



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats, 10 p
Januari 2006

**Hur har rollen för FAR och Revisorsnämnden
förändrats?
1999-2005**

Handledare
Anne Loft

Författare
Linn Lindqvist
Johanna Paulsson

Sammanfattning

Titel	Hur har rollen för FAR och Revisorsnämnden förändrats? 1999-2005
Författare	Linn Lindqvist, Johanna Paulsson
Handledare	Anne Loft
Syfte	Att utreda FAR och Revisorsnämndens förändrade roll.
Metod	För att möjliggöra syftet har både primär- samt sekundärdata använts. Primärdatan innehåller intervjuer med flertalet personer väl insatta i ämnet. Sekundärdatan består huvudsakligen av branschpublikationer samt hemsidor för relevanta organ.
Litteratur	Litteraturgenomgången fokuserar på teorier kring global governance. Global governance ger författarna möjlighet att analysera både inflytandet och den förändrade rollen för FAR och Revisorsnämnden.
Resultat	Författarna har funnit att de nationella organens roll har förändrats och att det idag är mer fokus på vägledning och implementering. Intensiteten i det internationella samarbetet har ökat inom revisionsbranschen, med ökad reglering i syfte att uppnå harmonisering. Det är viktigt att de nationella revisionsorganen hittar sin strategi för att kunna delta och påverka den globala processen inom revision. De nationella revisionsorganen har en mycket viktig roll att föra fram nationella åsikter internationellt. Författarna menar vidare att FAR och Revisorsnämnden har en fortsatt viktig roll.
Nyckelord	Global governance, IAASB, ISA, revision, FAR, Revisorsnämnden.

Abstract

Title	How has the role of FAR and Revisorsnämnden changed? 1999-2005
Authors	Linn Lindqvist, Johanna Paulsson
Professor	Anne Loft
Purpose	To investigate the changing role of FAR and Revisorsnämnden.
Methodology	To be able to fulfil its purpose the essay contains both secondary and primary data. The primary data includes interviews with several persons relevant to the subject. The secondary data is mainly collected from relevant branch publications and the Internet.
Literature	The literature studies focus on theories of global governance. Global governance gives the authors a relevant view to study both the influence and the changing role of FAR and Revisorsnämnden.
Result	The authors have found that the role of the national bodies has changed. More emphasis is put on guidance and implementation of common global rules and regulations, in order to achieve harmonisation. The intensity of the international collaboration within auditing has increased. It is important for the national bodies to find their strategy to be able to participate and influence the global process of auditing. The national bodies also have a very important role to bring specific national views into the international arena. Further, the authors consider that FAR and Revisorsnämnden still have very important roles to play.
Key words	Global governance, IAASB, ISA, auditing, FAR, Revisorsnämnden.

Förord

Främst vill författarna rikta sin tacksamhet till de intervjupersoner som visat sitt intresse för en uppsats inom ämnet och ställt upp trots fullspäckade scheman. Vidare önskar författarna rikta ett stort tack till handledare Anne Loft, som med sitt brinnande intresse inom ämnet varit en stor inspirationskälla under arbetets gång.

Lund 2006-01-23

Linn Lindqvist

Johanna Paulsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemdiskussion.....	8
1.3 Problemformulering.....	9
1.4 Syfte.....	10
1.5 Avgränsningar.....	10
1.6 Disposition.....	10
2. Metod	11
2.1 Val av metod.....	11
2.1.1 Vetenskapligt förhållningssätt.....	11
2.1.2 Forskningsansats.....	11
2.1.3 Forskningsstrategi - kvalitativ metod.....	12
2.2 Val av teori.....	13
2.3 Datainsamling.....	14
2.3.1 Primär- och sekundärdata.....	14
2.3.2 Val av intervjuobjekt.....	16
2.3.3 Intervjuteknik.....	17
2.4 Validitet och reliabilitet.....	19
3. Teorigenomgång av global governance	21
3.1 Vad är global governance?.....	21
3.2 Uppgift för global governance.....	22
3.3 Samarbetet mellan aktörer på global nivå.....	23
3.4 Demokrati eller dominans?.....	24
3.5 Den enskilda statens roll i global governance.....	26
3.5.1 Hirst och Thompson huvudsakliga punkter.....	26
3.5.2 Suveränitet och självstyre.....	27
3.6 Den statliga och privata sektorns involvering.....	29
3.7 Dilemman på global nivå.....	30
3.8 Teorins konsekvenser för empirin.....	31
4. Empiri	33
4.1 Hur var det då?.....	34
4.2 Förändrade rollen 1999- 2005.....	36
4.2.1 1999.....	36
4.2.2 2000.....	38
4.2.3 2001.....	41
4.2.4 2002.....	43
4.2.5 2003.....	44
4.2.6 2004.....	46
4.2.7 2005.....	48
4.3 Inflytande i IFAC.....	50
4.3.1 Nordisk representation i IFAC.....	50
4.3.2 Nominering till IFAC.....	51
4.3.3 IAASB.....	52
4.3.4 Forum of Firms och TAC.....	53
4.4 Den förändrade rollen.....	54
4.4.1 FAR.....	54
4.4.2 De fyra stora revisionsbyråerna.....	56

4.4.3 Revisorsnämnden.....	58
4.5 Samarbete.....	59
4.5.1 FARs och Revisorsnämndens samarbete.....	59
4.5.2 Nordiska samarbetet	60
4.5.3 Europeiskt samarbete.....	61
4.5.4 Internationellt samarbete.....	61
4.6 Inflytande och internationell representation	63
4.6.1 FAR.....	63
4.6.2 De fyra stora revisionsbyråerna	67
4.6.3 Revisorsnämnden.....	68
4.7 Dominans	68
4.7.1 FAR.....	68
4.7.2 De fyra stora revisionsbyråerna	70
4.7.3 Revisorsnämnden.....	71
4.8 Framtiden	73
4.8.1 FAR.....	73
4.8.2 De fyra stora revisionsbyråerna	74
4.8.3 Revisorsnämnden.....	75
5. Analys	77
5.1 Förändrade rollen.....	77
5.1.1 IFACs betydelse för de nationella organen.....	77
5.1.2 FAR.....	80
5.1.3 Revisorsnämnden.....	82
5.2 Samarbete.....	84
5.2.1 Internationellt samarbete.....	84
5.2.2 Europeiskt samarbete	86
5.2.3 Nordiskt samarbete	87
5.2.4 Samarbete FAR och Revisorsnämnden	88
5.3 Dominans	90
5.4 Inflytande	92
5.4.1 IFAC	92
5.4.2 FAR.....	94
5.4.3 De stora revisionsbyråernas ökade roll	95
5.5 Analyssammanställning	97
6. Slutdiskussion	98
6.1 Slutsats	98
6.2 Förslag till framtida forskning	100
Källförteckning.....	102
Publicerade källor	102
Muntliga källor	106
Elektroniska källor.....	107
Bilaga 1 - Förkortningar	110
Bilaga 2 - Nordisk representation IFAC	111
Bilaga 3 - Internationella organ	113
Bilaga 4 - Intervjufrågor	115
Bilaga 5 - Representation.....	119

1. Inledning

Kapitlet ger inledningsvis läsaren en bakgrund i ämnet. Bakgrunden mynnar sedan ut i en problemdiskussion ur vilken författarnas övergripande frågor genereras. Slutligen återges arbetets fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

”Revisionen och revisorn är i fokus som kanske aldrig förr. Hur kan det komma sig att det har blivit så?”

Denna fråga ställer sig Lars- Gunnar Larsson och Åke Danielsson i Balans nr 11 2004.¹ Idag står det klart att händelseutvecklingen kring Enron blev startskottet på en period där en rad skandaler kom att ge revisorsyrket en törn och ifrågasätta revisorns oberoende. När Parmalat kollapsade två år senare var Europas största bolagsbedrägeri ett faktum².

Världen svarade på skandalerna med krav på internationellt strängare reglering. Företagsfallissemangen, den ökade komplexiteten, globaliseringen och bolagens ökade internationella finansiering är alla drivkrafter bakom utvecklingen mot utökad detaljreglering på revisors- och revisionsområdet.³ Införandet av SOX (Sarbanes Oxely Act)⁴ medförde detaljerade regleringar för de noterade bolagen i USA. I Europa lades grunden för ett nytt åttonde EG- direktiv efter diskussioner mellan PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) och EG (Europeiska gemenskapen).⁵ Syftet var att förbättra och harmonisera den lagstadgade revisionen inom Europa och därigenom få tillbaka investerares och övriga intressenters förlorade förtroende för revisionen som kvalitetsstämpel. EU-kommissionen ansåg att en självreglering inte var tillräcklig och förespråkade ett antal minimiregler på en mellanliggande nivå, mellan internationella principer och nationell lagstiftning.⁶

¹ Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar, (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

² Dagens industris hemsida, www.di.se/Nyheter/, *Skandaldrabbad jätte åter på börsen*, 2005-10-05, 2005-11-10.

³ Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar, (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

⁴ För vidare förklaring av förkortningar se Bilaga 1.

⁵ Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar, (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

⁶ Fallenius, Ewa (2003), ”Krav på ISA 2005”, *Balans*, Nr 6-7, 2003, s. 13.

De förändringar som sker inom svensk revision idag beror följaktligen på inhemska behov såväl som beslut som fattas inom EU och föresatser till följd av globala förändringar.⁷ Globaliseringen av världsekonomin får således konsekvenser för enskilda stater.⁸ De nationella organen samarbetar idag över gränserna och IFAC (International Federation of Accountants) har kommit att få stor betydelse.⁹ IAASB (International Auditing and Assurance Standards) är det organ inom IFAC som arbetar med att uppnå internationellt accepterade revisionsrekommendationer och påbörjade redan i slutet av 1970-talet att ge ut ISA (International Standards on Auditing).¹⁰ I Sverige beslutade sig FAR redan den 8 juni 1998 att översätta ISA och slutresultatet blev RS (Revisionsstandards i Sverige). Sverige får nu svårt att ha sin egen modell för revisionsprocessen men blir en del i det internationella arbetet genom FARs representation i IFAC och andra internationella organ.¹¹ FAR har möjlighet att påverka IAASBs standardsättningsarbete genom flertalet kanaler. Dels genom det aktiva arbete som sker i nordiska sammanhang inför IAASB sammanträden samt genom FARs deltagande i den arbetsgrupp som utformar FEEs (Fédération des Experts Comptables Européens) remissvar till IAASB. FAR har även möjlighet att ge egna remissvar direkt till IAASB.¹² När moderniseringen av det åttonde EG-direktivet träder i kraft införs ISA som revisionsstandarder i EUs samtliga medlemsländer till skillnad från IAS som infördes genom direkt lagstiftning.

För Revisorsnämnden, med huvudsakligt ansvar att utveckla god revisionssed och handha tillsynen av denna, innebär harmoniseringsarbetet att de möter ett nytt internationellt regelverk för hur revision ska utföras. Redan vid Riksrevisionens utredning av Revisorsnämnden 1999, uttrycktes ett behov att Revisorsnämnden utvecklar sina internationella kontakter för att lära av andra nationella tillsynsmyndigheter.¹³ Idag medför Revisorsnämndens uppgift i högre grad att beakta nya internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer samt för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och god revisionssed.¹⁴ Globaliseringen och allt strängare internationell reglering medför följaktligen större krav på internationell anpassning för både FAR och Revisorsnämnden. En utveckling som betonar professionens betydelse i

⁷ Fallenius, Ewa (2005) "Tio år som EU-medlemmar". *Balans*, Nr 1, 2005, s. 7.

⁸ Ehlin, Åsa (2005) "Är vi på väg att få en internationell revisor?". *Balans*, Nr 1, 2005, s. 40-44.

⁹ Holmquist, Bengt (1999) "ISA det största projektet i FARs historia". *Balans*, Nr 5, 1999, s. 9-10.

¹⁰ Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar (2004) "RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

¹¹ Holmquist, Bengt (1999) "ISA det största projektet i FARs historia". *Balans*, Nr 5, 1999, s. 9-10.

¹² Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar (2004) "RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

¹³ Trehörning, Pär (2000) "Utredning om revisorsnämnden: FAR instämmer - RN tycker att det tas för stor hänsyn till revisorernas uppfattning". *Balans*, Nr 3, 2000, s. 6-8.

¹⁴ Brännström, Dan, Clemedtson, Peter, Träff, Lars (2005) "Debatt: FAR, Revisorsnämnden och den goda revisorsseden: Självreglering visar vägen". *Balans*, Nr 10, 2005, s. 20-22.

globaliseringen är framväxten av IFACs underorgan Forum of Firms¹⁵, varför professionen kan komma att spela en större roll i framtiden.

1.2 Problemdiskussion

Det ökade globala finansieringsbehovet har således medfört höjda krav på alltmer utvecklade system av global och regional reglering.¹⁶ Nationella stater är i allt högre grad påverkande av globala regleringar och system, något som är påtagligt inom revisionsutvecklingen, där IFAC fått en betydande roll. Nationella stater kan knappt övervaka allt och än mindre ta kommandot.

I en debattartikel i *Balans* i år skriver ledamöter i FAR att det finns behov att Revisorsnämnden tar större intryck av internationella regler både från IFAC och EU. Det faktum att den svenska analysmodellen är strängare än sina utländska motsvarigheter då de lägger bevisbördan på revisorn föreslås mildras för att utjämna nationella skillnader.¹⁷ Således finns behov hos Revisorsnämnden för en större internationell anpassning. Finns det möjlighet och resurser att göra detta?

Likväl som analysmodellen anses strängare har Sveriges standarder inom revision varit mer generella och principbaserade. Ett införande av ISA medför mer detaljreglering och komplexiteten kring standarderna ökar avsevärt. Detta får implikationer både för Revisorsnämnden som ansvarar för tillsynen av allt mer komplexa och detaljerade regelsystem och FAR, vars roll som standardsättare inom revision förändras. Hur omfattande dessa förändringar är och hur dessa inverkar på rollen för FAR och Revisorsnämnden är frågor som allt oftare väcks. Översättningen liksom tillämpningen av nya regler har fått en större roll och de allt komplexare regelverken medför således nya uppgifter, vilka möter nya problem och utmaningar. Likaså finns behovet av tilläggsregler för nationella skillnader, såsom svensk skatterättskoppling.

Varken IASB eller EU har visat sig lägga stor vikt vid de problem som EU-förordningen och övergången till IFRS medför för de länder som ska tillämpa den, menar Birgitta Jönson Lundmark.¹⁸ IAS har redan blivit lag och vi har kunnat se en tydlig förändring i Revisorsrådets roll som standardsättare inom redovisning. Går FAR och Revisorsnämnden, huvudsakligen ansvariga för revisionsstandarder

¹⁵ IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/, 2005-12-13.

¹⁶ Held, David, McGrew Anthony (2002) "Governing Globalization: Power Authority and Global Governance". Cambridge: Polity Press, s. 10.

¹⁷ Brännström, Dan, Clemedtson, Peter, Träff, Lars (2005) "Debatt: FAR, Revisorsnämnden och den goda revisorsleden: Självreglering visar vägen". *Balans*, Nr 10, 2005, s. 20-22.

¹⁸ Jönsson Lundmark, Birgitta (2004) "Övergången till IFRS - EU vill också ha ett ord med i laget". *Balans*, Nr 6-7, 2004, s. 40-43.

och tillsynen av desamma, samma framtid tillmötes? Får de vara med och påverka den internationella utvecklingen och upplever de svårigheter med globaliseringen inom revision?

Mycket har diskuterats och skrivits kring den roll internationella normgivare inom redovisning kommer att spela. I *Balans* nr 4 2005 debatteras huruvida det finns någon framtid för nationella normgivare inom redovisningsområdet.¹⁹ Författarna kan dock finna avsaknad av forskning kring den framtid svenska organ inom revision går till mötes, något som Göran Tidström tidigt uppmärksammande i *Balans* 1990. Han menade då att den svenska forskningen inom revision nästan var obefintlig.²⁰ Denna uppsats ämnar därför bidra till forskningen genom att studera vilken inverkan globaliseringen och internationell reglering medfört för Revisorsnämnden och FAR, båda aktiva inom revisionsstandarder. Hur effektiva är de kanaler genom vilka FAR har möjlighet att inverka på IAASB? Vilket utrymme ges för nationella organ likt FAR och Revisorsnämnden i den internationella standardsättningsprocessen? Hur kan de influera och vilken inverkan har de ledande revisionsbyråerna, som visat sig få ökade inflytande i internationella sammanhang?

1.3 Problemformulering

I den gällande globaliseringen, där internationella organ alltmer tar över och influerar den nationella revisionen, hur har rollen för FAR och Revisorsnämnden förändrats? Uppsatsen ämnar studera dels hur FAR och Revisorsnämnden samt revisionsbyråerna påverkas av internationell reglering inom revision samt omvänt hur de kan influera denna.

- Har FAR och Revisorsnämnden förlorat sin makt eller är den endast annorlunda?
- Innehar FAR och Revisorsnämnden fortfarande en betydande roll?
- Vilken inverkan har FAR och Revisorsnämnden på de internationella standardsättarna inom revision?
- Hur har de stora revisionsfirmorna fått ökat inflytande och betydelse för den internationella utvecklingen inom revision? Hur påverkar detta FAR och Revisorsnämndens återstående roll?

¹⁹ Runfelt, Rolf (2004) "Debatt om nationella normgivares framtida roll". *Balans*, Nr 4, 2004, s. 46-47.

²⁰ Wennberg, Inge (1990) "Kåren bli mer internationell". *Balans*, Nr 12, 1999, s. 22-23.

1.4 Syfte

Syften med uppsatsen är att studera den förändrade rollen för FAR och Revisorsnämnden, 1999 till 2005.

1.5 Avgränsningar

Denna uppsats begränsar sig till att endast omfatta de implikationer ISA får för FAR och Revisorsnämnden. Uppsatsen går inte djupare in på specifika ISA rekommendationer. För att behandla ämnet inom gränsen för en magisteruppsats bortser uppsatsen från etiska regleringar på området och globaliseringens inverkan på revisorns oberoende. Uppsatsen behandlar ej den inverkan ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten för mindre företag skulle få för FAR och Revisorsnämndens roll. Slutligen studeras ej FARs kommentarer på IFACs remisser.

1.6 Disposition

2. <i>Metod</i>	Kapitel 2 ägnas åt redogörelse för den metod som har använts genom uppsatsarbetet.
↓	
3. <i>Litteraturgenomgång</i>	Kapitel 3 skildrar den litteratur kring global governance som använts i uppsatsen.
↓	
4. <i>Empiri</i>	Kapitel 4 presenterar i kronologisk ordning den empiri som sekundär samt primärdata genererat.
↓	
5. <i>Analys</i>	Kapitel 5 använder teorin för att möjliggöra analys och reflektion av det empiriska materialet.
↓	
6. <i>Slutsats</i>	Kapitel 6 presenterar till sist de slutsatser som kunnat dras utifrån analysen.

2. Metod

Metoden visar uppsatsens tillvägagångssätt. Detta för att sätta in läsaren i hur empirin har insamlats och ge denne en uppfattning om uppsatsens relevans och tillförlitlighet.

2.1 Val av metod

Ett metodologiskt tillvägagångssätt krävs för att uppnå syftet och besvara de frågor som ställdes inledningsvis. Syftet med uppsatsen är att undersöka FAR och Revisorsnämndens förändrade roll. Metoden anger det tillvägagångssätt som författarna valt för att kartlägga den verklighet som FAR och Revisorsnämnden verkar i.²¹

2.1.1 Vetenskapligt förhållningssätt

Med utgångspunkt i dokumentstudier har en förståelse för ämnet skapats. Vidare har en kunskapsbas byggts upp genom att studera teorier inom global governance, som används för att analysera empirin.

Det vetenskapliga förhållningssättet är hermeneutiskt, med positivistiska inslag. Positivismens inslag innefattar att analysen utgår från befintlig teori. Hermeneutiken överväger dock i uppsatsen, eftersom den insamlade informationen har tolkats. Författarna har valt detta förhållningssätt av anledningen att det ger stort utrymme för tolkning och förståelse av texter. Moderna förespråkare av hermeneutik framhåller även att strategin rymmer stor potential till att tolka såväl dokument som andra företeelser.²² Författarna har härigenom beretts möjlighet att både tolka den sekundärdata, i form av dokumentstudier, samt den primärdata som samlats in.

2.1.2 Forskningsansats

Författarna har valt en deduktiv forskningsansats och utgår därmed från teori för att samla in och analysera empirin. Metoden innebär att forskaren först skaffar sig

²¹ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s. 34.

²² Bell, Emma, Bryman, Alan (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 443.

vissa förväntningar om världen genom tidigare empiriskt material och teorier för att sedan själv utföra empiriska studier i syfte att se hur väl förväntningarna stämmer överens med verkligheten.²³ Utgångspunkten i uppsatsen har varit litteraturstudier inom global governance. Teorin har hjälpt författarna att besluta vilken empiri som skulle samlas in, genom att skilja ut de mest relevanta förhållandena.²⁴ Tidigare empiriskt material utgörs till stora delar av dokumentstudier för att se hur rollen för FAR och Revisorsnämnden har förändrats över åren. För att urskilja hur rollen ser ut idag har dokumentstudier kompletterats med intervjuer av relevanta personer.

Kritik mot metoden har lyfts fram och behandlar huvudsakligen risken för att forskaren blir begränsad vid datainsamling och endast söker material som stödjer dennes förväntningar.²⁵ Författarna är medvetna om att empirin till viss del kan ha styrts av tidigare empirisk forskning och den teoretiska referensramen. Författarna har dock försökt att se till olika synvinklar inom tidigare forskning samt skapat sig en förståelse för flertalet författares olika syn på global governance. Teoristudier inom global governance har ansetts nödvändiga för att kunna beskriva den verklighet som revisionsbranschen befinner sig i.

Uppsatsen är deskriptiv eftersom den beskriver hur FAR och Revisorsnämndens roll har förändrats och ser ut idag och inte hur den bör se ut.²⁶ Den deskriptiva formen är lämplig eftersom det redan finns en viss mängd kunskap inom området. Vidare har den deskriptiva formen möjliggjort för författarna att beskriva både dåtid och nutid.²⁷

2.1.3 Forskningsstrategi - kvalitativ metod

För att kunna utröna FAR och Revisorsnämndens förändrade roll och därmed uppnå syftet har en kvalitativ metod ansetts mest lämpad. Vid kvalitativa studier fokuserar forskaren på ord vid insamling och analys av data.²⁸ Den kvalitativa metoden har försett författarna med en helhetsbild, vilket har ökat förståelsen för olika samband inom området. Författarna har velat uppnå en djupare förståelse för de nationella organen och samtidigt möjliggöra en beskrivning av helheten. Den kvalitativa metoden är mer öppen för ny fakta, vilket har hjälpt författarna att bearbeta oväntad information.²⁹ Författarna anser att den flexibilitet som metoden

²³ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s.34-35.

²⁴ *Ibid*, s.460.

²⁵ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s.34-35.

²⁶ Artsberg, Kristina (2003), *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Liber AB, s.31-35.

²⁷ Patel, Runa, Davidsson Bo (1994), *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, s. 11.

²⁸ Bell, Emma, Bryman, Alan (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 297.

²⁹ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s.43.

medfört har varit mycket betydelsefull, eftersom en del insikter inom området uppstod under insamlingsfasen av sekundärdata varpå vissa frågeställningar och intervjufrågor kunde justeras.

Den kvalitativa metoden har dock kritiserats, eftersom ingen forskare kan vara helt öppen. Forskaren kan exempelvis omöjligt få med allt i en intervju. Författarna är medvetna om att deras bakgrund och förutfattade meningar kan ha påverkat undersökningen i den mån författarna har bestämt vad som är relevant för undersökningen och därigenom förbisett något. Genom att använda sig utav en kvalitativ metod genereras en mer nyanserad bild av kontext och individ, det går dock ej att få med allt vilket försvårar eventuella generaliseringar.³⁰ Författarna har varit medvetna om metodens brister och har därmed försökt att ha en öppen inställning och att inta ett kritiskt förhållningssätt till generaliseringar.

Kritik har även riktas mot att den kvalitativa forskningen är subjektiv, svår att replikera samt att den har en bristande transparens.³¹ Författarnas vidare tolkning av huruvida detta berör uppsatsen diskuteras under rubriken validitet och reliabilitet.

2.2 Val av teori

Författarna har valt att studera teori inom global governance. Flertalet författare har definierat och utvecklat sin syn på global governance, av dessa bör Held och McGrew omnämnas som två av de främsta. Inom global governance behandlas globala institutioner verksamma i internationella sammanhang. Utvecklingen inom revisionsbranschen har under de senaste åren mött en ökad globalisering. Författarna anser därför att ett globalt angreppssätt är relevant för att kunna analysera de nationella organens förändrade roll.

Global governance har hjälpt författarna att beskriva strukturerna och processerna av styrning bortom den enskilda staten. Global governance har dock använts som mer än endast en deskriptiv term, eftersom den försett författarna med ett analytiskt angreppssätt.

³⁰ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s. 46- 47.

³¹ Bell, Emma, Bryman, Alan (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 318-320.

2.3 Datainsamling

2.3.1 Primär- och sekundärdata

Författarna har använt sig av både primär- och sekundärdata. Det empiriska materialet utgörs av dokumentstudier samt intervjuer. Dokumentstudier ansågs nödvändiga eftersom författarnas syfte är att studera en längre tidsperiod och intervjupersonerna inte hade samma position då som nu. Det innebar att författarna fick insyn i vad andra än intervjupersonerna sagt och gjort tidigare. Dokumentstudierna gav även författarna en möjlighet att se hur andra personer inom revisionsområdet tolkat olika situationer och förändringar som skett. Författarna är medvetna om att den sekundärdata som insamlats av andra personer har använts i annat syfte. Stor vikt har därför lagts vid att välja ut passande dokument, vilka författarna bedömer har hög trovärdighet.³²

I processen att välja ut passande dokument har följande checklista använts av författarna för att lättare kunna bedöma dokumenten:

- Vem har skapat dokumentet?
- Varför har det skapats?
- Går det att styrka eller bekräfta de skeenden eller redogörelser som presenteras i dokumentet?
- Finns det andra tänkbara tolkningar av dokument än den man själv presenterar?³³

Författarna bedömer att dokumenten som framförallt är hämtade från tidskriften *Balans* har mycket hög trovärdighet. Artikelförfattarna är mycket väl insatta i ämnesområdet med en gedigen erfarenhet. Bland författarna kan nämnas Lars-Gunnar Larsson, teknisk sekreterare på FAR, Göran Tidström, FARs internationella representant och Dan Brännström, generalsekreterare i FAR. Författarna bedömer även att materialet är representativt, eftersom *Balans* är revisorernas branschtidning och att det är där utvecklingen inom området presenteras och debatteras. Det går även att styrka och bekräfta materialet dels genom att utvecklingen bygger på lagar och direktiv samt dels att de ofta föregås av allmänna debatter. Författarna har använt materialet för att kunna tolka utvecklingen kvalitativt. Kritik som kan riktas mot materialet är att det just är en

³² Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s. 185-186.

³³ Bell, Emma, Bryman, Alan (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 440.

branschtidning, vilket kan ge en onyanserad bild. Författarna har dock försök att analysera materialet utifrån teorierna och därigenom öka nyanseringen.

För att komplettera artiklarna i Balans har även dokument hämtats från FAR och Revisorsnämndens hemsidor, vilka av författarna bedöms ha hög trovärdighet och vara relevanta för uppsatsen. FAR är, som tidigare nämnts, en branschorganisation inom revision och hemsidan uppdateras kontinuerligt. Revisorsnämnden är en statlig myndighet och har hög trovärdighet dels genom att de ska se till allmänhetens intresse och dels genom att de själva står under kontroll, eftersom staten kan och har utfört granskningar av verksamheten.

Författarna har valt att närmare studera dokument från 1990 och 1999-2005. År 1990 studerades för att ge ett längre tidsperspektiv och ge läsaren en bild av hur det såg ut innan den ökade globaliseringen. Revisorsnämnden tillkom som tillsynsmyndighet först 1995, varför även dokumentation angående detta presenteras under rubriken 4.1. Åren 1999-2005 studeras närmare, vilka ger en inblick i hur det såg ut både innan, under och efter de stora skandalerna. Författarna har dessvärre endast haft tillgång till mer djupgående information angående FARs representation för åren 2001-2004. Information för år 2005 har i skrivande stund inte publicerats och för åren innan 2001 finns ingen sådan information tillgänglig. Författarna anser dock att informationen är relevant och skapar en bild av intensiteten i de nationella organens representation.

Vidare har dokument på IFACs hemsida studerats. Dokumenten har varit mycket betydelsefulla för att klargöra strukturen och processen i IFACs arbete samt för att utröna de svenska organens inflytande. IFAC är en mycket betydelsefull organisation inom den globala revisionsbranschen och har bland annat skapat de internationella revisionsstandarderna ISA. På hemsidan publiceras allt i fråga om IFACs underorgans arbetsuppgifter och remissvar från organisationer världen över, till tal av betydelsefulla personer för utvecklingen inom revisionsbranschen. Det är därför möjligt att styrka och bekräfta vad som dokumenterats på hemsidan.

Något läsaren av uppsatsen bör beakta är avsaknaden av fullständigt publicerade medlemslistor av IFACs underorgan på IFACs hemsida. Författarna har dessvärre ej fått tillgång till fullständiga medlemslistor för IFAC audit committee, IFAC monitoring group, IFAC regulatory liason group samt TAC, vilket medför att den nordiska representationen i figuren över IFACs organisationsstruktur (se 4.3.4 samt bilaga 2) ej är fullständig. Dock berör detta endast ett fåtal av IFACs underorgan och författarna anser således att fördelningen är relevant och ger läsaren en bild av den nordiska representationen i IFAC.

En ytterligare begränsning i sekundärdaten är att det historiska inflytandet på global nivå ej beaktar det upplevda inflytandet utan snarare blir inflytande baserat på den faktiska representationen.

Primärdata har samlats in under semistrukturerade intervjuer. Intervjuformen innebär att intervjuguiden använts som stöd och att författarna har kunnat ställa följdfrågor för att fördjupa vissa svar. Författarna har även haft en möjlighet att ställa frågorna i annan ordning än den som anges i intervjuguiden. Intervjun mäter personliga åsikter på de olika förhållanden författarna valt att studera.³⁴

Författarna har frågat intervjuobjekten från de fyra stora revisionsbyråerna efter deras personliga åsikter. När det gäller de intervjupersoner som representerar FAR har författarna valt att efterfråga FARs åsikter. Detta för att kunna urskilja hur organisationen ser på sin förändrade roll. Det har därför lagts vikt vid att välja ut rätt personer, de som innehar höga positioner och är delaktiga i det internationella arbetet inom FAR. Intervjusvaren speglar naturligtvis likväl intervjupersonernas personliga åsikter och erfarenheter men till följd av att deras åsikt som representant för FAR har efterfrågats har även organisationens åsikter kunnat urskiljas. Författarna har även frågat representanten för Revisorsnämnden efter Revisorsnämndens åsikter för att kunna urskilja organisationens åsikter, men är även här medvetna om att personliga åsikter inverkat.

2.3.2 Val av intervjuobjekt

Författarna har vid urvalet av respondenter ställt upp olika kriterier för att få rätt intervjupersoner. Personer har valts ut från de tre institutioner som författarna ämnar studera: Revisorsnämnden, FAR och de fyra stora revisionsbyråerna.³⁵ För att få tag i rätt representanter från de fyra stora revisionsbyråerna har författarna vid den första kontakten med byråerna presenterat sitt syfte med uppsatsen och sedan efterfrågat intervjupersoner med internationellt engagemang. Författarna kom här till insikt om att bland byråernas internationellt engagerade medarbetare varierar graden av kunskap kring stora internationella organisationer som IFAC och revisionsbyråernas möjligheter att påverka den internationella utvecklingen. Endast ett fåtal medarbetare är insatta i de internationella organisationernas vardagliga arbete. Detta medförde en snöbollseffekt, eftersom författarna fick presentera sina frågeställningar för att hitta rätt medarbetare³⁶. Även personernas tillgänglighet har spelat roll, eftersom intervjuobjekten på revisionsbyråerna är mycket upptagna, vilket kan ha lett till att författarna inte fått intervju den mest

³⁴ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s. 190.

³⁵ Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, KPMG, Deloitte och Ernst & Young.

³⁶ Bell, Emma, Bryman, Alan (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 126-127.

kunniga inom området. Författarna fick kännedom om detta under intervjuerna, då vissa intervjupersoner inte hade tillräcklig insyn i de internationella organen för att kunna svara utförligt på samtliga frågor. Författarna anser dock att de fått en god inblick även i dessa frågor, dels genom de dokumentstudier som genomförts samt dels genom att de internationellt erfarna intervjupersoner som valts ut för att representera FAR även är verksamma inom de stora revisionsbyråerna.

Efter genomförda dokumentstudier kunde intervjuobjekt för FAR och Revisorsnämnden väljas ut. Författarna har bedömt det vara av yttersta relevans att få representativa intervjuobjekt med hög trovärdighet. Insikten framkom att de mest kunniga inom den internationella utvecklingen är de som själva är aktiva i de internationella organisationerna.

Som representant för Revisorsnämnden utsågs Peter Strömberg, direktör och myndighetschef. Detta för att han har högsta ansvaret för verksamheten enligt förordningen (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden³⁷ och därmed stort inflytande och insikt inom ämnesområdet. Som representant för FAR valdes Göran Tidström, Dan Brännström och Lars Träff ut. Göran Tidström är tidigare ordförande i FAR och är numera FARs representant i internationella sammanhang samt partner på Öhrlings PWC. Dan Brännström är FARs nuvarande generalsekreterare, som författarna fick rekommenderad av Lars-Gunnar Larsson, FARs tekniske sekreterare. Lars Träff är FARs ordförande, NRFs³⁸ president samt partner på E&Y. Sammantaget har intervjupersonerna en mycket gedigen erfarenhet och deltar i hög grad i det internationella arbetet. De har bedömts vara mycket trovärdiga, eftersom de till stor del har branschens förtroende, vilket har visat sig genom dokumentstudier samt under intervjuer.

2.3.3 Intervjuteknik

Författarna har genomfört telefonintervjuer med intervjuobjekten. Telefonintervjun valdes eftersom intervjupersonerna är mycket upptagna och flera av dem har kontor i Stockholm. Telefonintervjun har fördelar förutom att den reducerar kostnaderna och spar tid. Den gör att personer lättare kan öppna sig i känsliga frågor och kan även kännas som en anonym intervjuform, vilket kan minska eventuella intervju effekter. Intervju effekt innebär att intervju personen påverkas av intervjuarens fysiska närvaro och uppträder onormalt.³⁹

³⁷ Revisorsnämndens hemsida, www.revisorsnamnden.se/Insidan.htm, 2006-01-09.

³⁸ För vidare beskrivning av NRF se bilaga 3.

³⁹ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s.162.

Telefonintervjun har även nackdelar, något som författarna har tagit i beaktning. Författarna har inte haft någon möjlighet att observera hur intervjupersonerna uppträdde och förlorade därmed möjligheten att beakta bland annat ansiktsuttryck och kroppsspråk. Intervjuaren kan förlora signaler på att intervjupersonen känner sig obekvämt med någon fråga, vilket kan leda till att denne sluter sig.⁴⁰ Författarna var båda närvarande under samtliga intervjuer för att öka möjligheten att uppfatta eventuella signaler i röst- och tonläge. Författarna har även försökt att bygga upp ett förtroende genom att ha mailkontakt innan intervjun där intresse och engagemang uppvisats. Lunds universitet anser författarna även vara en väletablerad institution, vilket kan ha ökat förtroendet hos intervjupersonerna. Vidare visade intervjupersonerna ett stort intresse för ämnet och en vilja att bidra till forskningen. Telefonintervjuerna gav även intervjupersonerna en möjlighet att fritt välja tidpunkt och plats, vilket kan ha minskat eventuella kontexteffekter.⁴¹

Författarna använde sig av en intervjuguide vid samtliga intervjuer. Intervjuguiden användes som mall där fyra huvudsakliga teman berördes: FARs, Revisorsnämndens och de fyra stora byråernas förändrade roll och eventuella svårigheter, inflytande i internationella sammanhang, samarbeten över gränserna och slutligen deras framtida roll och utmaningar. Intervjupersonerna fick fritt utforma svaren, vilket möjliggjorde för mer djupgående svar. Författarna ställde även vissa följdfrågor för att ytterligare fördjupa svaren.⁴²

Fyra intervjumallar⁴³ har använts av författarna, en till representanterna för de fyra stora revisionsbyråerna, en till Peter Strömberg, en gemensam till Lars Träff och Göran Tidström och en till Dan Brännström. Intervjufrågorna baseras på huruvida intervjuobjekten är från de fyra stora revisionsbyråerna, Revisorsnämnden eller FAR. Vidare baseras frågorna till FAR även på intervjuobjektens position. Författarna har valt att använda olika intervjumallar dels för att skapa en förståelse för kontexten de verkar i samt dels för att nå en djupare insikt i hur den faktiskt upplevs.

Författarna valde att sända intervjupersonerna frågorna i förväg. Detta gav dem en möjlighet att förbereda sig och reda ut oklarheter genom att ställa frågor. Intervjun inleddes även med en genomgång av uppsatsens syfte där författarna även klargjorde huruvida intervjupersonernas personliga åsikter efterfrågades. Under intervjuerna antecknade en av författarna samtidigt som merparten av intervjuerna spelades in för att få med allt ordagrant. Intervjupersonerna meddelades innan intervjun om inspelningen och huvudparten gav sitt samtycke. Det faktum att båda

⁴⁰ Jacobsen, D.I. (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, s.161-162.

⁴¹ Ibid, s.162.

⁴² Bell, Emma, Bryman, Alan (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 362-363.

⁴³ För intervjufrågor se bilaga 4.

författarna var närvarande och antecknade under intervjun samt att de efteråt genast skrev ner intervjun minskade informationssvinn och misstolkningar av de fåtal intervjuer som inte spelades in.

2. 4 Validitet och reliabilitet

Validitet och reliabilitet är omdiskuterade begrepp inom kvalitativ forskning. Kvalitativa forskare har dock visat sig använda begreppen på liknande sätt som de kvantitativa forskarna vid bedömning av forskning. Forskarna Lincoln och Guba har dock valt att identifiera två alternativa grundbegrepp vid bedömning av kvalitativ forskning: trovärdighet och äkthet.

Författarna har valt att utgå från dessa begrepp för att närmare beskriva uppsatsens validitet och reliabilitet. Trovärdigheten delas enligt Lincoln och Guba in i fyra delkriterier: tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och möjlighet att styrka och bekräfta.

Det första kriteriet tillförlitlighet innebär att forskaren säkerställer att det som studerats har utförts enligt de kriterier som ställts upp och att forskaren rapporterar resultaten till intervjuobjekten. Författarna har börjat i teori och sedan gått till empiri och däremellan följt de kriterier som metoden beskriver. Intervjuobjekten har även fått möjligheten att göra en responsvalidering för att säkerställa att presenterad primärdata är korrekt, vilket var extra relevant vid de fåtal intervjuer som inte spelades in. Intervjuobjekten reagerade inte defensivt utan konfirmerade innehållet, endast någon ändring av namn på person eller organ som författarna inte uppfattat korrekt ändrades.

Överförbarheten innebär att forskaren framställer en fyllig redogörelse av de detaljer som studerats så att andra kan bedöma hur överförbara resultaten är i en annan miljö. Författarna anser att detta har uppnåtts både genom omfattande dokumentstudier samt intervjuer. Överförbarheten innebär vissa svårigheter i den kvalitativa forskningen. Författarna har genom analys och slutsatser endast gjort vissa försiktiga generaliseringar huruvida nationer och nationella organ, likt FAR och Revisorsnämnden, förlorar sin makt i takt med globaliseringen. Nationer är dock mycket olika, vilket starkt begränsar generaliserbarheten av resultaten.

Pålitligheten beskriver hur hög kvalitet som uppnåtts i allt i från metod till analys och slutsatser och därigenom huruvida de val forskarna har gjort är rimliga och därigenom pålitliga. Genom telefonintervjuerna anser författarna att intervjuareffekter och eventuella kontexteffekter har minskat. Författarna har även valt att spela in och anteckna vid intervjuerna samt genomföra en

responsvalidering. Vidare har teorierna använts som grund för analys och slutsatser, vilket författarna anser ökar pålitligheten.

Möjligheten att styrka och konfirmera resultaten är det fjärde delkriteriet. Författarna har försökt att inte låta sig påverkas av personliga värderingar och subjektiva bedömningar, dels genom att teorierna används som ram för analysen och dels genom att anta ett kritiskt förhållningssätt. Äktheten berör forskningspolitiska konsekvenser och författarna här har försökt att fokusera på kriteriet att ge en rättvisande bild. Författarnas studier av både sekundärdata och primärdata har använts för att uppnå en nyanserad bild präglad av olika åsikter inom området.⁴⁴

Författarna har arbetat med att uppnå hög validitet genom att få tag i relevant data och liksom tidigare påpekats vara försiktiga med generaliseringar. Uppsatsens slutsatser är till viss del överförbara till andra nationers revisionsorgan, genom att de kan uppmärksamma vissa faktorer som författarna har funnit vara relevanta vid beaktandet av deras kontext och roll. Författarna är dock medvetna om att alla nationer är specifika, vilket måste tas i beaktande. Resultatens validitet bygger både på den primärdata och sekundärdata som samlats in, vilket författarna anser öka validiteten. Den data som har inhämtats bedöms även vara relevant, eftersom vissa kriterier använts vid bedömningen av sekundärdatan samt att fokus lagts på att få relevanta intervjuobjekt. Författarna kan ha gjort subjektiva bedömningar vid insamlingsfasen, men har intagit ett kritiskt förhållningssätt.

⁴⁴ Bell, Emma, Bryman, Alan (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, s. 306-309.

3. Teorigenomgång av global governance

Detta kapitel har inledningsvis för avsikt att ge läsaren en övergripande bild av begreppet global governance. Vidare ger kapitlet en bredare teoretisk beskrivning med syfte att under kapitel fyra analysera empirin kring FAR och Revisorsnämndens förändrade roll. Global governance perspektivet är en väsentlig del av uppsatsen då det även möjliggör en analys av revisionsbyråernas inflytande. Detta kapitel speglar huvudsakligen förlusten av inflytande och makt som nationella organ erfar.

3.1 Vad är global governance?

Global governance är ett omdiskuterat begrepp där flertalet författare har bidragit med sina synsätt. Således återfinns flertalet definitioner av begreppet, varv några presenteras nedan.

Marie- Claude Smouths definierar governance som en term som uppstår ur interaktionen mellan fragmenterade delsystem, vilka försöker interagera för att handla kollektivt i allmänhetens intresse. Hon anser att flexibiliteten i governance både är dess styrka och svaghet, då frågan vad som händer dem som ej är involverade i delsystemen förblir obesvarad.⁴⁵

Global governance är viktigt för att beskriva strukturerna och processerna av governance bortom den enskilda staten där det ej existerar en enväldig politiskt auktoritet. Teoretiskt ger global governance mer än endast en deskriptiv term, det ger ett analytiskt angreppssätt till att adressera centrala frågor:

vem styr?

i vems intresse?

med vilka medel?

*i vilket syfte?*⁴⁶

James Rosenaus definition av global governance är att det inkluderar system av regler på alla nivåer av mänsklig aktivitet från familjen till den internationella

⁴⁵ Smouths, Marie- Claude (1998) "The proper use of governance in international relations". *International Social Science Journal*, Nr 155, volym 50, 1998, Blackwell, s. 81-89.

⁴⁶ Held, David & McGrew, Anthony (2002) "Kapitel 1: Introduction" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*". Cambridge: Polity Press, s. 8-9.

organisationen, i vilken strävan mot målen genom utövning av kontroll får transnationella påföljder.⁴⁷

Rosenaus definition blev kritiserad att vara alltför vag och allinkluderande. Lawrence S. Finkelstein såg governance som en aktivitet och ej ett system av regler. Global governance menade han var governance utan den enväldiga auktoriteten, således relationer som överskrider nationella gränser.⁴⁸

Flertalet författare ställer sig kritiska till begreppet global governance. Robert Gilpin menar att de globala institutionerna ej har förmåga att genomdriva beslut, eftersom enskilda stater är de enda institutioner som har denna kapacitet. Alex Callinicos pekar på att global governance endast blir en annan form av politisk dominans.⁴⁹

3.2 Uppgift för global governance

Oavsett vilka förväntningar som åligger regeringen misslyckas de oftast enligt Koenig- Archibugi, vilket kan bero på en av nedanstående faktorer eller en kombination av dessa:

- 1) Utomstående effekter existerar, vilka ligger utanför regeringens jurisdiktion.
- 2) Bristande resurser
- 3) Avsaknad av vilja och motivation

Uppgiften för global governance beror på vilken eller vilka av ovanstående faktorer som berörs. Global governance kan hjälpa till med allt ifrån att koordinera, medla och assistera till att övervaka och sanktionera.⁵⁰ Misslyckanden beroende på avsaknad av vilja och motivation är den mest kontroversiella och svårlösta frågan för global governance.

⁴⁷ Smouths, Marie- Claude (1998) "The proper use of governance in international relations". *International Social Science Journal*, Nr 155, volym 50, 1998, Blackwell, s. 81-89.

⁴⁸ Ibid

⁴⁹ Held, David & McGrew, Anthony (2002) "Kapitel 1: Introduction" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*". Cambridge: Polity Press, s. 17.

⁵⁰ Koenig- Archibugi, M (2002) "Kapitel 2: Mapping Global Governance" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 48.

Principen om staternas suveränitet har länge förhindrat andra stater att ingripa i nationella affärer. Men från 1990-talet och framåt har externt ingripande i nationella angelägenheter fått ökad acceptans.⁵¹

3.3 Samarbetet mellan aktörer på global nivå

Trots att regeringar ofta misslyckas med sin uppgift, vilket ökar behovet av global governing, är det inte säkert att ett nytt system uppstår. Global governance kan användas för att beskriva samarbetet mellan olika aktörer för att uppnå gemensamma mål. Strukturen för detta samarbete kan enligt Koenig- Archibugi indelas i tre dimensioner.

Första dimensionen beskriver hur aktörernas aktiva deltagande ser ut. Att vara aktiv betyder här att deltagarna bidrar till definitionen av regler eller policys och därigenom blir en governance- givare istället för en governance- tagare. Den första dimensionen kan delas in i två aspekter där den första berör huruvida det är statliga eller privata aktörer som är med i samarbetet. Den andra beskriver hur interaktionen ser ut och i vilken grad aktörer med olika grad av statlig involvering väljer att samarbeta.

Den andra dimensionen benämns delegering. Även denna dimension delas in i två aspekter, varav den första är omfattningen av funktionerna som delegeras till organisationer. Tre funktioner kan delegeras ut: regel- och policyskapande, policyimplementering och funktionen att avgöra tvister. Den andra aspekten berör oberoende, hur mycket självstyre de har gentemot sina uppdragsgivare. I ett organ där samtliga medlemsstater inte är representerade är delegeringsgraden hög. När implementeringen lämnas åt nationella förvaltare blir delegeringen lägre. I fall då funktionen att avgöra tvister lämnas åt oberoende domstolar blir delegeringen mycket hög.⁵²

Den tredje dimensionen berör graden av medverkan. Den beslutande makten i global governance arrangemang kan vara delad bland de olika aktörerna likväl som den kan vara koncentrerad till ett fåtal aktörer. Två aspekter kan urskiljas, där den första berör aktörens möjlighet att utforma och påverka de regler eller policys denne berörs av. Den andra aspekten är tyngden av inflytandet och hur jämt det

⁵¹ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i “*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*” eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 47- 49.

⁵² Ibid, s. 50 -52.

fördelas mellan de aktiva deltagarna.⁵³ Detta diskuteras vidare under nästa avsnitt, ”Demokrati eller dominans?”.

3.4 Demokrati eller dominans?

Globaliseringens påverkan upplevs ej enhetligt av alla stater, utan beror av alltifrån en stats position i globala politiska, militära och ekonomiska hierarkier, dess inhemska ekonomiska och politiska strukturer till det institutionella mönstret av inhemsk politik.⁵⁴

Det finns tre tester för att avskilja policyfrågor till olika nivåer av demokratisk governance, genom *omfattning*, de som signifikant påverkas av ett kollektiv problem, *intensitet*, hur stor den föregående gruppen är och i vilken grad regionala och globala initiativ är grundade samt *relativ effektivitet*, huruvida förslaget regional och globalt initiativ är nödvändigt för att uppnå målet då det ej kan lösas av lägre nivåer.⁵⁵

Global governance skapar en internationell arena för lobbying och representation av lagstadgade intressen. Woods betonar risken att starka privata intressen får en dubbel representation, där deras intressen är företrädade av sina egna regeringar, för vilka de lobbyar effektivt men även direkt genom privata representanter i internationella förhandlingar.⁵⁶

Woods har vidare kunnat urskilja en utveckling mot mer tekniska frågor där nätverk av expertis blir allt viktigare. Det läggs mer fokus på samarbete än makt och att ”få jobbet gjort” snarare än på demokrati och legitimitet i processen. Argumenten för mer oberoende och expertorientering, vilka undviker motsättningar, syftar till att demokratisering av organisationer snarare skulle avlegitimera dem. Legitimitet vilar således på tekniska experter snarare än

⁵³ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i *”Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 50 -52.

⁵⁴ Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan, (2000) *Global Transformations*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc, s. 414-419.

⁵⁵ Held, David, (2004) ”Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective”. *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell, s. 376.

⁵⁶ Woods, Ngaire (2002) ”Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions” i *”Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 27.

demokratiska representanter. Denna betoning på effektivitet och resultatorientering oroar den demokratiska representationen och trovärdigheten.⁵⁷

Ett förslag är att institutionerna ska bli mer inkluderande. Av vikt är att representanter från privat sektor organisationer bidrar med omfattande expertis och idéer till förhandlingarna. Debatten om samrådande nätverk poängterar behovet att i global governance lyssna till frågor om vem som definierar reglerna och resultatet av överläggningarna. Den resultatorienterade riskerar att förbise vikten av inputs och frågor likt vem som bestämmer samt vem som kan delta? Resultatet blir att problemen med legitimitet och trovärdighet som uppstår i dessa processer negligeras. Governance kan komma att gynna vissa länder på bekostnad av andra. Detta berättigas enligt resultatorienterad governance av resultaten och bidraget till finansiell stabilitet. Woods menar att i komplexa områden som rör exempelvis redovisningsstandards, där val av mål och resultat reflekterar intresset av dem som kontrollerar processen, finns det en stor fara i att substituera den demokratiska trovärdigheten mot expertis och oberoende.⁵⁸

Brand har i sin utkristallisering av de mest väsentliga punkterna kring global governance identifierat att samtliga författare inom global governance har kunnat urskilja denna trend mot att experter med överlägsen kompetens och kännedom om globala problem får en stor roll i att lösa dem. De globala problemen bör lösas med samarbete och dialog, där olika aktörer är beredda att göra kompromisser. Brand konstaterar även den demokratiska förlusten på internationell nivå och det faktum att globala system styrs av maktstrukturer som sammankopplas till effektivare och bättre integrerade nätverk.⁵⁹

Institutionella svårigheter grundar sig i brist på symmetri och överensstämmelse mellan beslutsfattare och de som påverkas av beslutet. Detta har Kaul definierat som den glömda "*Likvärdighetsprincipen*". Den innebär att de som påverkas signifikant av ett globalt gott eller ont ska ha ett ord med i bestämmandet av detsamma.⁶⁰

Woods betonar ett mönster i de informella förhandlingarna, där hon beskriver stater med stora marknadsandelar som får stort inflytande över besluten som

⁵⁷ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 35.

⁵⁸ Ibid, s. 36-37.

⁵⁹ Brand, Ulrich (2005) "Order and regulation: Global Governance as a hegemonic discourse of international politics?". *Review of International Political Economy*, Nr 1, volym 12, 2005, Proquest, s. 160-161.

⁶⁰ Held, David (2004) "Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective". *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell, s. 367-371.

beslutsfattare, medan stater med mindre marknadsandel är beslutstagare.⁶¹ Woods menar att USA har större makt än sin formella rösträtt eller andel i samtliga internationella organisationer de tillhör. Detta medför att USAs enskilda åsikt alltid influerar internationella organisationer. Dock är USA i behov av multilaterala organisationer och samarbete med andra regeringar för att möjliggöra sina huvudsakliga mål. USA har försvarskapacitet och den enskilt största handelsmarknaden, vilket medför asymmetriska förhandlingar till USAs preferenser. Av denna anledning uttrycker mindre stater och de stater med mindre makt behovet av förhandlingar i universella multilaterala institutioner. USA strävar mot liberalisering i sektorer där de själva har intressen. Denna typ av global governance kan medföra att många länder blir standardföljare snarare än standardsättare, vilket beror både på gällande säkerhetshot samt på framväxten av nya aktörer. Men mycket, liksom finansiella kriser i flertalet delar av världen, har påvisat att deltagande i multilaterala institutioner är nödvändigt för USA, likaså deras engagemang i mindre formella koalitioner och nätverk av stater.⁶²

3.5 Den enskilda statens roll i global governance

3.5.1 Hirst och Thompson huvudsakliga punkter

Hirst och Thompson behandlar tre huvudsakliga punkter kring möjligheterna för den enskilda statens roll.

Den första innebär att staterna får en signifikant roll i ekonomisk governance i nationella samt internationella processer om den internationella ekonomin ej lever upp till modellen av ett globaliserat ekonomiskt system.

Den andra punkten innebär att nationella regeringar blir mer en komponent till internationell governance än en suverän enhet i globaliseringen av internationella marknader. Staternas huvudsakliga funktion blir att ge legitimitet och försäkra trovärdigheten av supranationell och subnationell governance.⁶³ Enskilda stater blir således nödvändiga för att upprätthålla rättssäkerheten vid reglering genom internationell lag. I politiskt komplexa system blir rättssäkerheten mer

⁶¹ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 30-31.

⁶² Ibid, s. 39-40.

⁶³ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) *Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance*. Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition, s. 256-257.

betydelsefull, där det erfordras ett sammanlänkat nätverk av statlig makt för att konsistent reglera och vägleda handlande.⁶⁴

Den tredje punkten framhäver att en central roll återstår när den individuella statens exklusiva kontroll över sitt territorium har reducerats, regleringen av befolkningen. Detta följer av att människor är mindre rörliga än varor och förblir inom nationella gränser. Denna kontroll ger staten en internationellt unik legitimitet, då den kan tala för sin population.⁶⁵

Den enskilda staten får även en betydelsefull roll att sammankoppla de olika styrmakterna, internationella, nationella samt regionala, i ett integrerat system. Den enskilda staten distribuerar makt både uppåt till internationell nivå samt nedåt till subnationella organ, vilket förhindrar att ett gap uppstår mellan styrmakterna.⁶⁶ Nationella stater bibehåller således en betydelsefull roll i distributionen av makt och legitimitet mellan olika led, vilket ställer krav på ett trovärdigt och legitimt stöd.⁶⁷

Paul Hirst kritiserar de teoretiker som menar att stora företag drar nytta av en oreglerad internationell marknad. Han menar att reglering ger säkerhet, vilken är nödvändig för företagets framtida tillväxt. Dessa förutsättningar kan företagen ej skapa själva, även om de är transnationella. Han menar därför att internationell stabilitet endast kan uppnås om stater sammansluter för att uppnå gemensamma mål och standards.⁶⁸

3.5.2 Suveränitet och självstyre

För att studera vilken påverkan globaliseringen har på en stat, böra man skilja på suveränitet från självstyre. En stats självstyre är kapaciteten att oberoende uttala och uppnå policy mål. Nationell suveränitet innebär privilegiet att reglera över ett begränsat territorium och den politiska auktoriteten inom en gemenskap. Suveräniteten av en individuell nationsstat urholkas endast när den ersätts av former av högre och/eller oberoende och/eller reducerade och/eller funktionella former av auktoritet som inskränker beslutsfattandet inom ett nationellt ramverk.⁶⁹

⁶⁴ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) *Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance*. Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition, s. 270.

⁶⁵ Ibid, s. 256-257.

⁶⁶ Ibid, s. 270 och 278.

⁶⁷ Ibid, s. 276.

⁶⁸ Ibid, s. 272.

⁶⁹ Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan (2000) *Global Transformations*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc, s. 52.

Modern globalisering innebär varken att den enskilda staten eller dess makt upphör. Den moderna globaliseringen är istället associerad med förändring av den moderna statens makt, i termer av roll, auktoritet, självstyre och suveränitet. Det är tydligt, speciellt hos SIACS (states in advanced capitalist societies), att staterna har blivit mer aktiva, fastän nu i en annan form. SIACS har varit centrala i expansionen och institutionaliseringen av regional och global governance inom den politiska domänen. Detta simultana försvagande och utbredning av makten hos SIACS visar på en underliggande strukturell förändring, som är speciellt tydligt vad gäller statens suveränitet och självstyre. Nationellt självstyre har ej försvagats helt, men suveränitetens unika form av allmän makt ersätts av att många regioner exempelvis har diversifierade lojaliteter. Kontexten av politiskt agerande ändras till följd av regionala och globala förändringar, vilka skapar ett system av multipla maktcentrum och överlappande auktoriteter.⁷⁰

Transformationen har olika konsekvenser för olika stater och suveränitet är ej längre en garanti för internationell legitimitet. Transformerings i internationell lag påverkar staternas suveränitet men ej självstyret i alla stater.⁷¹ Paul Hirst menar dock att den nationella staten förblir suverän, ej till följd av att den innehar den största makten eller kompetensen över sitt territorium utan för att de bevakar gränserna av sitt territorium och är demokratiska representanter för sina medborgare.⁷²

Stater är inlåsta i diversifierade och komplext överlappande politiska domäner, vilka benämns multilayered governance. Nationell suveränitet och nationellt självstyre måste ses som endast en uppsättning av principer i ett bredare ramverk av governance och högre politisk auktoritet.⁷³ Angränsade nationsstater som delar flera vanliga attribut, har väsentliga nivåer av interaktion och ett institutionaliserat samarbete bildar geografiska kluster som benämns politisk regionalism. EU är ett exempel på ett geografiskt kluster, vilket stärker EU staternas dominans av USA. EU fick sin makt genom att de enskilda staterna frivilligt överlämnade sin suveränitet.⁷⁴

⁷⁰ Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan (2000) *Global Transformations*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc. s. 430 - 440.

⁷¹ Ibid, s. 436.

⁷² Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) *Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition, s. 275.

⁷³ Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan (2000) *Global Transformations*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc. s. 443-444.

⁷⁴ Ibid, s.74.

3.6 Den statliga och privata sektorns involvering

Regeringar ser multilateralism som ett sätt att skapa internationella institutioner för att uttrycka sina nationella intressen. Multilaterala organisationer försäkras ömsesidiga fördelar från globalisering samt att förluster kompenseras. Multilateralism är en form av global governance som både är representativ samt pålitlig. Den är representativ i bemärkelsen att institutionernas governing-organ representerar alla medlemsregeringar. Pålitlig är den i avseendet att samma organ tillåter regeringar att kontrollera budgetar, mandat och handlingar. Problemen med multilateralism är att ej alla regeringar accepterar att deras intressen bäst representeras genom interstatorganisationer, då de anser att de mest inflytelserika staterna styr och att de själva är underrepresenterade i dessa organ. Multilaterala institutioner anklagas för att vara otillräckligt demokratiska, ha otillräckliga experter och/eller vara otillräckligt effektiva. Woods anser att representationen och trovärdigheten alltid har varit svag i multilaterala institutioner. Hon ser ett behov av att institutionerna har representativa styrelser, som aktivt övervakar och är ansvariga för institutionens arbete, likaså behovet av öppna och legitima processer för förordnandet av chefer och anställda.⁷⁵

En annan form av global governance, där enskilda staters reglering utesluts i möjlig mån, är governance i form av privat sektor eller en mix av privat och statlig. De stora privata aktörerna sätts i fokus och skapar sina egna standarder. Det innebär ej att den enskilda statens roll är utspelad. Privat sektor governing uppstår där mäktiga stater väljer att ej reglera eller där stater aktivt stödjer privata sektorns aktörer i att generera sin egen governing och sedan samarbete nära med denna. Ett exempel på governing från den privata sektorn är IASB.⁷⁶ Privat sektor governance utströmmar nästintill endast från de mäktigaste industrialiserade länderna.⁷⁷

Privata organ har ökat sitt inflytande i formuleringen och implementeringen av global policy och det går att urskilja en allokering av auktoritet från statliga till privata organ menar Held och McGrew. I utvecklingen blir formuleringen och implementeringen av global policy en viktig del inom politiska nätverk. Dessa nätverk är ofta byråkratiska där även företags- samt samhällsintressen är inbäddade. Held och McGrew menar att i en starkt sammankopplad värld av diversifierade nationer där icke- stat aktörer också har ett enormt inflytande

⁷⁵ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i *Governing Globalization: Power Authority and Global Governance* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 29- 31.

⁷⁶ Ibid, s. 31.

⁷⁷ Ibid, s. 32.

förlorar hierarkiska former att styra globala affärer sin effektivitet och legitimitet.⁷⁸

Globaliseringen har framtvingat en öppenhet som sätter press på multinationella företag. En viktig del i global governance har blivit de transnationella institutionerna, utan vilka många globala företag vore nästa oövervakade.⁷⁹ Extrema teoretiker inom globalisering menar att endast två krafter är av betydelse inom världsekonomin: globala marknadskrafter samt transnationella företag. Denna syn ser till en globaliserad ekonomi, där ingen nationell regering kan mäta sig med de globala marknadskrafterna. Under en sådan ekonomi blir nationella regeringar endast effektiva om de intar sin lägre lokala roll. Hirst och Thompson anser att världens finansiella marknader, världshandeln och möjligheterna för tillväxt i utvecklingsländer talar för att de ej finns en stark dragning mot en globaliserad ekonomi och att de stora utvecklade nationerna fortsätter att dominera.⁸⁰

3.7 Dilemman på global nivå

Held anser att utvecklingen går mot förändring i den politiska makten. Denna utveckling är speciellt påtagligt inom EU, där den enväldiga makten är delad mellan internationella, nationella och lokala auktoriteter, men även påtaglig inom internationella statliga organisationer. Problemlösningen på global nivå stöter på en mängd svårigheter.

Första svårigheten är att det finns ett mångfald konkurrerande och överlappande organisationer och institutioner som alla har något ord med i skapandet av den globala policyn.

Den *andra* är att avsaknaden av enhetliga åsikter skadar den kollektiva trovärdigheten.

Den *tredje* är att internationella organ ej är överens om mål, medel eller kostnader etc. Detta medför att kostnaden av att ej agera kan bli större än kostnaden att

⁷⁸ Held, David & McGrew, Anthony (2002) "Kapitel 1: Introduction" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*". Cambridge: Polity Press, s. 9-11.

⁷⁹ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 34.

⁸⁰ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) *Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance*. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition, s. 270.

agera. Att misslyckas med att handla på brådskande problem kan medföra att dessa organ inte bara uppfattas som ineffektiva utan även som opålitliga.

Den *fjärde* svårigheten är att det finns en obalans i makten mellan stater likaså mellan stat och icke-stat organ i skapandet av global policy. Multilaterala organ representerar sällan samtliga stater involverade i dem. Problemet ligger ofta i den differentierade representationen av intressenter, där den främsta skillnaden är mellan utvecklade länder, utrustade med utvecklad förhandlings- och teknisk expertis, och mindre utvecklade länder som ofta beror på en enda delegat. Förhandlingarna har dessutom blivit mer omfattande till följd av mer komplexa problem, större organisationer samt framväxten av informella möten som ett vanligt förhandlingsverktyg. Detta har medfört att många intressenter som påverkas av globala politiska frågor exkluderas från de politiska institutionerna som behandlar dessa frågor.

Den *femte* är att det finns frågor som berör både på ett internationellt och nationellt plan, vilka Rosenau benämner ”intermestic”. Det är ej klart vilken fråga som adresseras till vilken institution, vilket kan orsaka överlappande rättsskipning samt att frågor riskerar att falla mellan två stolar. De senare problemet är även aktuellt på global nivå samt för nationella regeringar.⁸¹

3.8 Teorins konsekvenser för empirin

Teorikapitlet har legat som grund för att insamla det empiriska materialet med fokus på FAR och Revisorsnämndens förändrade roll. Med hjälp av teorierna kring uppgiften för global governance har författarna empiriskt kunnat erhålla information kring de globala system inom vilka FAR och Revisorsnämnden verkar. Dilemman på global nivå som inverkar på bilden av de globala styrsystemen har även kunnat utredas. Vidare har författarna empiriskt undersökt huruvida de svenska organen kommer att förlora sin suveränitet och huruvida samarbeten kan motverka detta.

Teorin har även givit författarna ett redskap att studera om dominans existerar i de globala systemen som förhindrar att de nationella organen får sin röst hörd. Teorin bidrar således med ett verktyg att genom empirisk arbete studera vilket inflytande de nationella organen har i internationella sammanhang och i vilken omfattning de har förlorat sin makt. Teorin kring dominans och demokrati har försett författarna med ett verktyg att urskilja huruvida arbetet inom IFAC är en demokratisk

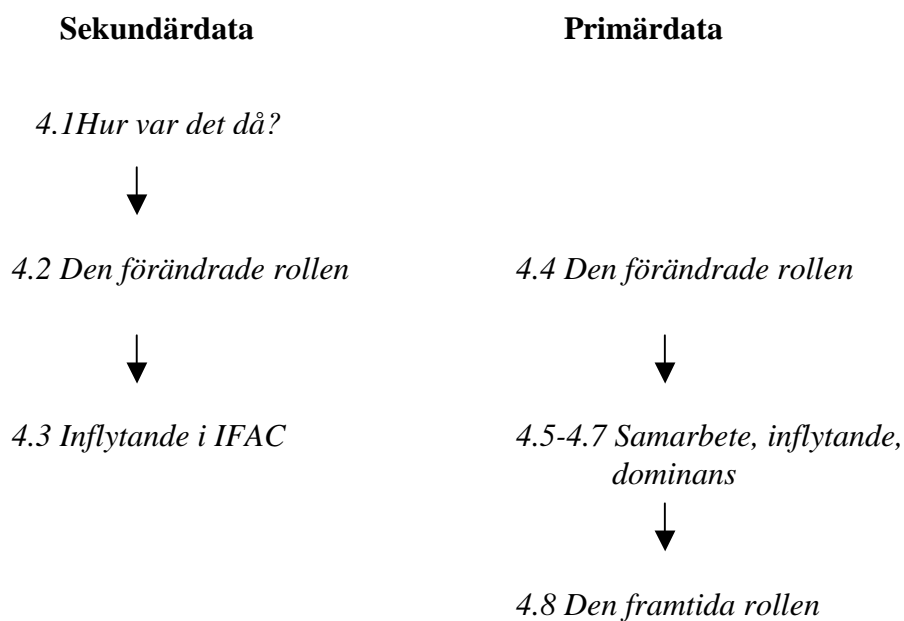
⁸¹ Held, David (2004) ”Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective”. *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell, s. 367-371.

process, där nationella organ får möjlighet till inflytande och i vilken omfattning de stora byråerna har tagit över.

4. Empiri

Empirikapitlet behandlar först den sekundärdata som genererats för att följa diskussionen av FAR och Revisorsnämndens förändrade roll fram till idag. Sekundärdata används sedan för att presentera de internationella organ, genom vilka FAR och professionen idag kan påverka den internationella utvecklingen. Vidare presenteras empirins primärdata med intervjupersonernas åsikter kring FAR och Revisorsnämndens roll idag. Det läggs där betoning på i vilken mån FAR och Revisorsnämnden är delaktiga i den internationella utvecklingen av revision. Intervjudelen behandlar även den roll de stora revisionsbyråerna har i den internationella utvecklingen.

Empirin är mycket omfattande, varför läsaren kan vara i behov av den övergripande kronologiska strukturen:



4.1 Hur var det då?

”Kvaliteten på svenska revisorers arbete är hög, även med internationella mått.”

Riksdagens näringsutskott⁸²

Revisionens utveckling berodde till stort på internationella influenser, främst från USA. Denna utveckling skapade ett nytänkande inom såväl FAR som revisionsbyråerna att i än högre grad kvalitetssäkra revisionen för att inte förbise några felaktigheter. De internationella byråerna satsade enorma resurser på revisionens utveckling samtidigt som internationella revisorssammanslutningar som IFAC gav ut olika revisionsrekommendationer. FAR eftersträvade att följa dessa utan att göra några ordagranna översättningar, vilket de ansåg vara svårt då Sverige liksom andra länder är unika i olika avseenden.⁸³

Några år innan 1990 gjorde FAR en avstämning av deras revisionsrekommendationer mot de internationella rekommendationerna. Vissa förändringar initierades här som bland annat innefattade att göra rekommendationerna mer enhetliga för att undvika upprepningar och skillnad i detaljrikedom. På FAR-dagen den 24 november presenterades utkastet till en ny rekommendation i ett led att uppnå kvalitet istället för kvantitet. Målgruppen för FARs rekommendationer var erfarna revisorer, varpå principer utarbetats och FAR överlät härigenom till författare och IREV (utbildningsorgan inom ekonomi och revision) att konkretisera innehållet.⁸⁴

Under 1990 skickades Bishop-gruppens⁸⁵ rapport om de internationella revisors- och redovisningsorganisationernas struktur ut till de föreningar som tillsatte gruppen 1987. Många hade här hoppats på ett förslag på samgående mellan IFAC och IASC, men så blev inte fallet. Förslaget fastslog IFACs och IASCs (nuvarande IASB) roller där den förstnämndes var att representera yrkeskåren medan IASC (IASB) ensam skulle ansvara för normutvecklingen inom redovisningsområdet. Rapporten fastslog även att IFAC och IASC (IASB) skulle sköta sin samordning bättre.⁸⁶

FAR verkade 1990 som ett organ för självsanering inom yrkeskåren med uppgift att ta upp disciplinärenden rörande revisorer. Visst missnöje över långa

⁸² Tidström, Göran (1990) ”Kvalitetskontroll: Dags för nästa steg”. *Balans*, 1990, Nr 3, s. 4.

⁸³ Ribers, Bo (1990) ”Revisionens Renässans”. *Balans*, 1990, Nr 1, s. 45-47.

⁸⁴ Ibid

⁸⁵ Internationell arbetsgrupp (1987) fastslog IASCs och IFAC rollfördelning. Sverige ensam representant för Norden pga. att Sverige efterträdde Norge i IFACs styrelse vid den tidpunkten.

⁸⁶ Markland, Björn (1990) ”Bättre samordning mellan IFAC och IASC”. *Balans*, 1990, Nr 2, s. 14-17.

behandlingstider framfördes, men FAR hänvisade till att de haft en hög arbetsbelastning och att förseningar även kunde bero på att ett ärende samtidigt kunde vara under prövning hos Kommerskollegium.⁸⁷ FARs dåvarande ordförande, Olle Herlof, menade att det inte var helt lyckat att FAR hade sin egen tillsynsmyndighet vid sidan av den statliga tillsynsmyndigheten Kommerskollegium. Han önskade därför att slå samman de båda tillsynsverksamheterna för att undvika dubbelarbete och utöka revisorernas inflytande i Kommerskollegium, som till största del bestod av jurister.⁸⁸ Kritiska röster från jurister hördes även mot det faktum att Kommerskollegium både dömde och utförde utredningar. Det framkom slutligen ett förslag till att en fristående revisorsnämnd skulle pröva det Kommerskollegium utreder.⁸⁹

1990 tillträdde svenske Bertil Edlund, tidigare ordförande för IFACs etiska kommitté, som ordförande i IFAC. IFAC hade vid Bertil Edlunds tillträde ett hundratal medlemsorganisationer som tillsammans representerade cirka 80 länder och dess revisionsrekommendationer uppgick till ett 30-tal. Bertil Edlund såg det fortsatta internationella arbetet som en utmaning med fokus på att alla rekommendationer genomförs och efterlevs i de olika medlemsländerna. Hans internationella karriär startade i UEC, föregångare till FEE.⁹⁰

EG-medlemmar var de mest betydelsefulla länderna representerade i FEE. En positiv utveckling inom FEE framhölls under 1990 vara en ökad samarbetsvilja med länder utanför EU. FEE ansågs vidare vara ett mycket viktigt remissorgan för EG-kommissionen.⁹¹

Hans Cordt-Hansen, före detta sekreterare i NRF, ställde sig frågan om någon stormakt hade lika tung och bred representation inom revisions- och redovisningsområdet som Norden. Norden hade redan då representation i IFAC och IASC (IASB) samt i olika utredningsgrupper.⁹²

FARs styrelse upprättade en policy för att ta till vara på det internationella arbetet. FAR framförde att det härigenom kan bli tvungna att i större utsträckning verka för vissa lagändringar i syfte att öka den internationella harmoniseringen.⁹³

⁸⁷ Erichs, Lars (1990) "Handläggningstiderna i disciplinnämnden". *Balans*, 1990, Nr 2, s. 20.

⁸⁸ Wennberg, Inge (1990) "Revisorn ska bli mer trovärdig". *Balans*, 1990, Nr 12, s.20-21.

⁸⁹ Näslund, Marcus (1990) "Kommerskollegium bör inte få döma". *Balans*, 1990, Nr 12, s. 26-29.

⁹⁰ Wennberg, Inge (1990) "Svensk ordförande i revisorernas världsorganisation". *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.4-5.

⁹¹ Wennberg, Inge (1990) "De arbetar både med GATT och EG". *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.11-13.

⁹² Markland, Björn (1990) "Nordisk styrka genom NRF". *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.14-15.

⁹³ Tidström, Göran (1990) "Kåren blir mer internationell". *Balans*, 1990, Nr 12, s.22-23.

Revisorsnämnden blev tillsynsnämnd 1995 genom aktivt deltagande och utredande från FAR. Det slutliga resultatet gick inte helt i linje med FARs förslag, som föredrog ett delat huvudmannaskap mellan staten och professionen. FAR var på det hela taget nöjd och ansåg att de kunde lägga ner sin disciplinära verksamhet. FARs yttrande behandlade bland annat detaljeringsgraden. De framförde även att lagreglering av revision är svårt, eftersom den i stor utsträckning bygger på god sed. Tillsynsmyndigheter världen över skulle helst se detaljerade förhållningsregler för de institutioner de kontrollerar. Det poängterades att revisionsregler tenderar att vara alltför ytliga eller alltför omfattande och detaljrika samt att USAs detaljregler drog uppmärksamheten från det egentliga syftet.⁹⁴

4.2 Förändrade rollen 1999- 2005

4.2.1 1999

”Trenden är nämligen en acceptans av ISA. Beslut har tagits i FARs styrelse att översätta ISA och göra ISA till svensk standard”

Björn Markland⁹⁵

FARs styrelse beslutade den 8 juni 1998 att översätta ISA, IFACs internationella revisionsrekommendationer, till svenska. Översättningen av ISA är det enskilt största projektet i FARs 75-åriga historia. Beslutet baserade sig på FARs revisionskommittés rekommendation, som även fungerade som överordnad styrgrupp för projektet. FARs avsikt var att härigenom internationellt anpassa revisionsprocessen.⁹⁶ Sverige var genom detta projekt ett av de första länderna med en internationell anpassning till ISA.⁹⁷ Den internationella anpassningen av revisionsprocessen debatterades under 1999 med USA i spetsen. EUs revisionskommitté undersökte frågan, eftersom de önskade en enhetlig riktning. Revisionsberättelsen såg olika ut i de Europeiska länderna och även FEE startade ett projekt med avsikt att få fram en likformig europeisk revisionsprocess. Målet med dessa ansträngningar var att få fram globala revisionsrekommendationer.⁹⁸

⁹⁴ Trehörning, Pär (2000) ”Utredning om Revisorsnämnden: FAR instämmer – RN tycker att det tas för stor hänsyn till revisorernas uppfattning”. *Balans*, Nr 3, 2000, s. 6-8.

⁹⁵ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) ”Inledning med aktuella frågor”. *Balans*, 1999, Nr 1, s. 8.

⁹⁶ Holmquist, Bengt (1999) ”ISA det största projektet i FARs historia”. *Balans*, Nr 3, 1999, s. 9-10.

⁹⁷ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) ”Spännande framtid för revisorerna”. *Balans*, Nr 1, 1999, s. 9-10.

⁹⁸ Holmquist, Bengt (1999) ”ISA det största projektet i FARs historia”. *Balans*, Nr 3, 1999, s. 9-10.

NRF (Nordiska Revisorsförbundet) ansåg 1999 att deras viktigaste uppgifter innefattade att stödja informationsutbytet inom och utom Norden, representera Norden i styrelser och kommittéer i ett led att utröna internationell påverkan för de nationella reglerna samt att fokusera på FEEs ställning inom EU.⁹⁹

Under 1999 pågick stora organisationsförändringar i IFAC för att skapa en ny organisation, bättre rustad för framtiden. Syftet var skapa en ny professionell organisation, vilken skulle vara tekniskt och etiskt stark, flexibel och öppen för förändringar och samtidigt välstyrd för att på bästa sätt ta tillvara på resurserna. Den nya organisationen skulle med fördel ta tillvara på branschens kapacitet för att bättre skapa kvalitet, inflytande och utgöra en effektiv och stark röst.¹⁰⁰

Frågan kring vilken roll FAR kommer att ha om 25 år, när FAR firar 100 års jubileum, diskuterades på FAR-dagen 1998. FAR ansåg att organisationen kommer att ha öppnats för specialister, vilka då är i majoritet. Revisorn kommer vidare stå inför ett ökat tempo där teamarbete är av högsta relevans. FAR såg även en möjlighet att organisationen då har utvecklats till en branschförening. En branschorganisation för hela Europa ansågs även vara en potentiell utveckling. Men det påpekades att om FAR ska bli representant för organisationens norra krets måste de inta en aktivare roll där de påverkar källan direkt. FARs roll ansågs bli förändrad, men exakt hur gick inte att förutspå. FAR menade dock att samhällsfrågor fortfarande kommer att utgöra en stor och viktig del av deras verksamhet.

FAR ställde sig även frågan vilken roll Revisorsnämnden kommer att ha om 25 år. I den framtid som FAR förutspådde finns det fortfarande en kontrollmyndighet som tolkar revisorn, men ingen plats för Revisorsnämnden. FAR framförde sin önskan om ett framtida självregleringssystem. Hur utvecklingen faktiskt kommer att bli påpekade FAR dock att marknaden bestämmer. De ställde sig även frågan om revisionsplikten kommer att avskaffas, men ansåg att revisionen kommer att kvarstå oavsett.¹⁰¹

FARs generalsekreterare 1999, Björn Markland, framförde under FAR-dagen sin vision om att FAR i framtiden verkar som språkrör för hela revisionsbranschen, vilket enligt honom kommer att leda till en ökad trovärdighet gentemot myndigheter, klienter och samhället i övrigt. Han påpekade även vikten av att

⁹⁹ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) "Revisorernas världsbild revideras". *Balans*, Nr 1, 1999, s. 11-12.

¹⁰⁰ Holmquist, Bengt (1999) "Så vill IFAC förändra sin organisation". *Balans*, Nr 11, 1999, s. 4.

¹⁰¹ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) "Vilken är FARs roll om 25 år?". *Balans*, Nr 1, 1999, s. 12.

balansera uppgiften mellan att vara policyskapande, samtidigt som de är en servicebyrå.¹⁰²

På FAR-dagen sammanfattades det gånga året, där det bland annat framkom att den internationella utvecklingen har medfört att synen på revisorns oberoende har förändrats från nationella skillnader i ramverk och regelstyrning till logiska analysmodeller och internationell harmonisering. FAR underströk att viktiga händelser skett både nationellt och internationellt inom flera områden. Nationellt fortskred översättningsarbetet av ISA och frågan om FAR och SRS ska gå samman kom upp till diskussion. Göran Tidström, dåvarande Deputy President i FEE, meddelade att de fått utökad budget till följd av alla nya frågor.¹⁰³

Riksdagens revisorer beslutade den 6 maj 1999 att utföra en granskning av Revisorsnämnden. Syftet med granskningen var att undersöka effektiviteten i verksamheten, eftersom tillsynsorganet har en mycket viktig uppgift. Granskningen påbörjades senare under detta år.¹⁰⁴

4.2.2 2000

*”Granskarna ska granskas – Riksdagens revisorer utreder Revisorsnämnden”*¹⁰⁵

Under översättningsarbetet av ISA framställdes att revisorernas intyg kan komma att behöva ses över. Revisorn ska inte själv göra några sammanfattande slutsatser om sitt arbete, utan detta är upp till uppdragsgivaren. Revisorn ska ange om det rör sig om en översiktlig granskning eller en revision. I vissa fall uppenbarades nu svårigheter med att anpassa ISA till svenska förhållanden. Nödvändigheten av intygens extensiva omfattning vid samtliga uppdrag och huruvida användaren av intygen kommer godta en översiktlig granskning ifrågasattes.¹⁰⁶

Riksdagens revisorer presenterade under 2000 sina slutsatser av den granskning av Revisorsnämnden som påbörjades 1999. I rapporten ”Revisorsnämnden – en tillsynsmyndighet (1999/2000:4)” påpekades en del problem. Häribland kan nämnas en avsaknad av definition för begreppet revisionsverksamhet och en oklar lagstiftning. Revisorsnämnden ansågs ha bristande erfarenhet av branschen, varför utredningen föreslog att fler kvalificerade revisorer till Revisornämnden skulle

¹⁰² Trehörning, Pär (1999) ”Ett språkrör för alla revisorer och specialister i revisionsbranschen”. *Balans*, Nr 5, 1999, s. 27.

¹⁰³ Eklöf, Staffan, Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (2000) ”En ny syn på oberoende, hot och objektivitet”. *Balans*, Nr 1, 2000, s. 41

¹⁰⁴ Holmquist, Bengt (1999) ”Granskarna ska granskas”. *Balans*, Nr 6-7, 1999, s. 5.

¹⁰⁵ Ibid

¹⁰⁶ Hjalmarsson, Bo, Torén, Magnus (2000) ”Revisors intyg i framtiden”. *Balans*, Nr 2, 2000, s. 34-39.

öka förtroendet för dem inom tillsynsområdet. Riksdagens revisorers vice ordförande, Anders G Högmark, ansåg att det vore bäst om god redovisnings- och revisionsred utvecklades av professionen.¹⁰⁷ Revisorsnämnden menade dock att det i rapporten tagits för stor hänsyn till revisorerna och att fler intressentgrupper måste beaktas. Riksdagens revisorer drog även slutsatsen att Revisorsnämnden bör arbeta mer med sina internationella kontakter för att dra lärdom av andra nationella tillsynsmyndigheter.¹⁰⁸

Ordförande i FARs regelkommitté 2000, Anders Holm, framförde kritik mot utredningen och menade att den var för snäv. Han ansåg att samspelet mellan revisorernas självreglering och Revisorsnämnden borde ha utretts. Vidare menade han att omfattande detaljreglering inte kan vara till nytta för någon intressent, eftersom förändringstakten i dag är mycket hög. Han bedömde inte att branschen skulle ta över Revisorsnämndens uppgifter, eftersom det var för tidigt att döma ut tillsynsmyndigheten som endast funnits i fem år. Förslaget om att tillföra Revisorsnämnden fler revisorer menade han var ett bra sätt att öka förståelsen mellan FAR och Revisorsnämnden.¹⁰⁹

Trots den kritik Anders Holm framförde delade FAR i stort åsikt med utredningens slutsatser. De framförde även egna förslag, häribland kan nämnas förslaget att beslutsmakten i disciplinärenden fräntas Revisorsnämnden och överförs till en fristående, lagfaren domare. Skälet var att FAR fann det svårt att upprätta förtroende om Revisorsnämnden både skulle sköta utvecklingen och tillsynen av god revisionsred. FAR framförde även att de inte uppskattade de alltmer detaljerade reglerna, eftersom de blir alltför omfattande, föråldrade och leder bort uppmärksamheten från det väsentliga. De uppfattade en trend mot sträng bokstavstolkning hos Revisorsnämnden och påpekade vikten av att Sverige ligger i linje med det internationella regelsystemet och inte har för restriktiva regler, vilka kan försämra byråernas konkurrenssituation och även revisionen. FAR uppmanade även Revisorsnämnden att öka arbetet med de internationella kontakterna¹¹⁰

Under 2000 lämnade FAR ett yttrande angående rapporten, ”Revisorsnämnden – en tillsynsmyndighet”, till riksdagens revisorer, där de återigen i stort instämde med rapportens slutsatser, dock med önskan om vissa förändringar av Revisorsnämndens organisation. Revisorsnämndens roll som kvalitetskontrollant diskuterades även i FARs yttrande. Revisionsbyråerna har egna interna kontrollsystem där de använder sig av rekommendationer från bland annat FAR

¹⁰⁷ Holmquist, Bengt (2000) ”Utredning: Fler revisorer till RN”. *Balans*, Nr 2, 2000, s. 12.

¹⁰⁸ Trehörning, Pär (2000) ”Utredning om Revisorsnämnden: FAR instämmer – RN tycker att det tas för stor hänsyn till revisorernas uppfattning”. *Balans*, Nr 3, 2000, s. 6-8.

¹⁰⁹ Ibid

¹¹⁰ Ibid

och IFAC. För byråer i internationella nätverk är samarbete över gränserna högst relevant för att säkerställa kvalitén. Den offentliga kvalitetskontrollen har inte någon möjlighet att uppgå till samma omfattning, varför det kan vara relevant för Revisorsnämnden att tillsammans med revisorsorganisationerna utforma ett system för att på bästa sätt tillvarata resurserna.¹¹¹

Åtta riksdagsmän (moderater) utarbetade en motion som svar på Riksdagens revisorers utredning, (1999/2000:4), där de yrkade på att riksdagen ska förändra systemet för tillsyn. De önskade ett nytt utarbetat system med en helt eller delvis privat lösning. FARs egna disciplinära verksamhet upphörde 1997.¹¹²

IFAC förde under år 2000 fram sina åsikter till den panel, tillsatt av The Public Oversight Board, som utrett kvalitén på revisionen åt SEC. IFAC ansåg att möjliggörandet till en förbättring av revisionens effektivitet beror på samarbete mellan nationella och internationella revisorsorganisationer och nationella regler. Vidare konstaterade IFAC att 69 länder, med eller utan modifieringar, redan infört ISA och det förhandlades med IOSCO om godkännandet av ISA som internationell revisionsstandard. USA är dock inte med bland dessa länder och IFAC uttryckte sin besvikelse över att rapporten inte rekommenderar USA att anta de principer som ISA representerar, vilka har ett starkt internationellt stöd.¹¹³

ISA projektet i Sverige var under full bearbetning under 2000 med syftet att skapa en svensk revisionsstandard som bygger på svensk lag, svensk tradition och ISA. Den största identifierade skillnaden mellan ISAs och FARs Revisionsprocess är att de internationella reglerna är mycket mer omfattande och tydligare beskriver hur en revisor ska arbeta för att följa god revisionssed.¹¹⁴

I augusti 2000 sammanträdde NRK (Nordiska Revisorskommittén) i Oslo med representanter från de nordiska länderna och utbytte erfarenheter från arbetet med de internationella revisionsrekommendationerna. Norden fick representation i IAPC (nuvarande IAASB) för de kommande två åren 2000-2002 och ett förslag på hur de nordiska länderna bäst ska ta tillvara möjligheten att påverka detta organ utarbetades.¹¹⁵

¹¹¹ Trehörning, Pär (2000) "Utredning om Revisorsnämnden: FAR instämmer – RN tycker att det tas för stor hänsyn till revisorernas uppfattning". *Balans*, Nr 3, 2000, s. 6-8.

¹¹² Holmqvist, Johansson, Åsa, Markland, Björn (2000) "Moderat motion vill ha privat tillsyn av revisorer". *Balans*, Nr 8-9, 2000, s. 9.

¹¹³ Larsson, Lars-Gunnar (2000) "The Panel on Audit Effectiveness: sammanfattning av förslag och IFACs synpunkter". *Balans*, Nr 10, 2000, s. 10-11.

¹¹⁴ Holmqvist, Bengt (2000) "ISA-projektet". *Balans*, Nr 12, 2000, s. 29.

¹¹⁵ Larsson, Lars-Gunnar (2000) "IFAC och andra internationella nyheter på revisionsområdet". *Balans*, Nr 8-9, 2000, s. 56.

På FARs årsstämma 2000 diskuterades den föränderliga världen och Göran Tidström, vicepresident i FEE, framhöll att vi är mitt uppe i processen att skapa det nya Europa.¹¹⁶

4.2.3 2001

”Det skulle vara första gången som revisionsbyråerna får ett formellt inflytande på IFACs professionella utvecklingsarbete”

Bengt Holmquist ¹¹⁷

Under 2001 diskuteras den internationella utvecklingen i revisionsbranschen, som kantades av många stora förändringar med nya konstellationer och organ. Vissa började tala om en maktkamp mellan de nationella instituten, föreningarna och de stora revisionsbyråerna, där de stora byråerna framhölls som en stark kandidat. Skarp kritik har dock riktats mot de stora byråerna sedan Asienkrisen 1997 när dåvarande världsbankschefen, James Wolfensohns, uttryckte sin djupaste besvikelse över de finansiella rapporter som skrivits under av de stora byråerna. Många frågade sig om den globala acceptansen innebär att en ren revisionsberättelse tolkas annorlunda i olika länder.¹¹⁸

Världsbanken framförde på IFACs kongress i Edinburgh en uppmaning till byråerna att skapa en global miniminivå för revisionen.¹¹⁹ IFAC presenterade i slutet av januari 2001 sin kampanj för att stärka sin roll som global normgivare, självreglerande organ samt som representant för branschen. Kampanjen innebar att ett nytt organ inom IFAC skapades, Forum of Firms. Där ingår än idag de största revisionsbyråerna och det sågs som ett försök att få allmänheten att inse att professionen arbetar i deras intresse. Vissa antydde att de nationella instituten hade förlorat sin ställning och att det nu var de stora firmorna som ledde utvecklingen. FEE- presidenten, Göran Tidström, ville inte dra det så långt. Han ståndpunkt var att det bara är positivt att byråerna väljer att arbeta inom de nuvarande organens ramar.¹²⁰

EU-kommissionen riktade under 2001 kritik mot IFAC att ISA var ofullständiga och föråldrade. Många länder hade dock påbörjat processen att anta ISA som nationell standard, förutom länderna med de största kapitalmarknaderna. IFAC

¹¹⁶ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa, Larsson, Lars-Gunnar, Melin, Stefan (2000) ”Många viktiga frågor under året”. Nr 12, 2000, s 12.

¹¹⁷ Holmquist, Bengt (2001) ”Har de stora revisionsbyråerna helt tagit greppet om branschens utveckling?”. *Balans*, Nr 2, 2001, s. 7.

¹¹⁸ Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.

¹¹⁹ Holmquist, Bengt (2001) ”Har de stora revisionsbyråerna helt tagit greppet om branschens utveckling?”. *Balans*, Nr 2, 2001, s. 7.

¹²⁰ Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.

menade att den bristande kvalitén på ISA berodde på otillräckliga resurser inom IAPC (nuvarande IAASB), eftersom de endast hade 14 medlemmar. De framhävde att det är av yttersta relevans att allmänheten uppfattar att IAPC (IAASB) främst ser till användarens intresse och inte revisorns. Det framhölls även vara viktigt att IAPC (IAASB) uppfattas som opåverkbara av enskilda länder, vilket de arbetade med genom att se till ”bästa person” principen samt att byråbalansen säkerställdes genom Forum of Firms nya möjlighet att nominera fem representanter för de internationella byråerna till IAPC (IAASB). Detta medförde att revisionsbyråerna för första gången fick inflytande på IFACs utveckling.¹²¹ Ett växande antal företagsskandaler startade IAASBs moderniseringsprocess av ISA i början av 2000-talet.¹²²

Arbetet med att utveckla revisionsstandarder är mycket tidskrävande och 2001 uppkom förslaget att IAPC (IAASB) skulle samarbeta med nationella normbildare i vissa projekt. Björn Markland framhöll att det då fanns många starka nationella normgivare, framförallt USA. Nationella organ framhölls då vara mer öppna för samarbeten än tidigare.¹²³

FAR och SRS hade under 2001 båda etablerade kvalitetskontrollsystem som de i och med den nya EU-rekommendationen om kvalitetssäkring av lagstadgad revision, (2001/256/EG), behövde omarbeta. De framhöll att det var av yttersta vikt att branschen fick en gemensam syn för att styra utvecklingen i önskvärd riktning. Syftet med förändringarna var även att få en professionell tolkning av regelsystemet.¹²⁴

Företag efterfrågar en hög kvalitet på revisionen samtidigt som de är i behov av rådgivning. Såväl svenska som internationella myndigheter har haft en strikt syn på vad revisorerna tillåts göra för att inte utmana oberoendet. Den globala miljön, i vilken revisionsbranschen verkar, påverkades i stor utsträckning av influenser över gränserna där myndigheter, framförallt SEC, styrde utvecklingen. Etikfrågor präglade den internationella utvecklingen och FAR sin uttryckte oro över införandet av den nya analysmodellen av revisorns oberoende. Uppgiften var omfattande och innebar att på fyra månader ställa om kåren och få den att använda sig av den nya modellen.¹²⁵ Revisorsnämnden var mycket positiv till analysmodellen, eftersom den förväntades underlätta tillsynen. Dock hade Revisorsnämnden ej utfört några djupare analyser av framtida effekter på dess

¹²¹ Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.

¹²² Larsson, Lars-Gunnar, Danielsson, Åke (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s.15-19.

¹²³ Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.

¹²⁴ Holmquist, Bengt (2001) ”Revisorn, oberoendet & analysmodellen”. *Balans*, Nr 10, 2001, s. 20-32.

¹²⁵ Holmquist, Bengt (2001) ”Revisorn, oberoendet & analysmodellen”. *Balans*, Nr 10, 2001, s. 20-32.

arbetssätt. Sverige låg före övriga Europeiska länder i utvecklingen och införandet av analysmodellen.¹²⁶

Inför lanseringen av analysmodellen väcktes frågor kring revisorernas oberoende i Europa. I FAR diskuterades även konflikten mellan USAs och Europas inställning i frågan. I Europa analyseras alltså hotbilden mot oberoendet medan USA i högre grad följer en utstakad plan, till följd av en mer omfattande detaljreglering.¹²⁷

Under 2001 blev det möjligt för specialister verksamma i revisionsbranschen att vara ledamöter i FAR och påverka branschens villkor och utveckling. FAR ska verka för de bästa förutsättningarna för branschen som helhet och bör därför reflektera dess sammansättning. De arbetar därför än idag med att få fler specialister som ledamöter.¹²⁸

Representation under året presenteras i bilaga 5.

4.2.4 2002

”Vi som arbetat med etikfrågorna i kommittén i FAR ser det som en gigantisk uppgift att på fyra månader ställa om kåren”

Anders Holm¹²⁹

Sedan Revisorsnämnden inrättades 1995 har reglerna för revisorer varit under granskning, vilket mynnade ut i en ny revisorslag. Sveriges nya revisorslag, (2001:883), trädde i kraft den 1 januari 2002 och ersatte tidigare gällande lagstiftning, (1995:528).¹³⁰ Revisorsnämnden har, liksom tidigare lagstiftning, ansvar för utvecklingen av god revisorssed och god revisionsmed. Den nya lagstiftningen medförde även ansvaret för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt och fick härigenom ett tolkningsföreträde.¹³¹ De huvudsakliga förändringarna som lyftes fram i propositionen, 2000/01:146, omfattade bland annat att begreppet revisionsverksamhet fastslogs i lagen och att analysmodellen infördes.¹³²

¹²⁶ Ibid

¹²⁷ Ibid

¹²⁸ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Generalsekr%20har%20ordet%202004.pdf, 2005-12-12.

¹²⁹ Holmquist, Bengt (2001) ”Revisorn, oberoendet & analysmodellen”. *Balans*, Nr 10, 2001, s. 20-32.

¹³⁰ Prop. 2000/01:146, s. 1-2.

¹³¹ Brännström, Dan, Clemedtson, Peter, Brännström (2005) ”Självreglering visar vägen”. *Balans*, Nr 10, 2005, s. 20-22.

¹³² Prop. 2000/01:146, s. 1-2.

FAR och SRS presenterade under den årliga FAR-dagen 2002 sitt nya system för kvalitetskontroll omarbetat utifrån EUs rekommendation, (2001/256/EG). Det nya systemet är kopplat till Revisorsnämndens disciplinära verksamhet och kräver en integrering av organisationernas system. Revisornämnden accepterade inte förslaget i sin helhet. De nyheter systemet presenterade var exempelvis att FAR/SRS skulle bestämma tidpunkten för kontrollen, att anvisningar i högre grad blev detaljerade samt att rapporterna blev mer deskriptiva och anonymiserade. Revisorsnämnden önskade dock ha en egen kvalitetssäkring, där namnen på de undersökta revisorerna uppges för nämnden samt en komplett dokumentation från de utförda kvalitetskontrollerna. FAR framhävde att Revisorsnämndens krav inte låg i linje med FARs roll.¹³³

Enligt branschstatistik som presenterades under 2002 dominerades revisionsbranschen av de stora aktörerna och koncentrationen i branschen ökade. Utvecklingen var tydlig nationellt såväl som internationellt. De mest lönsamma revisionsbyråerna visade sig dock vara de mindre, men branschen som helhet uppvisade god lönsamhet jämfört med andra konsultbranscher.¹³⁴

FAR slutförde under 2002 ISA-projektet och överlämnade resultatet till styrelsen. Den grundläggande rekommendationen ”Revisionsprocessen” ersattes nu av RS (Revisionsstandarder i Sverige), som är baserade på de internationella standarderna ISA. FARs nya projekt blev nu att utarbeta vägledning för revisorerna om revisorsintyg och andra yttranden.¹³⁵

Representation under året presenteras i bilaga 5.

4.2.5 2003

”Den svenska Revisorsnämnden kan nog tjäna som en god förebild”

Peter Strömberg¹³⁶

Revisorsnämnden fick 2003 en ny chef, Peter Strömberg, med juristbakgrund och internationella erfarenheter av bland annat EU. Regeringens regleringsbrev deklarerar att tyngdpunkten i Revisorsnämndens arbete ska ligga på tillsynen över revisorerna, vilket den enligt Peter Strömberg redan gjorde. Han ansåg det även

¹³³ Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (2003) ”Nytt kvalitetssystem efter EG-rekommendation”. *Balans*, Nr 1, 2003, s. 44-45.

¹³⁴ Sundberg, Leif (2002) ”Revisionsbranschen i siffror: De stora blir större men de små är lönsammare”. *Balans*, Nr 4, 2002, s. 13-16.

¹³⁵ Larsson, Lars-Gunnar (2002) ”Nytt projekt för att förbättra vägledningen om revisorsintyg och andra typer av yttringar från en revisor”. *Balans*, Nr 10, 2002, s. 10.

¹³⁶ Wennberg, Inge (2003) ”Peter Strömberg – ny chef för revisorsnämnden”. *Balans*, Nr 10, 2003, s. 17.

vara sin uppgift att värna om kvalitén och att följa med i omvärldsförändringar. FAR och SRS utarbetade ett förslag till ett nytt kvalitetssystem som utgår från EU-rekommendationen om kvalitetssäkring av lagstadgad revision, där ledamöternas tillämpning av god revisorssed och god revisionsledning samt kvalitetsnivån på revisionsbyråernas verksamhet kontrolleras. Revisorsnämnden har dock det yttersta ansvaret att se till att Sverige följer EUs rekommendation, (2001/256/EG). Revisorsnämnden utgår ofta från FARs och SRSs rekommendationer när det gör sina ställningsstagande.¹³⁷

Revisorsnämnden är en statlig tillsynsmyndighet medan traditionen i andra länder har varit att tillsynen sköts av branschen. Peter Strömberg framhävde dock att utvecklingen går mot ett förstatligande av tillsynen inom EU och menade därför att Sverige kunde vara en förebild för övriga EU länder. EU började även 2003 att diskutera införandet av en särskild kommitté för tillsynsmyndigheter. Peter Strömberg framhöll att det är viktigt för Sverige att delta aktivt i det internationella arbetet, eftersom revisionsbranschen utvecklas i internationell samverkan.¹³⁸

FAR deltog under året i ett seminarium på Revisorsnämnden. Under seminariet diskuterades RS och olika projekt inom IAASB. Revisorsnämnden lämnade under mötet även synpunkter på RS.

Björn Markland besökte under året den nyutträdde Peter Strömberg, direktör och myndighetschef på Revisorsnämnden, för att upprätta en bekantskap och dela information. Under besöket beslutades att FARs generalsekreterare och Revisorsnämndens direktör fortsättningsvis skall ha informella möten var sjätte vecka, för att säkra ett gott informationsutbyte professionen och tillsynen emellan. De träffades senare under året som en del i det informella informationsutbytet och diskuterade då mediafokuseringen på revisorer samt de erfarenheter som Peter Strömbergs besök på de stora revisionsbyråerna genererat.¹³⁹

Representation under året presenteras i bilaga 5.

¹³⁷ Ibid

¹³⁸ Ibid

¹³⁹ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR3-2003.pdf, 2005-12-13.

4.2.6 2004

”RNs internationella kontakter under år 2004 har i stor utsträckning präglats av förhandlingarna om innehållet i EG-kommissionens förslag till ett nytt åttonde bolagsdirektiv...”

Revisorsnämndens årsredovisning 2004 ¹⁴⁰

EU-kommissionen presenterade 2004 sitt förslag till det nya åttonde bolagsdirektivet om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, vilket kommer att ersätta det nuvarande direktivet om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision (84/253/EEG).¹⁴¹ Arbetet med förslaget försenades med anledning av Parmalatskandalen. Det präglas av amerikansk lagstiftning, där standardsättningen för revisionen av publika bolag flyttas från revisorsprofessionen till det självständiga organet PCAOB. Om förslaget kommer att medföra förändringar i svensk lagstiftning är ännu inte klart, men väntas ske tidigast 2006. Förslaget påverkar en rad områden och fastslår bland annat att ISA ska gälla.

Sverige låg bra till i utvecklingen, eftersom RS redan implementerats från och med räkenskapsåret 2004. Kraven på den finansiella informationen ökade, vilket medförde att revisionen bland annat genom ISA, som historiskt sett varit principbaserade, blev alltmer komplex och detaljstyrd.¹⁴²

Dan Brännström poängterade 2004 vikten av att FAR är aktiva i debatten och tar tillvara på de möjligheter som den ökade uppmärksamheten från skandalerna har medfört. FAR bör presentera nyttan av den revision och rådgivning som branschen erbjuder och det är viktigt att de fortsättningsvis knyter kontakter och för en dialog med revisionens intressenter. FAR bedriver support för sina medlemmar i frågor hur regelsystem och standarder ska tillämpas, något Dan Brännström ansåg aktualiseras med införandet av RS. Han menade att de ökade förväntningarna och införandet av RS innebär en stor förändring för den svenska revisorn. Modifieringarna av ISA innebär även omarbetning och utveckling av RS.¹⁴³

Moderniseringsprocessen av ISA påbörjades i början av 2000-talet. Moderniseringen kräver att RS kontinuerligt måste uppdateras, trots att de inte

¹⁴⁰ Revisorsnämndens årsredovisning 2004, s. 5.

¹⁴¹ Ibid

¹⁴² Brännström, Dan (2004) ”Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder”. *Balans*, Nr 4, 2004, s. 41-42.

¹⁴³ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Generalsekr%20har%20ordet%202004.pdf, 2005-12-12.

varit i bruk så länge Sverige.¹⁴⁴ Moderniseringsarbetet har inneburit att komplexiteten och detaljeringsgraden kring ISA ökat. För att minska komplexiteten och oklarheterna kring ISA påbörjade IAASB under 2003 Clarity-project, vilket 2004 utmynnade i Clarifying Professional Requirements in International Standards Issued. Dessa ska hjälpa användarna av ISA att hantera längden, strukturen och komplexiteten.¹⁴⁵

Kommissionens förslag till det nya åttonde direktivet innebar bland annat att professionen får representeras vid tillsyn, så länge de endast utgör en minoritet. Revisorsnämnden har än idag denna struktur. Men det föreslås även i direktivet att det inte ska få finnas några företrädare för professionen vid tillsyn av publika bolag, vilket förväntas leda till ökat förtroende. Kritiker menade dock att förtroendet snarare kommer att minska, eftersom kvalitetsförsämringar kan komma att följa på detta. Kritik har även väckts mot att förslaget inte fastslog roll- och ansvarsfördelning.¹⁴⁶

I november 2004 fick FAR en ny ordförande, Lars Träff. De största uppgifterna inför 2005 föreföll vara implementeringen av den svenska bolagskoden samt att följa utvecklingen inom EU. EUs nya åttonde direktiv förblev ett utkast under 2004. FAR framhöll att de under 2005 vill öka kommunikationen med andra intressenter än specialister och revisorer för att öka sina chanser till påverkan. Lars Träff ansåg det finnas stora möjligheter till påverkan i flera viktiga frågor under kommande år. FAR hoppades även på att få en stor tillström av specialister, eftersom de representerar en betydelsefull del av branschen.¹⁴⁷

Revisorsnämndens Peter Strömberg och FARs Dan Brännström hade under året flertalet informella sammanträden för genomgång och diskussion av aktuella branschfrågor. Andra samrådsmöten hölls mellan FAR och Revisorsnämnden, där bland annat frågor kring det åttonde direktivet och remissvaren rörande förtroendekommissionens förslag diskuterades. FAR deltog även i möten med ledningarna för de stora byråerna för att diskutera aktuella branschfrågor samt redogöra för FARs hållning och aktiviteter inom olika områden.

Dan Brännström deltog i flertalet samrådsmöten med Justitiedepartementet rörande förslaget till ett nytt åttonde bolagsdirektiv. Dessa var även i förberedande syfte inför rådarbetsgruppsmöten mellan EUs medlemsländer.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Danielsson, Åke, Larsson, Lars-Gunnar (2004) "RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

¹⁴⁵ Kellas, John (2004) "Report of the IAASB Chairman" in IAASB Annual report 2004.

¹⁴⁶ Brännström, Dan (2004) "Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder". *Balans*, Nr 4, s. 41-42

¹⁴⁷ Halling, Pernilla (2004) "Lars Träff vill möta allmänheten" *Balans*, Nr 12, s. 25-27.

¹⁴⁸ Revisorsnämndens årsredovisning 2004, s.5-6.

Representation under året presenteras i bilaga 5.

4.2.7 2005

”Åren har gått och båda organisationerna förstår idag bättre nyttan av en sammanslagning”

Lars Träff ¹⁴⁹

Samtal om FARs och SRS samgående har under 2005 åter tagits upp till diskussion och FARs ordförande Lars Träff hoppas att ett färdigt förslag läggs fram på årsstämman den 25 november. Frågan om ett eventuellt samgående diskuterades redan under 1998-1999. Lars Träff menar att tiden nu är mogen då båda parter är mer insatta i nyttan av en sammanslagning. SRS presenterar på sin hemsida argument för och emot en gemensam organisation där fördelarna bland annat utgörs av: att en revisorsorganisation i ett litet land som Sverige får större möjlighet att påverka och blir tydligare i sin roll mot allmänheten, omvärlden och klienter, att deras röst blir starkare vid internationell lobbyverksamhet, att avgifterna till de internationella organisationerna minskar och att organisationen effektivteras. Som nackdelar nämns bland annat att det finns en risk för att småföretagarnas frågor hamnar i skymundan, en trögare beslutsprocess och en känsla av utanförskap för vissa.¹⁵⁰

FAR beslutade sig under 2005 att avbryta arbetet med att översätta ISA och istället anpassa sig till IAASBs tidsplan, vilken fastställdes i oktober 2005 inom ramen för Clarity-project. Tidsplanen anger att översättningsarbetet ska stå klart inom 18 månader. Anledningen till anpassningen uppges vara att revisorerna i Sverige ska få möjlighet att använda sig av de nya RS innan onödiga ändringar görs.

Det nya åttonde direktivet förväntas kunna publiceras först i maj 2006. Direktivens bestämmelser ska därefter vara införda i nationell lagstiftning inom 24 månader. De meningsskiljaktigheter som tidigare funnits rörande vissa områden i direktivet har nu nått en kompromiss, alla utom det gällande kommittologiförfarandet, som innebär att direktiv införs direkt utan att gå över lagstiftningen.¹⁵¹

¹⁴⁹ Noteringar (2005) ”Far och SRS för ett samtal om samgående – igen”. *Balans*, Nr 10, 2005, s. 5.

¹⁵⁰ Ibid

¹⁵¹ Larsson, Lars-Gunnar (2005) ”Vad händer med RS när ISA nu stöps om?”. *Balans*, Nr 10, 2005, s.16-18.

I en debattartikel i FAR 2005 diskuteras Revisorsnämndens och FARs del i utvecklingen av den goda revisorsseden. Revisorsnämnden har, som tidigare nämnts, huvudansvaret för att normeringen utvecklas lämpligt och har därför ett tolkningsföreträde när det gäller den goda revisors- och revisionsseden. Ytterst är det dock domstolarna som avgör vad som ryms inom dessa begrepp. Revisorsnämndens syn på den goda revisionsseden stämmer väl överens med professionens. När det kommer till den goda revisorsseden skiljer sig dock professionens åsikter från tillsynsmyndighetens. Professionen har svårt att acceptera Revisorsnämndens stränga syn på oberoendet och anser att tillsynen hade varit effektivare om Revisorsnämnden haft branschens förtroende. Professionen menar att det under lång tid själva utvecklat den goda revisorsseden med stor yrkesstolthet och att det därför kan vara svårt för en ny myndighet att vinna respekt.¹⁵²

I debattartikeln framställs tre krav på Revisorsnämnden från FAR för att tillsynsmyndigheten inte ska uppfattas som ett hinder utan snarare stöd för revisorerna. Det första behandlar frågan om utvecklingen av den goda revisorsseden, där FAR anser att Revisorsnämnden bör ta mer hänsyn till den självreglering som ligger bakom utvecklingen. Därefter uppställs ett krav på att Revisorsnämnden ska lämna mer vägledning i samarbete med FAR och inte bara hänvisa till besluten i olika disciplinärenden för vägledning. Slutligen anser FAR att Revisorsnämnden bör ta större intryck av internationella etiska regler, såsom IFACs och EUs rekommendation om oberoende, då den svenska analysmodellen är strängare till följd av att bevisbördan åvilar revisorerna.¹⁵³

På FARs hemsida redogörs för dess nuvarande ledande roll när det gäller yrkesutveckling, utbildning och information inom revisorernas verksamhetsområden. De utvecklar revisorsyrket och tillhörande verksamhetsområden och ger stöd till revisionsbyråbranschen genom rekommendationer, uttalanden, utbildning och annat yrkesstöd. FAR publicerar skriftligen resultatet av sitt arbete, men förmedlar det även genom enskilda arrangemang samt arrangemang i samråd med andra.¹⁵⁴ Till samtliga ledamöter är FAR ett bollplank för revisionsfrågor samt hjälper till att lösa de problem ledamöter kan stå inför, såsom kritik från Revisorsnämnden.¹⁵⁵

¹⁵² Brännström, Dan, Clemedtson, Peter, Träff, Lars (2005) "Självreglering visar vägen" *Balans*, Nr 10, 2005, s. 20-22.

¹⁵³ Ibid

¹⁵⁴ FARs hemsida, www.far.se/info.asp?choice=info, 2005-12-12.

¹⁵⁵ Ibid

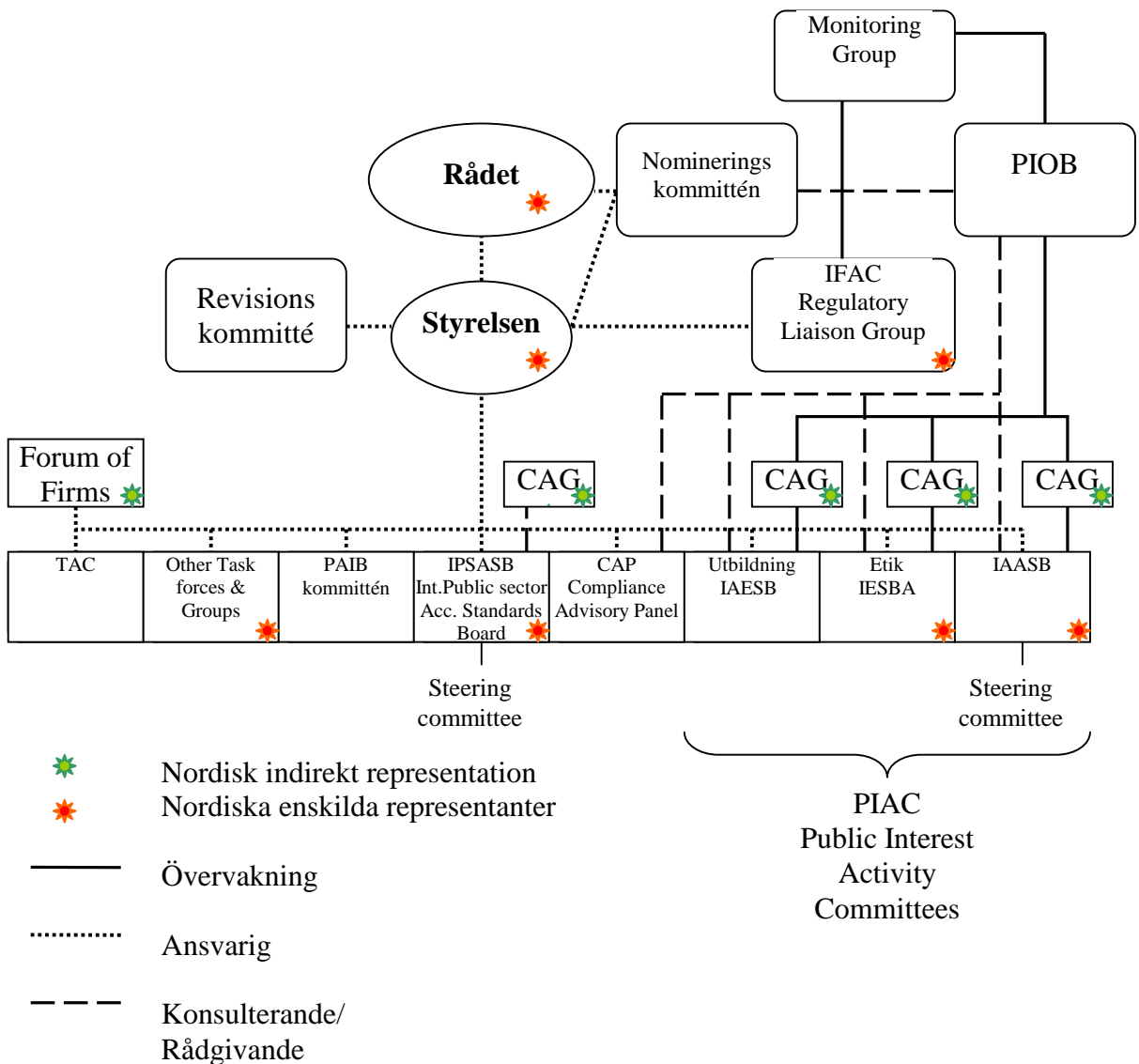
4.3 Inflytande i IFAC

4.3.1 Nordisk representation i IFAC

Norden är representerat i IFAC genom sina respektive nationella medlemsorgan. I Sverige är Svenska revisorsamfundet (SRS) samt FAR medlemmar. För Norges räkning finns Den norske Revisorforeningen (DnR), för Danmark Foreningen af Statsautoriserede Revisorer samt Foreningen Registrerede Revisorer (FRR). Finland är representerat av HTM-tilintarkastajat ry och KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry. Island är representerat av Félag löggiltra Endurskoðenda (FLE).¹⁵⁶ Den indirekta representationen i organisationsschemat nedan visar på Nordens representation genom olika organ. För namnen på de nordiska enskilda representanterna inom vart och ett av IFACs organ hänvisar författarna till bilaga 2.

¹⁵⁶ IFACs hemsida, www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl, 2005-12-13.

IFAC organisationsschema



Källa: Uppdatering och modifiering av Ball, Ian, april 2004, www.iosco.org/library/annual_conferences/pdf/ac18-11.pdf, 2005-11-17.
Uppdateringar och modifieringar från www.ifac.org, 2005-11-17.

4.3.2 Nominering till IFAC

IFACs nomineringskommitté består av 6 medlemmar, IFACs president, deputy president samt fyra representanter från IFACs medlemsorgan.¹⁵⁷ Nomineringar kan föreslås av medlemsorgan och Forum of Firms. I de instanser där publika medlemmar krävs, kan medlemmar från allmänheten föreslå nomineringar. På IFACs hemsida uttrycks det att nomineringskommittén söker en bred regional och

¹⁵⁷ IFACs hemsida, www.ifac.org/NominatingCommittee/CommitteeMembers.php, 2005-12-13.

professionell representation, likväl som länder med olika nivå av ekonomisk utveckling ska representeras. Nomineringskommittén följer ”bästa man för jobbet principen” när de gör sina rekommendationer.¹⁵⁸

4.3.3 IAASB

För att uppnå sitt mål av enhetliga globala standards har IAASB lagt ner mycket tid på att bygga och förstärka förhållandet med sina intressenter, inkluderat globala reglerare, internationella och regionala organisationer, IFACs medlemsorgan samt nationella standardsättare.

De regulatorer som influerar på IAASBs arbete är EC (Europeiska kommissionen), som har för avsikt att ISA ska gälla för samtliga medlemsstater i EU, IOSCO (international Organization of Securities Commission), Basel kommittén och PCAOB. Men även nationella standardsättare, europeiska standardsättare (såsom FEE), samt INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) har en betydande roll i IAASBs arbete.¹⁵⁹

IAASB har totalt 17 medlemmar. Tio av dessa är nominerade av IFACs medlemsorgan varav minst sex kommer från de fyra stora revisionsbyråerna. Två av IAASBs medlemmar är nominerade av IFACs medlemsorgan, utvalda av IFACs nomineringskommitté och kommer från allmänheten. De resterande fem är utvalda av TAC, varav samtliga kommer från de fyra stora revisionsbyråerna.¹⁶⁰ En liknande representation från allmänheten och revisionsbyråerna kan urskiljas inom IAESB samt IESBA.¹⁶¹

CAG är IAASBs rådgörande organ. CAG ger input till IAASB genom att konsultera med olika organisationer med intresse för internationell revision, där FEE, Världsbanken samt Europeiska kommissionen kan nämnas. Dessa organisationer ger tekniskt rådgivning, åsikter på IAASBs agenda och andra frågor.¹⁶²

IAASB, liksom övriga organ inom PIAC samt CAP, övervakas av PIOB. PIOB etablerades i februari 2005 med syfte att försäkra att IFAC verkar i allmänhetens

¹⁵⁸ IFACs hemsida, www.ifac.org/NominatingCommittee/, 2005-12-13.

¹⁵⁹ Kellas, John (2004) "Report of the IAASB Chairman" in IAASB Annual report 2004.

¹⁶⁰ IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#DueProcess, 2005-12-14.

¹⁶¹ IFACs hemsida, www.ifac.org/Ethics/About.php#CommitteeMembers,

www.ifac.org/Education/About.php#CommitteeMembers, 2005-01-08.

¹⁶² IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#DueProcess, 2005-12-14.

intresse.¹⁶³ På IFACs hemsida framhävs att IAASB följer en formalistisk process som beaktar åsikter från dem som påverkas av dess standarder och vägledning. Denna process framhålls vara transparent, då möten är öppna för allmänheten samt då material finns tillgängligt på IAASBs hemsida innan varje möte. Denna process har PIOB ett ansvar att övervaka.¹⁶⁴

4.3.4 Forum of Firms och TAC

TAC är en av IFACs kommittéer med uppgift att representera och förespråka Forum of Firms (FoF). IFAC menar att TAC har en viktig roll i att få medlemsbyråerna att motsvara höga standards i den internationella revisionen.¹⁶⁵ TAC medlemmarna nomineras av medlemmarna i FoF.¹⁶⁶

TAC ska verka för att förbättra kvalitén och konsistensen av revisionsutförare världen över. De har ansvar att identifiera revisionsfrågor och om nödvändigt rekommendera till IFACs standardsättningskommittéer att åter granska ärendet. De ska vara ett diskussionsforum för bästa tillämpningen på området, föreslå medlemmar till IFACs Leadership Group samt finna kandidater till IFACs standardsättningskommittéer. TAC ska även fungera som en formell interaktionslänk mellan de transnationella byråerna och internationella reglerare och finansiella institutioner.

IFAC poängterar de förändringar som skett sedan FoF grundades 2001. Det läggs idag en större vikt på företagsstyrning och allmänhetens intresse och involvering i regleringen av yrket har ökat. IFAC beskriver vidare på sin hemsida att det idag är ett större stöd för global konvergens av redovisnings- och revisionsstandards samt att det läggs större vikt på revisorns betydande roll för effektiva kapitalmarknader. Till följd av förändringarna har några av FoF mål omformuleras. Framförallt anses FoFs initierade globala övervakningsprocess för kvalitetssäkring överflödiga, då externa reglerare redan hade vidtagit liknande åtgärder. Detta har medfört att processen skjutits upp tills dess att det finns ett intresse att diskutera ett globalt framför ett nationellt angreppssätt för inspektioner.¹⁶⁷

Förutom uppskjutningen av denna process är FoFs mål ett fortsatt engagemang till FoF kvalitetsstandards och att uppmuntra till en global harmonisering. Medlemsbyråerna ska vidare ha policys och metoder för att genomföra

¹⁶³ IFACs hemsida, www.ifac.org/About/PIOB.php, 2005-12-14.

¹⁶⁴ IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#DueProcess, 2005-12-14.

¹⁶⁵ IFACs hemsida, www.ifac.org/TransnationalAuditors/, 2005-12-09.

¹⁶⁶ IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/, 2005-12-13.

¹⁶⁷ IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/FOF-ObjectivesBenefits.pdf, 2005-12-09.

transnationell revision, vilket minimum ska göras enligt ISA och IFACs etiska kod och relevanta nationella standarder och etiska koder. FoF genomför även en regelbunden globalt riktad internkvalitetsförsäkring för att övervaka konvergensen mellan medlemsbyråernas sätt att genomföra transnationell revision.

FoF deltar i IFACs standardsättningsaktiviteter och ansvarar för att utveckla en utökad dialog mellan byråerna och internationella reglerare och andra finansiella institutioner.¹⁶⁸ Denna dialog anser IFAC uppmuntrar konvergensen och ger en ökad trovärdighet för de delaktiga byråerna. Dialogen anser IFAC även talar för användandet av internationella standards, vilket gynnar byråerna genom minskad resursanvändning på nationell standardsättning samt genom ökad effektivitet. IFAC menar vidare att FoF underlättar för en aktiv involvering i IFACs standardsättning och hjälper att försäkra att dessa standarder är utvecklade med professionens expertis och är möjliga att implementera i praktiken.¹⁶⁹

4.4 Den förändrade rollen

4.4.1 FAR

Göran Tidström menar att det är efter skandalerna som FARs roll har förändrats och att det nu ligger ett tryck på att de standards som används inom revision ska vara globala och stå under tillsyn. ”Vår roll som bistående standardsättare har i det närmaste försvunnit helt och hållet”, menar han. I dagsläget har FAR egentligen bara rollen att implementera globala standards och står under en form utav övervakning av globala reglerare som World Bank, Baselkommittén etc. Göran Tidström anser att professionen tillåts agera standardsättare, men endast så länge de gör det på ett balanserat sätt, så att det säkras att revisionen verkligen fungerar i allmänhetens intresse. Han beskriver det vidare som ”en form utav starkt övervakad självreglering”, vilket han poängterar är en radikalt annorlunda situation än för 15 år sedan, då FAR var sin egen standardsättare efter sitt eget huvud och tittade internationellt i den utsträckning de själva ansåg var bra.¹⁷⁰ Lars Träff betonar att det var länge sedan FAR var standardsättare och att det endast sker i undantagsfall idag.¹⁷¹

¹⁶⁸ IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/FOF-ObjectivesBenefits.pdf, 2005-12-09.

¹⁶⁹ Ibid

¹⁷⁰ Tidström, Göran, Internationell representant, FAR, Styrelsemedlem, IFAC, Partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

¹⁷¹ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

Inom revision kommer FAR successivt att ge ut reviderade standards och även fortsättningsvis lämna uttalanden för vägledning när det uppstår speciella frågor. Dan Brännström menar att detta kommer att fortsätta med oförminskad styrka. Dessa vägledningar kan behövas i lokala frågor som exempelvis bolagsstyrning. Han betonar att branschen är mer i fokus idag, vilket leder till att det blir viktigare vad de gör och inte gör samt att det finns en större intensitet i det internationella arbetet.¹⁷² Lars Träff menar att det egentligen ej är så jättemycket som har förändrats men att RS blir mer en översättning av internationella standards.¹⁷³

Göran Tidström understryker att FAR idag har två roller: dels som en branschorganisation samt dels att vara den organisation som har det yttersta ansvaret för den privata sektorns input i den professionella utvecklingen.¹⁷⁴ Lars Träff betonar uppgifterna att ge stöd åt medlemmarna i yrkesfrågor samt att vara en lobbyorganisation. Han poängterar att FAR har gått från att vara en intresse-till en branschorganisation.¹⁷⁵

Gunilla Alander framhåller att FAR förefaller utvecklas mer mot ett branschorgan som kan föra ledamöternas talan. En undersökning bland ledamöterna visar att de vill ha ett tydligare FAR som tar bättre ställning för revisorsbranschen och revisorer. Revisorn har tystnadsplikt och när en revisor blir uthängd i media kan han/hon ej försvara sig och är då i behov av att FAR för dess talan.¹⁷⁶

Dan Brännström menar att FARs viktigaste roll idag är att tydliggöra de tjänster som branschen levererar och flytta fram positionen i debatten. FAR är idag tydligare i debatten och mer proaktiva. Han menar att en svårighet de upplever med den ökade internationella regleringen inom revision är att utrymmet för egen påverkan och utveckling minskar. Dan Brännström poängterar dock att FAR tar hem det internationella och gör något bra av det i Sverige. Han anser att regelsystemen har blivit mer komplexa men att FAR har resurser att arbeta med utvecklingsfrågorna.¹⁷⁷ Även Göran Tidström anser att FAR har tillräckligt med resurser för att klara av den ökade internationella regleringen inom revision.¹⁷⁸

¹⁷² Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

¹⁷³ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

¹⁷⁴ Tidström, Göran, Internationell representant, FAR, Styrelsemedlem, IFAC, Partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

¹⁷⁵ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

¹⁷⁶ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁷⁷ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

¹⁷⁸ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, Partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

Genom FARs revisionskommitté hjälper FAR till väldigt mycket med att förklara, tolka och hålla uppsikt vad som händer och komma ut med vägledning. Gunilla Alander nämner exempelvis hur revisorer borde rapportera sin granskning av årsredovisningar upprättade i enlighet med IFRS. EU har gjort att man ej bör följa full IFRS, och ÅRL som följer EU direktivet följer således ej full IFRS. Något Gunilla Alander ger uttryck för är hur revisorer ska skriva i revisionsberättelsen om en klient istället har tillämpat ”full IFRS”.¹⁷⁹ Kerstin Mouchard håller med om att en av FARs viktigaste uppgifter är att hjälpa revisorer att tolka och tydliggöra vad som är styrelsens och ledningens roll. De ska även upplysa marknaden om nya regleringar och standarder.¹⁸⁰ Sten Humble anser att FARs viktigaste roll är att förse framförallt mindre bolag med tekniker inom revisionen, bevaka revision samt att ha remissansvar.¹⁸¹

Elna Lembrer-Åström framhåller att FARs viktigaste uppgift är att ge byråerna uppdatering av lagstiftningar, förenkla, sälla och sammanfatta, bevaka vad som händer internationellt för att slutligen ge dem all information om vad som händer inom redovisningsområdet så överskådligt som möjligt. Hon betonar att FAR inte lagstiftar eller etablerar standarder utan att de tolkar in det internationella regelverket och gör omvärldsanalys.¹⁸²

4.4.2 De fyra stora revisionsbyråerna

För de fyra stora revisionsbyråerna har rollen de senaste fem åren förändrats på flertalet punkter anser Gunilla Alander. Redovisningen går över till IFRS, vilket ger effekter på redovisning och revision i form av utbildningskrav etc. Det är ett enormt arbete för revisionsbyråerna som reviderar dessa stora börsnoterade bolag. Vad gäller revisionsaspekter är huvudpunkten att RS i Sverige nu är baserat på ISA. Där har IAASB arbetat otroligt mycket med specialiseringar och implementerat den nya riskmodellen, som medfört att de har ändrat på nästan samtliga ISA. Detta får konsekvenser för hur byråerna gör revision. En ytterligare aspekt är att ISA är på engelska, vilket leder till ett kontinuerligt utvecklingsarbete.¹⁸³ Elna Lembrer-Åström betonar att revisionsbyråerna ej har mycket att välja på utan att de måste anpassa sig till de krav som ligger på europeisk nivå.¹⁸⁴

¹⁷⁹ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁸⁰ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁸¹ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁸² Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁸³ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁸⁴ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

Kerstin Mouchard menar att skandalerna har ökat intresset för vad revisorns gör och att de således medförde något positivt. Det har blivit tydligt att revisorn gör något som efterfrågas, vilket har gett yrket en annan status. Den interna kontrollen har även fått en helt annan fokus än innan Enron anser hon.¹⁸⁵

Riskbilden med den ökade internationella regleringen inom revision ökar ständigt. Men Gunilla Alander, liksom samtliga respondenter anser dock att de stora byråerna har resurser att klara av det. Det faktum att de ingår i ett globalt nätverk medför att de har ypperliga resurser globalt.¹⁸⁶ Kerstin Mouchard menar att det snarare är en prioriteringsfråga.¹⁸⁷

Gunilla Alander poängterar att det idag är en enormt annorlunda komplexitet, inte minst till följd av skandalerna.¹⁸⁸ Kerstin Mouchard menar att det följer av den mer komplexa globaliseringen samt att USA med sin påverkan gör att regleringen blir mer formalistisk.¹⁸⁹ Gunilla Alander betonar att kraven från USA samt bolagsstyrningskoden i Sverige ställer krav på intern kontroll och att det nu är otroligt viktigt att man vet vad som krävs, hur allt ska rapporteras, framförallt när det inte är bra. Kerstin Mouchard instämmer med att ISA medför mycket mer pappersarbete och att formalitet ej ger något som kunden ska betala för. Det går inte att täcka in allt med checklistor utan ibland måste huvudet användas också, vilket medför att mycket utelämnas menar hon.¹⁹⁰ Elna Lembrer-Åström delar åsikt om de mer omfattande dokumentationskraven och betonar att det gäller att bli mer effektiv, eftersom det ej kompletteras med så mycket mer i revisionsarvode.¹⁹¹

Sten Humble betonar utvecklingen mot att revisorsyrket går från att spänna över hela fältet till att idag vara mer komplext där specialisering och en mer djupgående kunskap krävs, exempelvis specialisering mot ägarledda eller stora internationella företag. Han tillägger att de förbereder sig för den mer komplexa frågeställningen och ökade uppgifterna som behövs hämtas in genom internutbildning och specialister.¹⁹²

Gunilla Alander menar att det alltid finns en risk de första åren med ett nytt regelverk när revisorerna ska lära sig allting på nolltid. Fingertoppskänslan bland revisorer tar otroligt lång tid att öva upp. Med RRs regelverk hade revisorerna den

¹⁸⁵ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁸⁶ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁸⁷ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁸⁸ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁸⁹ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁹⁰ Ibid

¹⁹¹ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁹² Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

känslan, vilket inte ännu är densamma med IFRS. Det är fortfarande mycket att lära sig och det krävs mycket stöd. Hon menar dock att i stort medför den ökade globaliseringen ej någon risk för de stora byråerna.¹⁹³

4.4.3 Revisorsnämnden

Revisorsnämndens roll har ej förändrats märkbart sedan skandalerna. ”Vi är och har varit tillsynsmyndighet”, menar Peter Strömberg. Den viktigaste rollen för Revisorsnämnden idag är att utöva tillsyn, vilket de lägger 80 % av sina resurser på.¹⁹⁴ Enligt Sten Humble är Revisorsnämndens viktigaste roll att se till att lagar och förordningar efterlevs.¹⁹⁵ Elna Lembrer-Åström menar att Revisorsnämnden i sina bedömningar nu måste följa ISA, men att hon ej har sett så stora förändringar på Revisorsnämndens arbete i praktiken. Hon menar dock att det är de som ska se till att revisorerna gör det de ska och att de utför utredningar och ger dem utvärderingar i framförallt gränsdragningsproblem där det är svårt att uttala sig om praxis. Exempelvis i jävssituationer får Revisorsnämnden vara med och döma.¹⁹⁶ Kerstin Mouchard upplever att Revisorsnämnden är tuffare idag, då de dömer fler än tidigare.¹⁹⁷

Vissa uppgifter får dock en mer internationell fokusering menar Peter Strömberg. Revisorsnämnden tittar mer idag än tidigare på de stora revisionsbyråernas revision av stora företag och för detta har de skaffat större resurser.¹⁹⁸ Gunilla Alander poängterar denna utveckling, att Revisorsnämnden nu lyfter sin fokus från mindre revisorer till att hålla koll på de större revisionsbyråerna och kvalitén på större uppdrag. Debatten om avskaffandet av revisionsplikten är initierad av Revisorsnämnden, framhäver hon. En annan utveckling är den nyligen initierade uppgörelsen mellan Revisorsnämnden och PCAOB angående inspektioner av företag noterade i USA.¹⁹⁹

En ledstjärna i Revisorsnämndens arbete och det övergripande målet är att genom den revisorstillsyn som den övriga verksamheten driver upprätthålla förtroendet för revisorers verksamhet och för auktorisationssystemet.²⁰⁰ Gunilla Alander

¹⁹³ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁹⁴ Peter Strömberg, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

¹⁹⁵ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁹⁶ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

¹⁹⁷ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

¹⁹⁸ Peter Strömberg, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

¹⁹⁹ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁰⁰ Peter Strömberg, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

betonar att Revisorsnämnden är bra för att hjälpa till att stärka det allmänna förtroendet för revisionsbranschen.²⁰¹

RS tillkom relativt nyligen och då Revisorsnämndens insynsären den alltid kommer in i efterhand, således på det räkenskapsår som nu revideras, vet de ej vilka svårigheter den ökade regleringen inom revision kan komma att medföra för dem. Revisorsnämnden bör dock kontinuerligt utbilda sig och behärska materialet och de anser sig beredda på de resurser som krävs med utbildning och liknande.²⁰²

Revisorsnämnden tror ej att den internationella regleringen kommer att innebära några avgörande problem för dem. Peter Strömberg nämner att det är möjligt att det uppstår gränsdragningsproblem när det gäller att tillämpa RS på riktigt små företag, men då dessa gränsdragningsproblem uppstod även med den tidigare revisionsprocessen, ser han inga avgörande problem för Revisorsnämnden. Dock betonar han att upprätthållandet av internationell lag blir särskilt viktig när det börjar gälla som svensk revisionslag, eftersom det ej sker genom normal lagstiftning utan ligger på kommissionen att tillämpa.²⁰³

4.5 Samarbete

4.5.1 FARs och Revisorsnämndens samarbete

Göran Tidström anser att det finns ett gott arbetsklimat mellan FAR och Revisorsnämnden, men att de i vissa principfrågor är överens om att de är oense. ”Med det olika rollspel vi har finns det frågor där vi har olika uppfattningar”, menar han.²⁰⁴ Peter Strömberg, direktör och myndighetschef för Revisorsnämnden, håller med om att samarbetet fungerar utmärkt och att det sker på de områden där de har gemensamma åsikter.²⁰⁵

Dan Brännström och Lars Träff menar även de att FAR har ett bra samarbete med Revisorsnämnden med löpande samrådsmöten med öppna meningsutbyten. Dan Brännström menar att det hettar till ibland, men att det är naturligt då de kan ha

²⁰¹ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁰² Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²⁰³ Ibid

²⁰⁴ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁰⁵ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

skilda uppfattningar. FAR tycker exempelvis att Revisorsnämnden driver frågan om oberoende för långt.²⁰⁶

4.5.2 Nordiska samarbetet

Göran Tidström menar att om Sverige ej hade det nordiska samarbetet skulle de inte alls vara säkra på att ständigt delta i de viktiga kommittéerna. Representationen cirkulerar mellan de olika länderna och Göran Tidström uppfattar att Sverige även får fram sina åsikter genom de övriga nordiska representanterna.²⁰⁷ Dan Brännström menar att de nordiska länderna ger dem en stark plattform.²⁰⁸

Lars Träff anser att det nordiska samarbetet är viktigt för Sverige inom vissa områden, exempelvis revisionsplikt och skadestånd, som med fördel drivs gemensamt. De för alltid diskussioner men når också alltid en gemensam ståndpunkt menar han. Bland nordiska personer med störst inflytande inom IFAC omnämner han Göran Tidström som sitter på nordiskt mandat i IFAC. Han menar att det finns andra nordiska representanter i andra sammanhang, där det delas upp för att få balans och jämvikt i Norden.²⁰⁹

Även Revisorsnämnden betonar hur viktigt det nordiska samarbetet är för Sverige. I huvudsak har länderna mycket gemensamt, vilket ger en bas att stå på, menar Peter Strömberg. Revisorsnämnden är delaktiga i internationella förhandlingar, varför det naturligtvis söker allianser med de olika länderna. De nordiska länderna tänker oftast på samma sätt, däremot skiljer sig specifikt tillsynsmyndigheten relativt mycket åt mellan länderna. Finland hade tidigare en mer privat del och Norge har en ren myndighet, utan något inflytande från revisionsbranschen. Sverige och Danmark är någonstans emellan de två extremerna.²¹⁰

Trots olikheterna anser Revisorsnämnden att de har ett väl fungerande samarbete. De träffas emellanåt och diskuterar tillsynsfrågor. Vid den senaste sammankomsten träffades cheferna och utbytte tankar kring det åttonde direktivet,

²⁰⁶ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁰⁷ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁰⁸ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁰⁹ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²¹⁰ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

där de konstaterade att de delar ett liknande synsätt och identifierar samma typ av problem.²¹¹

4.5.3 Europeiskt samarbete

Samarbetet med tillsynsmyndigheter i övriga Europa är en aning mer knackigt menar Peter Strömberg. Somliga länder har ej en kontrollmyndighet och somliga är privata. Det arbetas nu fram en arbetsgrupp inom unionen ”European Group of Audit Oversight Board”, vilket Revisorsnämnden ser fram emot. Det medför stora möjligheter för tillsynsmyndigheterna att träffas. Tillsynsmyndigheterna samarbetar idag inom EUs revisionskommitté, men det saknas ett institutionaliserat samarbete och Revisorsnämnden anser att de borde göra mer för att öka samarbetet med internationella tillsynsmyndigheter. För tillfället är det mer en fråga om att utbyta erfarenhet. Åttonde direktivet innebär att en tillsynsmyndighet ska komma från branschen och vara lagreglerad. Revisorstillsynen har varit nationell och åttonde direktivet medför en radikal förändring där det åläggs medlemsländerna att samarbeta mellan tillsynsmyndigheter, att utveckla dokumentation och i viss mån göra utredningar på andras uppmaning. Det gör att tillsynsmyndigheterna kommer att få ett institutionaliserat samarbete och där anser Peter Strömberg att den internationella samverkan tar fart.²¹²

4.5.4 Internationellt samarbete

Lars Träff anser inte att samarbetet med IFAC har förändrats sedan skandalerna och nämner att FAR är representerade i IFAC av Göran Tidström. I internationella sammanhang ser sig Lars Träff själv som en representant för FAR och ej för E&Y. Han menar vidare att han driver den linje han tror på och att det är den linje som Sverige tror på. Han uttrycker att ”det finns många kloka människor på dessa poster och de kommer fram till bra saker”.²¹³

Dan Brännström poängterar att skandalerna påvisat att världen har blivit mindre, varför arbetet i IFAC blivit allt viktigare. ”Vi påverkas idag i högre grad av omvärlden”.²¹⁴

²¹¹ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²¹² Ibid

²¹³ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005

²¹⁴ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

Göran Tidström menar att arbetet inom IFAC dels kännetecknas av att ”vi” (IFAC) vill ha principbaserade standards som fortfarande lämnar väldigt mycket till det professionella omdömet. Han understryker att det är viktigt att det går ej att ha en kokboksapproach som i detalj föreskriver hur man ska genomföra en revision. Han anser att det är lite styrt utav marknadens syn på hur omfattande revision ska vara i kombination med att professionen själva har en uppfattning om vad som krävs för att de ska kunna ge ett uttalande om den finansiella rapporteringen.²¹⁵

Göran Tidström menar att IFAC är angelägna om att ha en process där en nyutkommen standard begrips runt om i världen, är väl förankrad och leder till snabb efterlevnad. ”Compliance programme” är ett stort projekt inom IFAC som handlar om att de olika medlemsledningarna runt om i världen ska se till att revisorerna i det landet verkligen efterlever ISA. De nationella revisionsstandarderna ska vara i överensstämmelse med ISA och de ska ansvara för att de har tillräckligt robusta system för kvalitetskontroll och annat för att se till att reglerna verkligen följs i praktiken.²¹⁶ IFAC har representation från all världens hörn och Lars Träff understyrker att kompromisserna är tidskrävande, vilket gör att processen blir långvarig.²¹⁷

Göran Tidström upplever ej konflikter mellan de internationella organen i dagsläget. Han menar att det finns en uppslutning för ISA på bred front. Från Världsbanken tycker man att det är viktigt att man hittar tillämpningar som handhas inom de mindre företagens miljöer. Både IFAC och de stora byråerna utmanas på att klarlägga på vilket sätt de kan säkerställa att en revision utförs likvärdigt över hela världen. En revision som utförs i Thailand ska vara av samma kvalitet som den i Sverige, England eller USA.

Standards inom revision och redovisning speglar affärskulturen, vilken varierar mellan olika länder. En konflikt kan vara att den anglosaxiska trenden att göra affärer smyger sig på i även i andra länder, vilket skapar en viss irritation, menar Göran Tidström. En lösning funkar ej alltid till 100 % vare sig det är i Frankrike, Tyskland eller i Medelhavsländerna. Göran Tidström framhåller vidare att vi i Sverige har en viss närhet till den engelska traditionen varför vi inte har några påtagliga svårigheter i vilken riktning det tar.²¹⁸

²¹⁵ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²¹⁶ Ibid

²¹⁷ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005

²¹⁸ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

Dan Brännström menar att samgåendet mellan FAR och SRS kommer att medföra en större bas både ekonomiskt och medlemsmässigt, vilket naturligtvis är ett plus internationellt.²¹⁹ Kerstin Mouchard, partner på E&Y, anser att FAR och SRS ej har någon större påverkan internationellt, men att de får en starkare roll då fler står bakom dem.²²⁰

För Deloitte, en av de stora byråerna, är samarbetet mycket mer på den internationella nivån än den nordiska, att anpassa sig till de europeiska kraven samt även varje organisation internationellt, menar Elna Lembrer-Åström,. Det är en gemensam standard som de sätter för hela Deloitte world wide.²²¹ Kerstin Mouchard menar att även E&Y samarbetar internationellt genom att byrån i andra länder har representanter i IFAC.²²² Även Sten Humble understryker det internationella samarbetet. Han menar att det sker dels i form av utbyten med det KPMG kontor som ligger närmast samt dels i arbetssättet, då det ska vara känt att de arbetar på ett likartat sätt på alla KPMG kontor. Detta sköts via KPMG international, men är drivet av hur det fungerar i USA och de tvister som finns där. Han understryker vidare att samarbetet och kommunikationen har underlättats av IT- utvecklingen.²²³

4.6 Inflytande och internationell representation

4.6.1 FAR

Göran Tidström upplever inga direkta svårigheter inom revision i och med den ökade internationaliseringen utan menar att det som kommer upp är påverkan. FAR är en förening som företräder ca 2000 medlemmar i förhållande till IFAC som på global nivå har 2,5 miljon medlemmar. Han poängterar att det är viktigt att hitta formerna för att kunna vara med i den globala processen överhuvudtaget. Han anser att FAR har resurser att klara av det, men det är frågan om de får vara med vid bordet överhuvudtaget, eftersom det är så många som slåss om platserna.²²⁴

²¹⁹ Brännström Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²²⁰ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²²¹ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²²² Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²²³ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

²²⁴ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

Göran Tidström betonar att FAR har varit framgångsrika för att de samarbetar inom Norden. ”Nordiska revisorsförbundet har en sådan styrka att vi på global nivå hittills har lyckats hålla en plats i alla de viktiga kommittéerna inklusive IAASB och det är en stor framgång på det sättet, men det är ej säkert att vi klarar av det i det långa perspektivet. Men det är det bästa man kan förvänta sig.” Han betonar också vikten av att påverka Europa och där har FAR genom Nordisk samverkan varit tämligen starka i FEE. Göran Tidström var tidigare FEEs president och innan honom Jens Røder från Danmark. Av de sex senaste presidenterna har två kommit från Norden, vilket Göran Tidström uttalar ”är ju någon form utav uttryck för att vi håller oss framme”.²²⁵ Gunilla Alander menar att det finns större anledning att gå samman, eftersom allt blivit mer globaliserat och en liten röst är mindre nu.²²⁶

FAR kan påverka det internationella arbetet genom kvalitativa bidrag i remissförfaranden och Göran Tidström menar att det är det enda de kan göra. Om FAR får igenom sina bidrag framhåller han dock att de aldrig kan veta.²²⁷ Lars Träff framhåller att de får igenom dem ibland och att det alltid är bra att få med andra.²²⁸ Göran Tidström menar att det gäller att vara med i processen på ett tidigt skede när det kommer nya större krav och förslag, varför närvaro i kommittéarbete är enormt viktigt. ”Vi har ju exempelvis på senare tid diskuterat revisionsplikten och i vilken utsträckning ISA är direkt tillämpbara vid revision av små företag och i den diskussionen har vi identifierat olika alternativa lösningar och förhållningssätt från både svensk och nordisk sida som vi tycker påverkar hur vi jobbar med de frågorna.” Han anser att om FAR är framme i tid och har viktiga och välmotiverade synpunkter får de gehör internationellt.²²⁹ Även Dan Brännström anser att FAR får gehör för förslag och remissvar till internationella organ och menar att de internationella organen tar in kloka intryck oavsett var de kommer ifrån. Han framhåller att genom NRF och FEE kan FAR påverka där de har en uppfattning och att de är särskilt starka tillsammans med de nordiska länderna, något som även Lars Träff understryker.²³⁰

Sverige och Norden är små nationer i detta sammanhang, men de har gott rykte och har duktiga representanter i kommittéer och får på så sätt fram sina

²²⁵ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²²⁶ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²²⁷ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²²⁸ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²²⁹ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²³⁰ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005, Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

synpunkter. Att få gehör vid kompromisser på globalnivå, där Afrika samtidigt som USA och Japan är med, är enligt Göran Tidström, en annan femma.²³¹

Göran Tidström menar att i och med att han är ordförande för en av de största byråerna i Sverige så vet han precis vilka frågor som är uppe för diskussion, vilket hjälper honom att representera professionens intresse. Göran Tidström framhåller även att representationen av professionens intresse säkerställs genom hans tekniske sekreterare, Björn Markland, som även är teknisk sekreterare i NRF. Björn Markland gör löpande avstämningar med de olika nordiska föreningarna och kollar upp vilka frågor som är aktuella på hemmaplan. Sedan är det Göran Tidströms uppgift att i IFACs styrelse bevaka de frågorna och välja att mer aktivt driva dem som professionen har stärkta intressen i.²³² Lars Träff arbetar med att representera professionens intresse genom att delta i många möten med olika organ såsom Stockholmsbörsen, Revisorsnämnden och Svenskt näringsliv.²³³

Göran Tidström upplever inte någon svårighet att vara en representant av flera olika intressen. ”Som ledamot i IFACs styrelse måste man skriva på en deklARATION, ett intyg, att man varje år endast agerar med public interest som förebild och det övergripande målet är att vi ska vara en profession som fyller den roll som vi har i samhället som en nyckelaktör på kapitalmarknaden.” Han menar vidare att ”det är det övergripande syftet att bedriva vårt arbete oavsett vad som är nationella eller företagsmässiga synpunkter.”²³⁴

Egentligen, menar Göran Tidström, att det ej är FARs samverkan med IFAC som har förändrats utan IFACs roll. Likaså har kravet på hög kvalitet i IFACs revisionsstandards accentuerat, de revisionsstandards som IFAC utarbetar genom IAASB. Det är lite i motvikt till den amerikanska utvecklingen där PCAOB har tagit över ansvaret för att utforma revisionsstandarder. Det skapar ett tryck på att de som företräder det allmänna, i det här fallet om det är ISA som ska gälla i resten utav världen, ska säkra detta intresse.

ISA måste enligt Göran Tidström hålla minst lika höga kvalitet som PCAOB åstadkommer genom de offentliga tjänstemän, vilka utarbetar deras revisionsrekommendationer. ”Det är en nu press på oss att demonstrera att den profession som revisorsprofessionen utgör kan utarbeta standards själva som är tillräckligt bra för att gynna det övergripande syftet. Därför inrättades det som

²³¹ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²³² Ibid

²³³ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²³⁴ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

heter PIOB (public interest oversight board) som vi kallar ett tillsynsorgan och de söker alltid ha full inblick i alla IFACs standardsättningskommittéer.” Det finns även en närvarorest som kan påverka kommittéernas sammansättning och i praktiken kan de påpeka om de tycker något går fel och framföra att det ska förändras eller exempelvis byta ut en ordförande i någon kommitté. De har enligt Göran Tidström en viktig övervakande roll, ”ligger där som ett moln över oss och sköter vi oss inte så har de rätt att intervensera.”²³⁵

Gunilla Alander framhäver att IFAC förr hade lite legitimitetsproblem, eftersom deras standarder inte vann acceptans i alla länder. IFAC skapade då IAASB för att få en god internationell förankring för internationella revisionsstandarder och fortsatte detta arbete genom att skapa internationella revisionsstandarder (ISA). Legitimiteten byggde de även upp i andra internationella organ exempelvis i IOSCO och revisionsrådgivare i olika länder, vilka gärna kör sitt eget race.²³⁶

Förhandlingar på internationell nivå har tidigare ej varit omfattande utan allt har skett inom en accepterad ram menar Göran Tidström. Innan IFAC tillsatte PIOB fanns det däremot i praktiken en löpande avstämningsfunktion. Agendan på IFACs standardsättningsorgan har blivit lite tyngre anser han, vilket lett till att tempot i arbetet har ökat och därmed även frekvensen utav möten. Förhandlingssituationen har för övrigt inte förändrats och Göran Tidström framhäver att arbetet inom IFAC är mycket konstruktivt och bra.²³⁷ Representationen från FARs sida har inte förändrats sedan skandalerna, utan de har enligt Göran Tidström lyckats hålla sina positioner.²³⁸

De nordiska personer som har störst inflytande i IFAC är enligt Göran Tidström de som sitter med i styrelsen och därmed han själv. Han sitter även med i Regulatory advisory group, som är den grupp som för diskussionerna och sköter urvalet av personer till styrelsen samt träffar IAASB regelbundet. De har även möten med organisationer som FEE och Världsbanken. Göran Tidström framhåller att ”det är en styrelse inom styrelsen”. Förutom honom själv menar Göran Tidström att hans företrädare Tom Myhre, som sitter med i Compliance kommittén, och Pekka Louma är viktiga personer. Det finns enligt Göran Tidström inte så många personer att välja på.²³⁹ Dan Brännström menar liksom Göran Tidström att de nordiska personer som har störst inflytande är de som sitter med i kommittéer både i FEE och IFAC. Ur ett svenskt perspektiv är det enligt

²³⁵ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²³⁶ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²³⁷ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²³⁸ Ibid

²³⁹ Ibid

honom framförallt Göran Tidström och hans tekniske assistent Björn Markland som är mest inflytelserika.²⁴⁰

4.6.2 De fyra stora revisionsbyråerna

Göran Tidström framhåller att revisionsbyråernas inflytande har ökat under de senaste fem åren genom Forum of Firms och Standardsetting audit committee som nu utgör en del av IFACs permanenta organisation. De stora byråerna kan även agera parallellt i IFAC och FEE, vilket de gör. Vid viktiga frågor menar även Göran Tidström att de för parallella diskussioner.²⁴¹

De fyra stora byråerna har enligt Peter Strömberg stort inflytande och uttrycker att ”branschen är extremt koncentrerad och det har alltid varit så att de stora har stort inflytande, även Arthur Andersen”. Utvecklingen går enligt Peter Strömberg mot att hela regelbildningen lyfts från det nationella planet. ”Professionen har ett stort inflytande över revisionsstandards, och ska också ha det då god revisionsred är grunden i yrkets status.”²⁴²

Det kan vara svårt för enskilda individer ute på revisionsbyråerna att ha inflytande på utvecklingen inom revision. Det framhävs dock att byrån kan påverka och att man som enskild individ kan kontakta de personer inom byrån som är internationella representanter. Kerstin Mouchard menar att om det är något som hon vill ska uppmärksammas kan hon alltid ringa till Lars Träff. Revisionsbyråerna har enligt henne alltid haft ett stort inflytande på revisionsutvecklingen.²⁴³ Elna Lembrer-Åström betonar att de fyra stora revisionsbyråerna är internationella och har representanter i kommittéer i olika delar av världen och att de därigenom kan påverka utvecklingen. Vid ny lagstiftning efterfrågas även revisionsbyråernas åsikter och där har de ett stort inflytande.²⁴⁴

Inflytandet för de stora byråerna i internationella sammanhang har enligt Sten Humble förstärkts sedan Enron. De stora byråerna har blivit större och har därigenom större inflytande gentemot mindre byråer.²⁴⁵ Lars Träff framhäver även

²⁴⁰ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁴¹ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁴² Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²⁴³ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁴⁴ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁴⁵ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

att revisionsbyråerna fått ett ökat inflytande i internationella sammanhang sedan skandalerna.²⁴⁶

Gunilla Alander menar dock att det inte är alltid som de stora revisionsbyråerna har inflytande, eftersom de politiska intressena är väldigt stora. En annan grupp med stort inflytande menar hon är forskare, genom American Accounting Association. Det är ett forskarnätverk som initierar projekt för att sammanställa forskning för att visa PCAOB att alla deras idéer gällande revision ej är exemplariska.²⁴⁷

4.6.3 Revisorsnämnden

Genom EG samarbetet kan Revisorsnämnden enligt Peter Strömberg påverka den internationella utvecklingen inom revision. Han menar att de eventuellt kommer att få ytterligare kanaler när unionen antar revisionsstandarderna i enighet av det åttonde direktivet. Revisionsnämnden som tillsynsmyndighet är inte så djupt engagerade i normgivningen på revisionsområdet. De följer dock frågorna internationellt och har kontakter med FAR när de översätter ISA till RS. Peter Strömberg framhåller även att de är delaktiga på en del internationella sammanträden, men påpekar att de ej tar det huvudsakliga ansvaret för normgivningen. Men om Revisorsnämnden anser att något inte är enligt god revisions sed så har de en möjlighet att påverka internationella organ genom EU och säga ifrån på ett nationellt plan.²⁴⁸

4.7 Dominans

4.7.1 FAR

Hela marknadsekonomin har en väldigt stor påverkan av den anglosaxiska traditionen, menar Göran Tidström. ”Inom IFAC är detta också påtagligt. De engelsktalande länderna är alltid starka och har en gammal samhällskultur.” Även i Kanada, Sydafrika och Australien finns det enligt honom väldigt starka

²⁴⁶ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁴⁷ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁴⁸ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

revisorsprofessioner som alltid är framstående i revisionsområden.²⁴⁹ Inom Europa framhäver Dan Brännström att England, Frankrike, Tyskland och Italien har stark påverkan. Han framhåller att det är positivt att vissa länder är starka, eftersom att det enligt honom alltid är bra när det finns ledarskap och bestämda uppfattningar som tar initiativ i debatten. De är positiv så länge alla har möjlighet att påverka, vilket han anser att FAR har. Kulturkonflikter förekommer dock då två kulturer är tydliga. Den ena är den amerikanska kokboksvarianten med regel- och detaljstyrning och den andra är den europeiska mer principbaserade synen. Europa slåss för principbaserade system med större utrymme för ”professional judgement”.²⁵⁰ Lars Träff menar att fördelen med att USA är starka är att när de väl bestämmer sig så går det fort, det gäller dock att det är rätt. Vidare framhåller han att pendeln måste hejdas så att vi går tillbaka till utrymme för professionellt omdöme. Han menar vidare att näringslivet kommer att dra igång lobbyverksamhet för att hejda utvecklingen, vilket han beskriver vara mycket tungt.²⁵¹

Enligt Göran Tidström är det klart att det finns betoning på expertkunskap inom revision, vilket följer av redovisningsstandards komplexitet och det ökade intresset för intern kontroll.²⁵² Lars Träff instämmer att utvecklingen går mot förhöjd expertkunskap i och med den ökade komplexiteten.²⁵³ Dan Brännström framhäver dock att revisionsutvecklingen är en process med insyn från många intressenter genom IAASB och PIOB. Att alla intressenter har en möjlighet att påverka processen är viktigt för det allmänna intresset. Något som ibland försvinner i debatten på den internationella arenan är enligt Dan Brännström regelsystemen för små företag. Detta regelsystem är viktigt för Sverige, men på den internationella arenan läggs det mer fokus på stora företag.²⁵⁴

En demokratisk process säkerställs genom att PIOB (public interest oversight board) företräder det allmänna och därigenom säkerställer att strömningar i tiden fångas upp i utvecklingen av revisionsstandards. Den demokratiska processen när ISA ska börja användas i Europa säkerställs genom att EU ska godkänna varje

²⁴⁹ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁵⁰ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁵¹ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁵² Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁵³ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁵⁴ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

enskild ISA som ska gälla som lag.²⁵⁵ I praktiken innebär det enligt Göran Tidström även en prövning att IFAC är lyhörda för alla intressentgrupper. ”Så på det sättet är vi i frågan betydligt mindre än tidigare”, menar han.²⁵⁶

4.7.2 De fyra stora revisionsbyråerna

Representanter från de fyra stora byråerna anser att det finns en tydlig dominans inom området från framförallt USA. Anledningen till detta betonar Kerstin Mouchard, ”Europa är ju inte en nation utan vi måste ena oss först för att kunna förhandla med USA.” ”De har fördelar i och med att de redan är en nation.”²⁵⁷ Det är inte bara USA som driver på utvecklingen utan även stora länder som England och Frankrike tycker Elna Lembrer-Åström.²⁵⁸ Det medför vissa fördelar eftersom det redan finns ett regelverk att anamma, men nackdelen är att deras tradition är mer fixerad vid checklistor och detaljreglering.²⁵⁹ Elna Lembrer-Åström menar att det kan kännas som ett hot på europeisk nivå, där god revisions sed innebär att man ska tänka själv.²⁶⁰ I Europa är helhetsbilden viktigast, anser Sten Humble. Han menar dock att det finns utrymme för viss svensk anpassning i den internationella regleringen.²⁶¹ Enligt Gunilla Alander får Sverige gehör internationellt inom de områden där de är duktiga.²⁶²

Risken med detaljstyrning framhåller Elna Lembrer- Åström vara att man missar helheten. De globala kraven är egentligen överkurs för 80 % av de svenska bolagen, vilka inte är i behov av så detaljerad information. Hon anser dock att det är något som de fyra stora byråerna kommer att kunna hantera i efterhand.²⁶³

Vissa regleringar från USA kan upplevas som koloniala när de ingriper i andra länders lagstiftning och talar om vad som ska gälla. EU har reagerat starkt mot detta och framhåller att den existerande europeiska lagstiftningen är bättre på vissa områden. Diskussioner mellan USA och Europa angående detta har lett till att USA nu är mer medvetna om vad som händer i andra länder menar Gunilla Alander.²⁶⁴

²⁵⁵ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁵⁶ Ibid

²⁵⁷ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁵⁸ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁵⁹ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁶⁰ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁶¹ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁶² Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁶³ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁶⁴ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

Betoning på expertkunskap är tydlig inom revision, vilket ibland enligt Kerstin Mouchard kan leda till funderingar över om dessa experter överhuvudtaget varit praktiskt verksamma.²⁶⁵ Gunilla Alander framhåller att det är otroligt viktigt att erfarna revisorer är med i utvecklingen av revisionsstandarder, så att det inte blir en forskarprodukt.²⁶⁶ Utvecklingen har lett till mer komplexa regelverk, men det framhålls dock att byråerna har del av expertkunskapen.²⁶⁷

ISA är en process som i högsta grad är förankrad i remissförfarande. De skickar ut dem på remiss så att alla får uttala sig och är det relevanta synpunkter så beaktas de i ISA menar Gunilla Alander. Det skapar samtidigt en allmän acceptans och gör så att det blir rätt. Revisionsbyråerna får härigenom även en chans att ha allt på plats när ISA börjar gälla, vara utbildade och klara. Utkasten fungerar som underlag att utveckla de interna metoderna så att byråerna är redo när en ny ISA börjar gälla. ISA har även en väldigt stor internationell förankring genom FoF, eftersom de stora revisionsbyråerna följer ISA. Till skillnad från IFAC hade PCAOB lite problem med remissförfaranden innan de förstod hur viktigt det var. Konsekvensen blev att många revisorer slutade i USA och att revisionsbyråerna därmed förlorade kompetent personal.²⁶⁸

Representanter från de fyra stora byråerna framhåller att revisionsprocessen är demokratisk.²⁶⁹ I internationella sammanhang har alla en representant, vilka är experter i sig, menar Elna Lembrer-Åström. Representanter från de olika fyra stora byråerna är utvalda av bolagen internationellt, även om de inte kan representera alla länder.²⁷⁰

4.7.3 Revisorsnämnden

Peter Strömberg menar att det finns viss dominans inom revision. ”Internationella kapitalmarknader är ju USA, de har fortfarande inverkan över revisionssystemet, det kan man nog säga.” Han menar vidare att regelutvecklingen speglar hur näringslivet ser ut, om det internationaliseras och globaliseras. En kritik som framförts mot USAs dominans på området är att en del uppfattar det negativt att en del av reglerna är för detaljerade och styr för mycket, vilket kan leda till att revisorns professionella omdöme spelar mindre roll. Peter Strömberg framhåller

²⁶⁵ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁶⁶ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁶⁷ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁶⁸ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁶⁹ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005. Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005. Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005. Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁷⁰ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

dock att det delvis går att omarbete dessa regler. Han anser att det egentligen är samtligas önskan ha så godtagbara och accepterade revisionsstandards som möjligt. Det finns ett intresse att revisionen ser likadan ut överallt, exempelvis inom internationella koncerner. Men han framhäver dock att ”dominansen finns där och det får vi helt enkelt leva med”. Hitintills är de anpassade till svenska förhållanden så gott det går. I och med åttonde direktivet antas ISA nu på EU nivå men Revisorsnämnden anser fortfarande att det går att påverka utvecklingen.²⁷¹

Revision, menar Peter Strömberg, är en teknik och reglerna som uppkommer är skapade för att kontrollera räkenskaper. ”Det är klart att det styrs av experter.” De tillkommer enligt honom i fullständig öppenhet genom att IFAC arbetar helt öppet med synpunkter från alla, vilket leder till att det blir mer demokratiskt. Han framhåller vidare att ”å andra sidan är det inte lagstiftarna som utarbetar revisionsstandards, så helt demokratisk blir ej processen”. Peter menar dock att revisionsutvecklingen naturligtvis styrs av nationell lagstiftning som ska fungera i olika miljöer där redovisningen granskas mot de nationella krav som ställs.²⁷²

Peter Strömberg ser riskerna med globaliseringen för Sveriges del som en perspektivfråga. Kapitalmarknaderna är internationella och således är svenska företag verksamma där, enligt honom, beroende av dem. Han menar vidare att det behövs ett regelverk att orientera sig i, varför de stora företagen och de stora revisionsbyråerna förespråkar en långt driven harmonisering. Revisorsnämnden ser inga risker i det annat än att regelverket skulle innehålla något som Sverige ej önskar, men att det i huvudsak är något positivt.²⁷³

Både små och stora företag kan uppleva problem i och med revisionsutvecklingen. Revisionsbyråerna är enligt Peter Strömberg exempelvis tvungna att registrera sig om de reviderar amerikanska bolag för att kunna delta i revisionen. ”De hade säkert gärna sluppit, men det är tvunget för att vara kvar.”²⁷⁴

²⁷¹ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²⁷² Ibid

²⁷³ Ibid

²⁷⁴ Ibid

4.8 Framtiden

4.8.1 FAR

FARs huvudsakliga uppgift om fem år är enligt Göran Tidström att vara språkrör för revisionsbyråbranschen mot det allmänna och att fortfarande ha en roll som kvalitetssäkrare. Han menar vidare att FAR måste ta på sig ett fortsatt ansvar att hålla ett öga på den professionella kvalitén. ”Det är ett kåransvar och behöver ej överlåtas på någon tillsynsmyndighet”, menar han.²⁷⁵ Lars Träff framhåller att FAR i stort sätt kommer att ha samma uppgifter som idag: erbjuda medlemmarna professionell hjälp och ta tillvara på deras intressen.²⁷⁶ FAR kommer i fortsättningen driva branschfrågor och de vill enligt Dan Brännström påverka spelreglerna så att det även fortsättningsvis finns utrymme för ”professional judgement”.²⁷⁷

Göran Tidström anser att FAR kommer att vara en del i den internationella utvecklingen. ”Det är självklart så att FAR är det språkrör som kan samla Sveriges röst och det kommer att vara utomordentligt viktigt.”²⁷⁸ Lars Träff framhåller att FAR fortfarande kommer att ha inflytande i internationella sammanhang och att detta i vart fall ej kommer att minska.²⁷⁹ Dan Brännström ser även en uppenbar risk för ökad reglering, vilket enligt honom kan öka risken för fler skandaler och leda till en ond spiral.²⁸⁰

Samgåendet mellan FAR och SRS kommer enligt Gunilla Alander framförallt att ge en starkare roll för dem båda i Sverige. Det gäller även internationellt då en sammanslagning av två internationella föreningar ger ett större nätverk.²⁸¹ Föreningarna får en större bas både ekonomiskt och medlemsmässigt, vilket enligt Dan Brännström är ett plus.²⁸² Övriga representanter för byråerna ser samtliga

²⁷⁵ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁷⁶ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁷⁷ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁷⁸ Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

²⁷⁹ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁸⁰ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁸¹ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁸² ²⁸² Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

fördelar av ett samgående med en starkare organisation när fler står bakom dem. Detta medför även en något större tyngd internationellt, menar Sten Humble.²⁸³

4.8.2 De fyra stora revisionsbyråerna

Elna Lembrer-Åström framhåller att det är få aktörer som kan göra de jobb som krävs och att de stora fyra byråerna kommer att få mycket arbete. Hon menar att eftersom att de stora fyra byråerna har försprång kompetensmässigt blir det naturligt att de leder utvecklingen.²⁸⁴ Representanterna från de fyra stora revisionsbyråerna är överens om att det är dem som kommer att leda utvecklingen inom revision.²⁸⁵ ”De fyra stora leder utvecklingen redan nu och detta är ej något som kommer att förändras.”²⁸⁶

Elna Lembrer-Åström menar att det kommer att vara svårt för nya revisionsbyråer att slå sig in i den globala revisionsbranschen. Det är svårt och tar tid att bygga upp en stark internationell organisation för att kunna hantera stora globala uppdrag.²⁸⁷ Gunilla Alander framhäver dock att tre byråer på väg, SET, BDO och Grant Thornton, men instämmer att steget är jättestort.²⁸⁸

Gunilla Alander tror inte att regleringarna kommer att öka, eftersom det redan idag är så pass mycket. De regleringar som redan finns kan dock komma att anpassas mer till verklighetens behov och förutsättningar.²⁸⁹ Sten Humble tror inte heller på en ökad reglering utan att det de närmsta åren kommer att vara betoning på ”trial and error” när de nya regleringarna ska sätta sig.²⁹⁰ De mer detaljerade regelverken riskerar medföra mer hårklyveri, enligt Kerstin Mouchard. Det är viktigt att lyhördheten behålls så att det inte blir ett slags moment 22, utan möjlighet att rätta till eventuella felaktigheter.²⁹¹

Elna Lembrer- Åström framhäver att det inte finns någon möjlighet att stoppa den ökade globaliseringen och de regleringar som följer, utan att det gäller att gilla

²⁸³ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005, Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005, Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁸⁴ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁸⁵ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005, Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005, Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005, Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁸⁶ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁸⁷ Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁸⁸ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁸⁹ Ibid

²⁹⁰ Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

²⁹¹ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

läget och etablera en praxis som passar Sverige och Europa. Övriga länder har samma svårigheter och det är enligt henne snarare så att länderna hjälper varandra mer.²⁹² Gunilla Alander framhäver även vikten av att föra en konstruktiv dialog med politiker och beslutsfattare på överstatlig nivå.²⁹³

4.8.3 Revisorsnämnden

Peter Strömberg tror på lång sikt att ett europeiskt överstatligt revisorsorgan kan komma att bildas. Han menar att det finns paralleller till rättssamarbetet, där utvecklingen drar mot en utökad regelharmonisering. Idag finns exempelvis EG-rätten och en överstatlig europeisk åklagarmyndighet. Han framhäver dock att det är osäkert, men att det är något som Revisorsnämnden måste ta i beaktning. ”Det kommer säkerligen vara ett tätt samarbete internationellt om inte överstatligt organ.”²⁹⁴

Dan Brännström framhåller att det finns vissa indikationer på ett överstatligt organ i åttonde direktivet. Han menar vidare att tillsynen efterhand kommer att integreras, men att det nog tar tid innan vi är där.²⁹⁵ Lars Träff tror inte på något överstatligt organ på europeisk nivå. Han framhåller att det nästintill är praktiskt omöjligt och att det inte blir demokratiskt utan snarare byråkratiskt. Däremot anser han att åttonde direktivet klargör spelreglerna för samarbetet och hur utbytet av information ska gå till mellan tillsynsmyndigheterna, vilket på sikt leder till enhetligare åsikter.²⁹⁶ Inte heller representanter från de fyra stora byråerna tror på ett överstatligt organ utan framhåller att Revisorsnämnden klarar av uppgiften, men betonar samtidigt att samarbetet tillsynsmyndigheterna emellan kommer att öka.²⁹⁷

Inom de närmsta fem åren anser Peter Strömberg att Revisorsnämnden givetvis kommer att fortsätta vara en tillsynsmyndighet. De kommer att ha mycket större internationellt samarbete, vara delaktiga i internationell revisorstillsyn, göra utredningar om revision i Sverige på utländsk begäran och vice versa. Vidare kommer det att ske ett extensivt utbyte av handlingar. Revisorsnämnden kommer

²⁹² Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁹³ Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

²⁹⁴ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²⁹⁵ Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

²⁹⁶ Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

²⁹⁷ Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005. Lembrer-Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

att administrera en revisionsvärld som är mycket mer internationaliserad och ha revisionsbyråer som inte bara är ägda av svenskar, vilket följer av det åttonde direktivet. Koncernbegreppet för revisionsbyråerna kommer att vara större och oberoendebedömningar kommer att se till vad som hänt inte bara inom Öhrlings Sverige utan inom Öhrlings Europa i alla fall.²⁹⁸

Revisorsnämnden kommer fortsättningsvis att ha kvar ett utvecklat samarbete med PCAOB, vilket de måste enligt Peter Strömberg. Gällande svenska revisionsbyråer registrerade på den amerikanska börsen kommer Revisorsnämnden att samarbeta med PCAOB gällande kvalitetskontroll senast utgången av 2007. Idag har de inte något direkt samarbete, men de kommer enligt Peter Strömberg att behöva det. Vilken roll Revisorsnämnden kommer att spela där är ännu oklart.²⁹⁹

²⁹⁸ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

²⁹⁹ Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

5. Analys

I detta kapitel har författarna för avsikt att med hjälp av litteraturen kring global governance analysera den empiriska data som insamlats. Författarna har inte delat upp analysen efter teorierna kring global governance, eftersom de är överlappande. Analysen är istället uppdelad i fyra avsnitt, inledningsvis analyseras den förändrade rollen, sedan samarbete, dominans och inflytande. Analysen avslutas med en analysammansättning.

5.1 Förändrade rollen

5.1.1 IFACs betydelse för de nationella organen

Redan 1990 gav IFAC ut revisionsrekommendationer och det fastslogs att IFAC skulle representera yrkeskåren. De hade då ett 100-tal medlemsorganisationer som representerade 80 länder och dess revisionsrekommendationer uppgick till ett 30-tal. Alla godkände inte IFACs internationella standards initialt, varför de var tvungna att bygga upp sin legitimitet. Nationella organ fick en viktig roll genom att slutligen anta ISA och därmed delegera ut regel- och policyskapande, enligt Koenig-Archibugis³⁰⁰ andra dimension. Detta minskade gapet mellan styrmakterna. Idag kommer även EU i och med det åttonde direktivet att införa ISA. I detta legitimitetsarbete har de nationella organen haft en viktig roll i att distribuera ISA ner till ett nationellt plan. För att IFAC ska uppnå sitt mål med harmonisering måste de ha hjälp av de nationella organen att sammankoppla de nationella styrmakterna med nationsspecifika egenskaper, vilket visar på att de nationella organen har en fortsatt betydelsefull roll.

IFACs roll har förstärks med åren och de har fått en betydande uppgift i ett global governancesystem. Rollen förstärktes 1999 genom organisationsförändringar för att utgöra en effektiv och stark röst. De presenterade i slutet av januari 2001 sin kampanj för att stärka sin roll som global normgivare, självreglerande organ samt som representant för branschen, och har visat på en ökning av antalet medlemsorganisationer till 163 och antal länder till 120. Den internationella förankringen ökade samma år ytterligare med införandet av Forum of firms.

³⁰⁰ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i “*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*” eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

Författarna kan med Koenig- Archibugis teori³⁰¹ kring uppgiften för global governance se att global governancesystemet inom revision till stor del styrs utav IFAC, i allmänhetens intresse med medel i form av dess medlemsorgan och i syftet att uppnå en global harmonisering på området. Skandalerna medförde en högre önskan om en globalt enhetlig revision, med starka förespråkare som de globala företagen samt de stora byråerna.

Författarna kan urskilja arbetet inom IFAC som en form av global governancesystem, vilket får transnationella följder. Det är en form utav delsystem, där FAR och Revisorsnämnden ingår, som tillsammans arbetar i allmänhetens intresse enligt Smouths³⁰². De enskilda staterna har visats inneha en roll att genomdriva de beslut som fattas på global nivå av IFAC och författarna anser därför likt Gilpin³⁰³ att enskilda stater blir en viktig länk i att slutligen genomdriva beslutet på nationell nivå.

Under åren har IFAC fått kritik för föråldrade och för ofullständiga ISA, vilket skyldes på otillräckliga resurser inom IAASB. Detta visar på att bristande resurser kan inverka på hur IFACs roll upplevs i global governancesystemet. Idag har IAASB fler resurser, bland annat har medlemsantalet ökat från 14 till 18, varför författarna ej har kunnat urskilja några vidare resursproblem. IFACs organisation har även växt bland annat med representationen från de stora internationella byråerna, där stora resurser finns att hämta.

IFAC har genom Clarity project visat på en stark motivation och vilja att ISA blir tydligare för att säkra efterlevnad och uppnå harmonisering. Detta var resultatet av moderniseringsprocessens alltför komplexa standards. Kvalitetsarbetet är nödvändigt då de måste uppvisa att standarderna minst lever upp till nivån av PCAOBs revisionsstandards och visa att de har ett fungerande global governancesystem som verkar i allmänhetens intresse. Detta anser författarna är av stor vikt då ingen annan aktör naturligt kan ta över IFACs roll. Agendan upplevs tyngre inom IFACs standardsättningsorgan, vilket ger en ökad intensitet i arbetet även för nationella organ.

³⁰¹ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i *“Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

³⁰² Smouths, Marie- Claude (1998) “The proper use of governance in international relations”. *International Social Science Journal*, Nr 155, volym 50, 1998, Blackwell, s. 81-89.

³⁰³ Held, David & McGrew, Anthony (2002) “Kapitel 1: Introduction” i *“Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”*. Cambridge: Polity Press, s. 1-21.

Held³⁰⁴ avskiljer policyfrågor till olika nivåer. Skandalerna påverkade stora delar av världen, varför omfattningen av det kollektiva problemet blev världsomspännande. Skandalerna skapade ett medvetande om att världen blivit mindre. Även de nationella organen insåg allvaret och vikten av global governance och därmed IFACs betydande roll. Det gick ej att lösa problemet på nationell nivå (den relativa effekten) och ett globalt initiativ var nödvändigt för att uppnå effektivare och enhetliga globala regler. Initiativet mot en harmonisering var väl grundat, (intensitet) då världen insåg vikten av effektiva kapitalmarknader samt att det på flera håll påbörjades en mer omfattande internationell samverkan.

Paul Hirst³⁰⁵ menar att stora bolag drar nytta av en reglerad internationell marknad, vilket stämmer mycket väl in på revisionsbranschen. Revisionsbranschen behöver reglering för att få säkerhet och uppnå framtida tillväxt, vilket blev särskilt påtagligt efter skandalerna. De fyra stora byråerna är således i behov av ett globalt organ som sammansluter stater, eftersom författarna menar att de transnationella byråerna ej har en egen jurisdiktion och därför ej har makten i de länder där de är verksamma. Genom att de nationella staterna har sammanslutits i IFAC för att uppnå vissa gemensamma mål och standards, har dess säkerhet i den globala ekonomin ökat.

Globaliseringen har satt press på de fyra stora byråerna, där de transnationella organisationerna får en viktig roll i global governance. Det blir viktigt att byråerna följer de globala standarderna, som uttalas av IFAC, för att uppnå global acceptans. Förutom de globala marknadskrafterna samt transnationella företag har författarna påvisat att det finns en upplevd dominans av de stora utvecklade länderna. Nationerna har dock intagit en mer lokal roll när IFAC tar över uppgiften som standardsättare. Som en följd av de ökade regleringarna kan den närmsta framtiden präglas av ”trial and error”, vilket medför en ökad roll för de nationella organen, både vad gäller vägledning och tillsyn så att en praxis framkommer som passar både Sverige och Europa. Byråerna emellan kan vara i behov av ett utökat erfarenhetsutbyte.

³⁰⁴ Held, David (2004) ”Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective”. Government and opposition, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell.

³⁰⁵ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) “Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance”. Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

5.1.2 FAR

Redan innan 1990 hade FAR börjat med avstämningar mot de internationella revisionsrekommendationerna och FARs arbete var högst influerat av globaliseringen och IFACs rekommendationer, men anpassningen ansågs svår då länder i hög grad betraktades unika. Därför gjordes inte några ordagranna översättningar. Redan detta år upprättade FAR en policy för att ta tillvara på det internationella arbetet. Detta anser författarna visar på att det redan då fanns både vilja och motivation hos FAR att verka mot en harmonisering.

Nationsunika faktorer försvårar målet att uppnå en global harmonisering. Under 1999 fokuserade FAR mer på internationell harmonisering för att överbygga nationella skillnader. Detta år var det mestadels fokus på översättningsarbetet av ISA, som uttrycktes vara det största projektet i FARs 75-åriga historia. Att översättningsarbetet nu påbörjades tolkar författarna som att nationsspecifika faktorer ansågs tillräckligt nära den internationella nivån, dock ej utan svårigheter att anpassa det mer komplexa ISA till svenska förhållanden.

Sverige var ett av de första länderna med anpassning till ISA, vilket visar på att viljan och motivationen till harmoniseringen länge funnits men dock vill författarna poängtera att det slutligen blev ett krav att anpassa sig till ISA. Trots det faktum att FAR har resurser att vara en del i det globala systemet, saknar de, liksom övriga nationella organ, resurser att själva skapa ett globalt system för revision. Dessutom ligger det utanför Sveriges jurisdiktion att besluta om globala standarder. Detta visar på att global governance enligt Koenig- Archibugi³⁰⁶ har en uppgift att både koordinera och medla mellan jurisdiktioner samt att bistå med resurser mot en global harmonisering av revisionen. Men FAR har kvar rollen att implementera de globala standarderna och revisorsbyråerna har uttryckt att FAR har en viktig roll i att ge dem uppdatering och vägledning kring den internationella utvecklingen. FAR står dock alltjämt under en stark övervakning av globala reglerare.

RS implementerades 2004, vilket ökade kraven på revisionen, som i sin tur medfört att FAR fått en viktigare roll i att se till hur reglersystem och standarder ska tillämpas. Sedan medför omarbetningen av RS till följd av ISAs moderniseringsarbete merarbete för FAR bland annat i form av ytterligare översättningsarbete. Dock avbröts översättningsarbetet av de omgjorda ISA 2005, för att istället anpassa sig till IAASBs tidsplan och låta revisorerna använda de RS som finns innan de gör onödiga ändringar. Författarna betonar vikten av att FAR

³⁰⁶ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i *“Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

kontinuerligt måste uppdatera sig med det globala systemet som ständigt är i förändring. Den upplevda intensitetsökningen i det internationella arbetet gör att det ställs större krav på de nationella organen att blicka mer globalt.

IFACs remissförfarande minskar FARs vägledande roll, där revisionsbyråerna har möjlighet att förbereda sig för kommande förändringar, vilket bidrar till efterlevnaden av dem. Författarna menar att det finns en risk att byråerna, vilka redan idag tar hjälp av remissförfarande kring ISA, får en minskad användning av FAR som vägledare när nya enklare standards införs med Clarity-project. Genom IFAC har FAR dock fått ett ansvar i det globala systemet att se till att standarderna begrips och är väl förankrade. FAR har påvisat att deras roll fortsättningsvis blir att ge stöd åt revisionsbyråbranschen, genom rekommendationer, uttalanden och vägledning i lokala frågor men har nu förlorat makten att ge ut egna revisionsstandards, vilket innebär att situationen är radikalt annorlunda än för 15 år sen. De måste dock ta större intryck av internationella regleringar och de problem som uppstår där. Det krävs även ett större samarbete med den tillkomna tillsynsmyndigheten, Revisorsnämnden. FAR skulle således kunna beskrivas som en governance- tagare enligt Koenig- Archibugis³⁰⁷ första dimension, men då de fortsatt har ett aktivt deltagande i att skapa regler och policys har de till viss del lyckats bibehålla rollen av en governance-givare. Författarna har dock insett vikten av att de fortsättningsvis är med tidigt i standardsättningsprocessen. FAR är endast en del av globala governancesystemet där många slåss om platserna och det är därför viktigt att hitta formen och en strategi för att få vara med överhuvudtaget. Närvaro i kommittéer är ett sätt FAR säkrar att de får vara med i ett tidigt skede i processen när nya förslag framkommer.

Författarna ser att FAR blir en komponent i Revisorsnämndens uppgift att upprätthålla den internationella rättsäkerheten på ett nationellt plan, genom att vägleda professionen. Detta visar enligt Hirst och Thompson³⁰⁸ att den enskilda staten fortfarande har en roll. Ytterligare en roll för FAR i globaliseringen, som ett nationellt organ, är att framföra populationens åsikter. FAR har kvar en viktig roll att få fram svenska åsikter internationellt, vilket kommer att bli än viktigare. Författarna framhåller att det är betydelsefullt att FARs representanter är väl informerade om nationella frågeställningar så att de kan driva dessa på internationell nivå. Men det gäller att FAR håller sig framme och fortsättningsvis

³⁰⁷ Koenig- Archibugi, M (2002) "Kapitel 2: Mapping Global Governance" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

³⁰⁸ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) "Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

får vara med vid förhandlingsbordet för att ha en chans att påverka. FAR anser sig även ha det yttersta ansvaret för den privata sektorns input i den professionella utvecklingen. De har visat på att de genom att hålla sig uppdaterade om aktuella frågor inom revisionsbranschen i Sverige, har en roll som är svår för globala organ att överta. De bibehåller en viktig roll på det nationella planet att föra ledamöternas talan. FAR blir således en lobbyorganisation för professionen i Sverige, en roll som ej kan delegeras ut internationellt. Byråernas representation i IFAC är ej nationell utan baseras på internationella representanter för hela den globala byrån. Det är därför ej säkert att byråerna har någon svensk representant.

Woods³⁰⁹ uttrycker att utvecklingen går mot att expertis och tekniska frågor blir allt viktigare, vilket författarna menar är påtagligt inom revisionsbranschen. Redan 1999 såg FAR utvecklingen mot mer specialistkunskap och behovet av att öppna upp organisationen. FAR blev två år senare en branschorganisation och således ett språkrör för hela branschen. Detta kan enligt författarna öka FARs trovärdighet gentemot sina intressenter. Författarna ser det vidare som nödvändigt att inhämta specialistkunskap för att kunna upprätthålla hög kvalitet i en allt komplexare värld och på så sätt uppnå legitimitet i branschen. FAR arbetar än idag med att få fler specialister som ledamöter, då de ser dem som en betydelsefull del av branschen.

5.1.3 Revisorsnämnden

Huvudpunkten för Revisorsnämnden har alltid varit att utöva tillsyn och ej att vara djupt engagerad i normgivningen på området och där ser författarna ingen förändring. Revisorsnämnden har enligt författarna tagit till sig kritiken kring det bristande internationella samarbetet, eftersom de har lagt mer tyngd på detta de senaste åren. På internationell nivå har samarbetet även betonats, vilket författarna ser både på att EU under 2003 började diskutera ett utökat samarbete tillsynsmyndigheter emellan, samt att tillsynsmyndigheter utanför EU visat sitt intresse för Revisorsnämnden. Detta medför att Revisorsnämnden måste samarbeta mer internationellt och ta större hänsyn till internationell utveckling. Globaliseringen har medfört att tillsynsmyndigheter nu står inför att granska allt större byråer. För att följa med i denna utveckling har Revisorsnämnden utökat sina resurser.

Författarna menar vidare att Revisorsnämnden har påvisat en ökad vilja och förstått vikten av att öka sitt internationella samarbete när de nu ingår i ett globalt

³⁰⁹ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i *"Governing Globalization: Power Authority and Global Governance"* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

system med globala kapitalmarknader. Det globala systemet ger nationerna ett nätverk att övervaka och sanktionera globala byråer, varför global governance har en viktig uppgift som ingen enskild nation har resurser till. EU samarbetet får en betydande roll i detta nätverk. Global governancesystemet, enligt Koenig-Archibugi, får därför en annan innebörd för Revisorsnämnden än för FAR, där IFAC blir den globala kraften och ej nätverket i sig. Som en del i detta nätverk har Revisorsnämnden möjlighet att ta del av internationell utveckling och metoder inom området. Detta global governancesystem ligger efter det system som FAR är en del av, eftersom det internationella samarbetet får den verkliga påtryckningen först när det åttonde direktivet institutionaliserar samarbetet tillsynsmyndigheter emellan. Detta medför en radikal förändring från att endast träffas och utbyta erfarenheter till ett utvecklat samarbete. Skandalerna ökade intensiteten i FARs samarbete omgående, men det är först nu som intensiteten ökar för Revisorsnämnden.

Författarna menar enligt Hirst och Thompson³¹⁰ att Revisorsnämnden, och således den enskilda staten, får en betydande roll i global governance att upprätthålla rättssäkerheten och se till att internationell lag efterlevs på ett nationellt plan. Författarna ser dock att samarbetet blir än viktigare i upprätthållandet av den nationella rättssäkerheten i ett komplext system där det är viktigt att lära av varandra.

Nationella angelägenheter har blivit globala med allt fler transnationella företag och globala kapitalmarknader. Författarna kan se en ökad acceptans i tidigare nationella angelägenheter, vilket är tydligt då Revisorsnämnden talar om att utföra tillsyn i andra länder. Revisorsnämndens exklusiva kontroll över sitt territorium, Sverige, har reducerats, då det påvisats att det nu går mot transnationella inspektioner, vilket följer av globaliseringen och ett nödvändigt samarbete mellan länder för att upprätthålla den globala ekonomin.

Hirst och Thompson³¹¹ påpekar att de transnationella institutionerna blivit en viktig del att övervaka de multinationella företagen i global governance, vilket författarna menar blivit än mer påtagligt efter skandalerna. Dessa institutioner blir en viktig del då en nationell tillsynsmyndighet ensam aldrig kan skapa och upprätthålla ett sådant system.

Författarna menar att till följd av att Revisorsnämndens ej ensam har dessa resurser krävs det även ett ökat samarbete med de internationella byråerna för att

³¹⁰ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) "Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

³¹¹ Ibid

upprätthålla kvalitetssäkringen. FAR poängterade 2000 att detta samarbete borde öka, eftersom det offentliga kvalitetskontrollsystemet ej har samma omfattning som de fyra stora byråernas interna kvalitetskontroll över gränserna. Författarna kan urskilja att Revisorsnämnden på senare år även insett vikten av detta ökade samarbete, vilket exempelvis visar sig genom besök på de stora byråerna.

Flertalet jurisdiktionen la en ökad tyngd på kvalitetssäkring efter skandalerna, varför en global kvalitetssäkringsprocess ansågs överflödig. Detta visar på de nationella tillsynsmyndigheternas fortsatt viktiga roll där skandaler sker. Revisorsnämnden har därför även fortsättningsvis en betydande roll som disciplinnämnd. Vad ett framtida införande av en överstatlig tillsynsmyndighet skulle innebära för Revisorsnämnden roll går endast att spekulera i. Vidare har Revisorsnämnden en viktig roll att uttala sig i gränsdragningsproblem, vilken kan bli mer omfattande till följd av komplexare reglering.

Revisorsnämnden har under åren fått kritik från FAR att de har alltför sträng bokstavstolkning och ej överensstämmer med andra internationella system, vilket försvårar för de svenska bolagens konkurrenssituation. Det uppvisade intresset för ökat internationellt samarbete bidrar dock till att skillnaderna utjämnas.

Revisorsnämndens framtida roll har omdiskuterats och FAR uttalade sig 1999 om ett avskaffande av Revisorsnämnden, vilket innebär en total självreglering. Dock anser författarna att skandalerna snarare har ökat behovet av tillsynsmyndigheter. Revisorsnämnden upplever att de har en stor roll i att upprätthålla och stärka det allmänna förtroendet för revisionsbranschen. USAs dominans medför att PCAOB fungerar likt en förebild för övriga länder, varför Revisorsnämnden, som en statlig tillsynsmyndighet, kan komma att bli förebild för de europeiska länderna.

5.2 Samarbete

5.2.1 Internationellt samarbete

IFAC förmedlade år 2000 behovet av ett ökat samarbete mellan nationella och internationella revisorsorganisationer för ökad effektivitet. De uttryckte då sin besvikelse över att USA ej ville anta IFACs internationella principer. Dock kan författarna urskilja att viljan och motivationen var tydlig bland många andra länder, där 69 stycken redan infört ISA. 2001 visade sig dock allt fler nationella normgivare, USA inkluderat, vara öppna för ett samarbete med IAASB. Författarna menar att eftersom att brist på vilja och motivation enligt Koenig-

Archibugi³¹² är det svåraste hindret för ett effektivt global governance system så var det av största vikt att USA som stark nation nu påvisade en vilja till samarbete. Den breda uppslutningen för ISA har medfört att det ej finns några stora upplevda konflikter mellan de internationella organen.

Enligt Koenig- Archibugis³¹³ andra dimension är nationernas delegeringsgrad till IFAC ej märkbart hög. Nationerna har delegerat regelskapandet, medan de fortfarande besitter funktionen att implementera dessa policys samt att avgöra nationella tvister inom revision. IFAC arbetar för att samtliga medlemsorgan ska vara representerade. Exempelvis har samtliga representanter i IFACs råd, vilket visar på en lägre delegeringsgrad från nationerna. De nationella organen har således kvar en viktig roll i den ökade globaliseringen.

Globaliseringen i sig och IFACs standardsättningsroll har ej medfört att den nationella staten eller den nationella makten har upphört. Sverige är dock, som en del av det globala ekonomiska systemet, högst påverkat av de standarder som IFAC sätter, men den nationella suveräniteten rörande standardsättning urholkats först när EU antar ISA.

De industrialiserade länderna har varit aktiva i utvecklingen och skapandet av det globala systemet samtidigt som de när väl globala organisationer, likt IFAC, är skapade, möter ett försvagande av makten. Suveräniteten och självstyret har förändrats till följd av globaliseringen. Sverige har behållit suveräniteten då de fortfarande bevakar gränserna av sitt territorium och är demokratiska representanter för sina medborgare.

Författarna har kunnat urskilja en form av multilayered governance. Detta genom att svenska organ inom revision har visat sig delaktiga inom IFAC samt europeiska organ, vilka i sin tur själva är medlemmar i IFAC samt nordiska organ, vilka även de är delaktiga både på europeisk samt internationell nivå. Det är således en struktur av överlappande auktoriteter där svenska organ inom revision endast är en del i detta bredare ramverk. Författarna menar det är viktigt för de nationella organen att förstå hur de är en del av detta system för att kunna influera och förstå vad de influeras av.

³¹² Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i *“Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

³¹³ Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i *“Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

Held³¹⁴ menar att det kan saknas enhetliga åsikter på global nivå, vilket omfattande kompromisser ger uttryck för. Globala problem bör lättast lösas med samarbete och dialog menar Brand, där kompromisser är nödvändiga. Det har påvisats att dessa tar lång tid, då många länders intressen ska representeras i IFAC. Detta talar för en demokratisk process men kan skada IFACs kollektiva trovärdighet och riskerar att de uppfattas som ineffektiva. I globala kompromisser kan de mindre nationerna, som Sverige, ha svårare att få gehör. Vid globala kompromisser är det därför än viktigare för små nationer att samarbeta.

5.2.2 Europeiskt samarbete

EU benämner Held & McGrew³¹⁵ som ett geografiskt kluster, med mycket interaktion och institutionaliserat samarbete. EU fick sin makt genom ett frivilligt överlämnande av den nationella suveräniteten. Genom nationers deltagande i EU stärks dess roll gentemot USA. Europa är ej en nation utan måste först ena sig för att kunna förhandla med USA. Författarna menar att den amerikanska dominansen inom revision är påtaglig, varför det är av vikt att ett fortsatt starkt EU samarbete bibehålls, vilket både Revisorsnämnden och FAR påvisar genom aktivt deltagande i EUs revisionskommitté. FAR har även påvisat utbyte och likheter med europeiska revisorsorganisationer i länder utanför Norden, vilket är en fördel i den internationella utvecklingen.

EG medlemmarna var de mest betydelsefulla medlemmarna i FEE 1990, men de uttryckte dock en vilja mot ökat samarbete med länder utanför EG. Således medförde globaliseringen att FEE, liksom enskilda nationer, ökade sin vilja mot ökat internationellt samarbete. Det faktum att Sverige dessutom blev medlem i EG några år senare, menar författarna talar för ett ökat svenskt inflytande.

FAR har kontinuerligt påvisat deltagande, med dem på ledande positioner inom FAR, i möten med FEE. FAR har under åren innehaft ledande positioner i FEE och har idag två representanter som sitter med i FEEs styrelse. Författarna har även kunnat urskilja att det läggs ytterligare betoning på informella möten, där FAR har varit inkluderade. Det visar på att FAR är en representant som hållits sig framme och ej exkluderas i den internationella processen. FARs nordiska samverkan har även bidragit till dess styrka i FEE.

³¹⁴ Held, David (2004) "Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective". *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell, s. 367-371.

³¹⁵ Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan (2000) "Global Transformations". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc.

Genom det åttonde direktivet utökas informationsutbytet europeiska länder emellan. Författarna menar dock att skillnaderna i statlig och icke statlig tillsyn begränsar utbytet och försvårar det europeiska samarbetet tillsynsmyndigheter emellan. Detta problem upplevs ej inom FARs global governancesystem. Nu går dock utvecklingen inom EU mot statliga tillsynsmyndigheter, där Revisorsnämnden kan vara en förebild och således få en betydande roll i internationella sammanhang. Det finns även indikationer på en överstatlig tillsynsmyndighet i det åttonde direktivet, men det är en lång väg att gå. Författarna anser att en intensifiering av det nuvarande global governancesystemet skulle sammanföra ländernas tillsyn och ge en bättre förutsättning för en eventuell framtida överstatlig tillsynsmyndighet.

Godkännandet av EUs åttonde direktiv medför att ISA införs direkt utan att gå via svensk lagstiftning. Därför gäller det för de nationella organen att påverka på ett tidigt stadium inom EU arbetet för att ge kommentarer och förslag. Att påverka på ett tidigt stadium blir än viktigare i det globaliserade arbetet och särskilt då Sverige är ett litet land som får svårt att förhindra något som redan påbörjats.

5.2.3 Nordiskt samarbete

Redan 1990 var Norden starkt representerat i IFAC. NRF uttryckte att en av deras viktigaste uppgifter 1999 var att representera Norden i styrelser och kommittéer i ett led att utvärdera internationell påverkan för de nationella reglerna. FAR ligger således före Revisorsnämnden i det internationella samarbetet, eftersom Revisorsnämndens globala samarbete ej pågått under lika lång tid.

Under 2000 fick Norden representation i IAASB och det diskuterades hur de bäst kan påverka detta organ. Idag kan medlemslistor från IFAC påvisa att det nordiska samarbetet ger en mycket starkare representation i IFAC, än vad Sverige som ensamt land har. Motsvarande anser författarna gäller för övriga nordiska länder. Nordens goda rykte internationellt ger dem ökat gehör. Genom samarbetet med andra revisorsorganisationer inom Norden är FARs aktiva deltagande som störst internationellt och bidrar till FARs roll som governance- givare. Detta samarbete, möjlighet till allians och enandet av en gemensam ståndpunkt med likartade länder har visat sig vara mycket betydelsefullt för Sverige som ett litet land. Författarna ställer sig frågan om andra små länders aktiva roll, utan möjlighet till allians med liknande länder, blir mer av en governance-tagare.

I de möten i IAASB, där FAR själva ej har haft en representant, har de fått representation genom sitt nordiska samarbete. Det som diskuteras huvudsakligen är Nordens representation och ställningstagande i de internationella organen.

Ordförandeskapet i NRF cirkulerar mellan de olika nationerna, vilket skiljer sig från IFACs ”bäste man princip”.

Författarna kan se att det nordiska samarbetet fördjupats under åren, eftersom förslag till utökad samarbete i internationella frågor diskuterats 2002 samt konstaterandet att NRF förblir en av de största bidragsgivarna i IFAC med åtföljande tungt inflytande. Flertalet möten har under åren påvisat ett starkt samarbete mellan FAR och dess nordiska motsvarigheter. NRF har även utökat samordning av sina resurser för att få större genomslag internationellt, genom exempelvis gemensamma yttranden och remissvar. Detta visar på att angränsande nationsstater inom Norden, vilka delar många attribut, har ökat interaktionen och fördjupat det institutionaliserade samarbetet. Författarna menar att ökningen av samarbetet har varit nödvändig till följd av en ökad globalisering, där samarbete krävs för att få en stark gemensam plattform internationellt, varigenom de nationella organen lättare får sin röst hörd. Det har påvisats att det är genom Sveriges allians med Norden de säkrar platser i alla de viktiga kommittéerna och på så sätt har möjlighet att förmedla sina åsikter globalt.

Revisorsnämndens nordiska samarbete sker främst inom ramen för EU samarbete. Detta kan bero på det faktum att de nordiska tillsynsmyndigheterna ej delar så många gemensamma attribut. Dock uttrycker Revisorsnämnden att de inser behovet av att alliera sig inför internationella förhandlingar och tillsynsmyndigheter inom Norden har under åren träffats och utbytt erfarenheter. Författarna menar att Revisorsnämnden kan ha en fördel i nordiska samarbeten, eftersom de ligger emellan två extremer. Författarna ställer sig frågan i vilken omfattning ett nordiskt samarbete och även europeiskt samarbete mellan nationella tillsynsmyndigheter är möjligt. Skiljaktigheterna medför begränsningar och därmed en tuffare uppgift för global governance. Det finns ännu inget motsvarande global governancesystem med ett organ likt IFAC för Revisorsnämnden. Likartade länder har påvisat stora olikheter inom tillsynsområdet, varför författarna undrar om ett sådant system är möjligt. Det krävs mycket arbetet innan de når dit och hitintills har det nordiska samarbetet för tillsynsmyndigheter ej lyckats uppvisa en stark gemensam plattform.

5.2.4 Samarbete FAR och Revisorsnämnden

Revisorsnämnden har yttersta ansvaret att se till att Sverige följer EUs rekommendationer inom området och har även fått ett tolkningsföretråde när det gäller god revisors- och revisionssed. Revisorsnämnden har därför stora möjligheter att säga ifrån på ett nationellt plan. Författarna har kunnat påvisa att FAR vid flertalet tillfällen fått ge efter för Revisorsnämndens åsikter. Dock utgår

Revisorsnämnden ofta från FAR och SRSs uppfattningar när det gör sina ställningstaganden. FAR menar att tillsynen hade varit effektivare om Revisorsnämnden hade branschens förtroende, vilket kan vara svårt då professionen tidigare utvecklade den goda revisorsseden. Peter Strömberg menar att professionen alltid har haft en stor roll och att de även fortsättningsvis ska ha det. De förespråkar att FAR som privat organ ska ha sin egen governing och visar på ett nära samarbete med dem. FAR önskar att Revisorsnämnden gav mer vägledning i samarbetet med FAR.

Författarna ser idag vikten av att de två samarbetar, vilket det läggs tyngdpunkt på från 2003. De har utökade informella möten, mellan de högsta representanterna inom varje organ, vilket författarna menar följer av det utökade samarbetet som krävs i den internationella sfären. Mötena med FAR ger även en möjlighet för Revisorsnämnden att genom dem få fram sina synpunkter på internationella projekt inom IAASB. FAR är trots allt de som är direkt representerade inom IFAC och IAASB.

För att kunna distribuera makt och legitimitet mellan olika led måste Revisorsnämnden själva ha legitimitet på ett nationellt plan. Konflikter mellan FAR och Revisorsnämnden kan medföra att de ej har denna trovärdighet, legitimitet och stöd av branschen. Detta enligt Hirst och Thompsons teori³¹⁶ kring den enskilda statens roll.

FAR och Revisorsnämnden har alltid förespråkat olika detaljeringsgrad, där Revisorsnämnden likt övriga tillsynsmyndigheter menar att det underlättar tillsynen medan FAR förespråkar vikten av att revisionsregler varken blir för ytliga eller för detaljrika. Detta har medfört konflikter kring bland annat analysmodellen och integreringen av det nya kvalitetskontrollsystemet. År 2000 uttalar sig FAR om att beslutsmakten i disciplinärenden bör tilldelas en fristående domare, då Revisorsnämnden annars får svårt att upprätta förtroende.

Lobbyverksamheten mot att IFAC ej ska bli för detaljfokuserade kan dock komma att medföra en förändrad situation för Revisorsnämnden, som förespråkar ett lite mer reglerat synsätt än FAR, exempelvis genom analysmodellen.

Det faktum att de har konkurrerande åsikter kan komma att skada den kollektiva trovärdigheten enligt Held³¹⁷, för nationen som helhet. Författarna ser härigenom

³¹⁶ Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) "Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

³¹⁷ Held, David (2004) "Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective". Government and opposition, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell.

återigen vikten av de nationella organens samarbete för ökad samförståelse som ett led i att få en stark röst internationellt.

Författarna har vidare kunnat urskilja att politik har en inverkan samt att både FAR och Revisorsnämnden verkar inom en politisk domän. Politik har dock en större del i Revisorsnämndens global governancesystem. Detta påvisas genom att Revisorsnämnden som statlig tillsynsmyndighet ej handlar utan regeringens samtycke samt att EU som är politiskt också är en stor del i deras global governancesystem. Dessutom går utvecklingen mot alltmer statliga tillsynsmyndigheter, varför författarna inser att politiska intressen kommer att spela en stor roll i detta global governancesystem. Woods³¹⁸ betonar vikten av att globala system fungerar bäst utan involvering av politiska intressen, vilket enligt författarna underlättar det globala system som FAR är en del av.

5.3 Dominans

Enligt Koenig-Archibugis³¹⁹ tredje dimension beror samarbetet på vilken grad av påverkan aktörerna har, huruvida ett fåtal aktörer styr. Författarna anser att de som påverkas av de regler och policys som IFAC utfärdar har en möjlighet att influera dem, vilket Kaul³²⁰ definierar som "likvärdighetsprincipen". IFAC visar på att de beaktar denna princip, men författarna menar dock att i vilken grad aktörerna kan påverka skiljer sig åt.

Woods³²¹ betonar dominansen i global governance och menar att vissa länder gynnas på bekostnad av andra i systemet. Författarna har funnit att den anglosaxiska traditionen smyger sig på, på bekostnad av andra synsätt och idéer. Den europeiska synen är mer principbaserad och lämnar större utrymme för professionellt omdöme, vilket hotas av den anglosaxiska synen. Sverige som har likheter till den engelska traditionen uppges ej få svårighet i vilken riktning utvecklingen av standarderna tar. Inom IFAC är den anglosaxiska traditionen stark, likaså länder med starka revisorsprofessioner.

³¹⁸ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i *"Governing Globalization: Power Authority and Global Governance"* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

³¹⁹ Koenig- Archibugi, M (2002) "Kapitel 2: Mapping Global Governance" i *"Governing Globalization: Power Authority and Global Governance"* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

³²⁰ Held, David (2004) "Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective". *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell.

³²¹ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i *"Governing Globalization: Power Authority and Global Governance"* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

Skandalerna har påvisat att deltagandet i multilaterala samarbeten är nödvändiga för USA. De har påvisat att även om de ej har flest representanter i IFAC så är exempelvis ISA starkt influerat av dem, vilket visar på att USA har större makt än sin formella rösträtt. Genom dessa influenser i ISA har Sveriges tidigare revisionsprocess visat sig utgöra den största skillnaden, vilken ändrats för att tillgodose de nya kraven. Den formalistiska kokboksapproachen ger ineffektivitet och riskerar att utelämna mycket när checklistor ej kan täcka in allt, vilket professionen påpekar. Enligt deras önskan hade standarderna gett mer utrymme för det professionella omdömet. På så sätt blir IFAC, vilka eftersträvar principbaserade standards, lite av en governance-tagare till följd av USAs påverkan. Göran Tidström menar att revisionens omfattning styrs av både marknadens syn samt av professionens uppfattning. Detta menar författarna, likt extrema teoretiker³²², kan medföra att de nationella organen endast blir effektiva när de intar sin lokala roll, vilket författarna menar vunnit ökad förståelse hos de nationella organen. Inslag av dominans inom global governance medför vidare att mindre stater upplever ett behov av att förhandla i universella multilaterala institutioner, såsom IFAC. För mindre länder som Sverige, finns en uppenbar risk att viktiga nationsspecifika frågor förbises, såsom de små företagens betydelse för Sverige. Detta medför att FAR får en större och mer betydelsefull roll att stärka Sveriges röst internationellt.

EU kommissionen presenterade under 2004 sitt förslag till ett nytt åttonde direktiv. Förslaget präglades av amerikansk lagstiftning, där standardsättning för revision av publika bolag flyttats från revisorsprofessionen till det självständiga organet PCAOB. Ett utökat samarbete med PCAOB, där USA ger det största tillträdet till marknaden enligt Woods³²³, har således blivit nödvändigt i den transnationella utvecklingen av tillsynen.

Woods³²⁴ poängterade risken för dubbel representation eftersom global governance skapar en arena för lobbying. Författarna har kunnat urskilja att lobbying bedrivs genom representation i olika organ från både nordisk och svensk sida samt att Sverige och Norden dessutom har enskilda representanter i IFAC. Författarna menar att det finns en internationell arena för lobbyverksamhet inom revision, vilket ger en risk för dominans av starka intressen. Det är således mycket viktigt att Sverige är aktiva i denna process. Graden av aktivitet ökar genom delaktigheten i FEE. Författarna har sett en vilja att dra igång lobbyverksamhet

³²² Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) "Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

³²³ Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i "Governing Globalization: Power Authority and Global Governance" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

³²⁴ Ibid

för att stoppa utvecklingen mot detaljreglerad revision. Det upplevs dock vara mycket svårt, eftersom det finns mycket starka aktörer på den globala arenan. Vid en eventuellt ökad framtida reglering kan lobbyverksamhet komma att utgöra en än större roll för professionen.

Dominansen har även påvisat fördelar i form av ledarskap, som tar initiativ i debatten. Dessa fördelar kan leda till mer enhetliga globala åsikter, vilket i sin tur ökar legitimiteten.

Till följd av branschens ökade komplexitet med detaljerade standards och regler, krävs mer omfattande förhandlingar. Författarna har vidare kunnat se en utökning av informella möten både mellan nationella samt internationella organ, vilket Held³²⁵ poängterar. FEE har visat på att de själva väljer ut vilka som ska delta i dessa informella möten. Detta medför således att de som påverkas ej alltid har en chans att påverka enligt ”likvärdighetsprincipen”. Författarna inser vikten av att vara med i alla möten och kommittéer samt att ha tillräckligt inflytelserika personer i dessa sammanhang.

5.4 Inflytande

5.4.1 IFAC

Författarna menar att IFAC är ett exempel på governing från den privata sektorn, där stater aktivt stödjer den privata sektorns aktörer i att generera sin egen governing och sedan ha ett nära samarbete med denna. Woods³²⁶ menar att i privat sektor governance utströmmar governance från de mäktigaste industrialiserade länderna. Detta har kunnat påvisas genom respondenternas uttryck för dominans.

”Bästa person principen” samt säkerställandet av byråbalansen i IAASB gör att IAASB är mindre påverkbara av enskilda länder. Detta anser författarna minskar dominansen av enskilda länder, dock ökar fokus på teknisk expertis på bekostnad av länders demokratiska representation. Teknisk expertis ökar legitimiteten och förtroendet från allmänheten, vilket Woods³²⁷ betonar. Representanter på IFACs

³²⁵ Held, David (2004) ”Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective”. *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell, s. 367-371.

³²⁶ Woods, Ngaire (2002) ”Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions” i *”Governing Globalization: Power Authority and Global Governance”* eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

³²⁷ Ibid

poster uppges vara kloka människor som kommer fram till bra saker, vilket ger stöd för Woods teori³²⁸.

Woods³²⁹ anser att betoningen på expertis kan skada den demokratiska representationen. Författarna menar dock att IFAC genom både PIOB samt möjligheten för allmänheten att svara på IFACs remisser verkar för att säkra allmänhetens intresse och inflytande. Remissförfarandet bygger även upp den allmänna acceptansen, vilket ökar legitimiteten. IFAC har enligt författarna en demokratisk process, eftersom arbetet med remissvar visar på att de är öppna för omvärldens åsikter. Detta öppnar upp för organisationer likt FAR och Revisorsnämnden att få vara med och påverka, men ökar samtidigt konkurrensen från andra intressenter. IAASB har även en öppen process och beaktar åsikter från dem som påverkas av dess standarder, där möten är öppna för allmänheten och material finns tillgängligt på hemsidan innan varje möte. Slutligen har PIOB ett ansvar att övervaka denna process, vilka än en gång försäkrar att IFAC verkar i allmänhetens intresse. Författarna har däremot sett att fokus på teknisk expertis riskerar att medföra att resultatet blir en forskarprodukt, som ej är förankrad i verkligheten. Det är av stor vikt att experterna har god insyn i det praktiska arbetet. Det ökade inflytandet från de fyra stora byråerna kan motverka denna effekt, då de bidrar med input från verkligheten och har lättare att se aktuella förbättringsområden i branschen. Författarna finner här att en avvägning mellan att uppnå en tillräckligt hög representation av professionen för att uppnå verklighetsförankrade standards utan att allmänhetens representation försvinner, vilket också skulle kunna skada legitimiteten.

IAASB framhåller att organ som EU, FEE och nationella standardsättare har en inverkan på deras standardsättningsarbete, vilket stärker antagandet om att det är inflytelserika kanaler för FAR och Revisorsnämnden. Även genom IAASBs CAG har FAR inflytande genom FEE. Globala problem bör lättast lösas med samarbete och dialog menar Brand, där kompromisser är nödvändiga. Det ges dock uttryck för att kompromisser tar lång tid i global governancesystem, varför kompromisser medför ineffektivitet.

Författarna menar att likaså som det i multilaterala institutioner är viktigt med representativa styrelser som övervakar samt öppna processer för att vara demokratiska är detta högst relevant för IFAC som kan beskrivas som en privat sektor organisation. IFAC har uppvisat öppna processer, men författarna menar att det finns inslag av mindre demokratiska urval där de mest betydelsefulla väljs in och bildar en styrelse inom styrelsen. Personerna i sig snarare än länderna de kommer ifrån har ett inflytande i dessa sammanhang. Göran Tidström har ett stort

³²⁸ Ibid

³²⁹ Ibid

inflytande, men författarna menar att hans inflytande inte baseras på hans nationella tillhörighet utan på hans person. Det har påvisats att representanter inom IFAC har olika stort inflytande och författarna har kunnat se en tendens att detta även är giltigt för Nordens representanter.

5.4.2 FAR

I samtliga internationella samarbeten, både inom IFAC, FEE samt NRF har FAR alltid påvisat vilja och motivation till samarbete och representation. FAR representeras i dessa sammanhang av dem som innehar ledande positioner inom FAR, vilket innebär att i stort sett samma personer representerar i olika sammanhang, vilket tyder på en viss specialistkunskap. Göran Tidström har innehaft flertalet tunga positioner internationellt, vilket dels visar på det faktum att FAR har ett inflytande internationellt, dels på en form av expertkunskap. Han har blivit framröstad som representant för både FAR, NRF och FEE, vilket visar på det förtroende och inflytande han besitter. Ett liknande mönster kunde uppvisas redan 1990, då IFAC hade en svensk ordförande som tidigare deltagit i FEE.

FAR visade tidigt på att de hade insikt i dominansen på området. Insikten har gjort att de hela tiden kunnat relatera till detta faktum och således betydelsen av att aktivt delta i internationella sammanhang där intensiteten har ökat. FAR betonar att trots att utrymmet för egen påverkan minskar så arbetar de proaktivt i den internationella debatten. Författarna anser därigenom att FAR verkar aktivt för att inte helt bli en governance- tagare.

FAR har möjlighet att ge egna remissvar till IFAC, men gör även detta genom sina klusterarrangemang både på nordisk samt europeisk nivå. De kan således påverka genom flertalet kanaler. FAR kan exempelvis genom sitt deltagande i FEE påverka FEEs synpunkter till EUs revisionskommitté och därigenom indirekt yttranden till EU kommissionen. Enskilt kan FAR endast påverka genom att ge kvalitativa remissvar, men det garanterar ej gehör.

En breddning av FARs organisationen fördes på tal redan 1999, genom ett samgående mellan FAR och SRS och de arbetade under kommande år för att uppnå en gemensam syn. Idag är både FAR och SRS medlemmar i IFAC, vilket visar på att en starkare medlem reducerar kostnaderna och kan ge dem en större plattform. Vidare har FARs utveckling mot en branschorganisation redan ökat deras medlemsbas. Fördelarna blir en större och starkare organisation där Sverige som liten nation kan få en starkare röst i förhandlingarna med multilaterala institutioner.

5.4.3 De stora revisionsbyråernas ökade roll

Under 2001 kunde det urskiljas en maktkamp mellan de nationella instituten, föreningarna och de stora revisionsbyråerna, där de stora byråerna framhölls som en stark kandidat. Men dock riktades samtidigt kritik till revisionsbyråerna som en följd av skandalerna och det efterfrågades en miniminivå på revision från Världsbanken, varför författarna menar att byråerna ej kan vara ensamt ansvariga för revisionen och att de nationella organen får en roll att säkra allmänhetens intresse. Modellen för det globaliserade ekonomiska systemet ifrågasattes efter skandalerna, vilket gav den enskilda staten en roll i att upprätthålla legitimitet och trovärdighet.

Författarna kan urskilja att de fyra stora byråerna fått ett utökat inflytande efter skandalerna, dels med inrättandet av Forum of Firms och TAC men även då de har nomineringsrätt till fem av 17 poster i IAASB och motsvarande i de två övriga PIACs. Majoriteten av medlemmarna i IAASB kommer således från de fyra stora revisionsbyråerna. En ökad inblandning av byråerna gör att IFAC i högre grad kan försäkra sig om att standarderna går att implementera i praktiken. Byråernas ökade inflytande i IFAC minskar till viss del inflytandet från FAR och andra nationella organ. Dock blir inblandningen av byråerna med professionens expertis på området och byråernas användande av FAR och andra nationella organisationers representation i IFAC blir av mindre betydelse. TAC fungerar nu som revisionsbyråernas röst internationellt och kan identifiera områden inom branschen där förbättringar är nödvändiga. TAC fungerar som en formell interaktionslänk i ett global governancesystem, där internationella reglerare och transnationella byråer endast är en del.

De stora byråerna har med sitt ökade inflytande i IFAC fått en starkare roll som governance- givare, eftersom de får vara med och påverka när nya standarder utformas genom medlemsorgan och nu framförallt genom sitt direkta inflytande via Forum of Firms. Det faktum att revisionsbyråerna kan agera parallellt inom FEE och IFAC medför en dubbel representation. Det stärker byråernas roll ytterligare i den globala lobbying arenan, vilket de har stora resurser till.

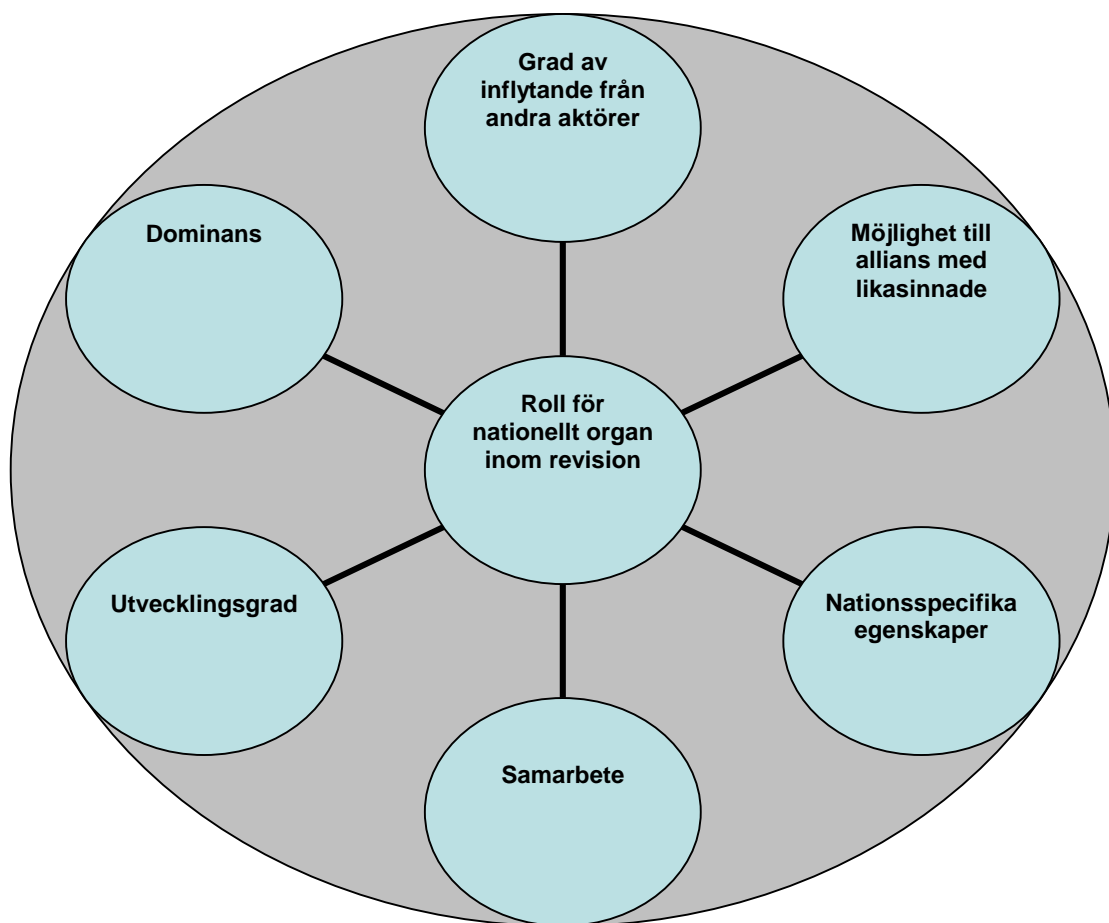
Författarna har sett att de stora byråerna har ett internt globalt nätverk, vilket ger dem ypperliga resurser globalt att hantera den ökade internationella regleringen. Inom de interna nätverken har samarbetet påvisats vara mycket omfattande. Genom de interna nätverken har enskilda individer en möjlighet att framföra sin åsikt genom byråns utvalda internationella representant, vilken i sig är en expert. Dock bistår FAR med ett betydande stöd för revisionsbyråerna, som är i

kontinuerligt behov av utvecklingsarbete. FAR har resurser för att följa den internationella utvecklingen och ge byråerna stöd på ett nationellt plan. Revisionsbyråerna har liksom FAR lagt betoning på specialistkunskap när komplexiteten ökat. Fingertoppskänslan kommer dock att ta tid att öva upp för revisorerna, vilket författarna menar ökar behovet av vägledning och stöd från FAR.

Diskussioner kring att de nationella organen nu har förlorat sin ställning och att de fyra stora bolagen leder utvecklingen, har författarna således funnit en del bevis för bland annat genom byråernas ökade inflytande. Författarna anser dock, liksom Göran Tidström, att eftersom byråernas arbete sker inom institutionella ramar, har de nationella organen ej helt förlorat sin ställning. Författarna menar dock att mycket tyder på att de fyra stora bolagen leder utvecklingen.

5.5 Analyssammanställning

Författarna har genom analysen insett betydelsen av att de nationella organen inser i vilken kontext de verkar. Det är viktigt att förstå hur de är en del av detta system för att veta hur de kan påverka och bibehålla en viktig roll. Författarna lyfter här fram de delar som genom analysen visat sig vara väsentliga att undersöka för att skapa en insikt om det system, i vilket de nationella organen verkar och vilken roll de själva innehar. Förutom de sex elementen som vart och ett inverkar på de nationella organens roll, är de alla del av det omgivande global governancesystem och den internationella process som där är gällande, vilket i figuren nedan symboliseras av den grå omringande sfären.



6. Slutdiskussion

I detta sista kapitel avser författarna att presentera de slutsatser som kunnat dras utifrån analysen.

6.1 Slutsats

Globaliseringen har förändrat de nationella organens kontext, vilka nu är en del av de framväxta global governancesystemen. Revisorsnämnden och FAR verkar i två olika global governancesystem. Systemen verkar dock i samma sfär och är i vissa fall överlappande. Revisorsnämndens system saknar en motsvarighet till det globala organet IFAC, som verkar i FARs system, vilket medfört att de ligger något efter i utvecklingen av samarbete och harmonisering.

IFAC startade sin process för ökad global harmonisering inom revision för länge sedan och ökade intensiteten i denna process efter skandalerna. Skandalerna ökade insikten om den globala ekonomins effekter för enskilda nationer och därmed ökade även samarbetsviljan. EU är det högsta organet i Revisorsnämndens system och har först genom åttonde direktivet tagit det verkliga steget mot en harmonisering och ett utökat samarbete nationella tillsynsmyndigheter emellan. Författarna ställer sig dock frågan om det är möjligt med ett organ likt IFAC i Revisorsnämndens system, eftersom till och med de nordiska tillsynsmyndigheterna visat sig vara så pass olika.

Det finns en tydlig dominans av de anglosaxiska länderna och framförallt USA inom de båda global governancesystemen. Dominansen har lett till att regelsystemen blivit alltmer komplexa och detaljstyrda. Komplexiteten kan minska den demokratiska representationen till följd av det ökade behovet av expertkunskap. En betoning på expertkunskap anser dock författarna vara nödvändig för att upprätthålla legitimiteten i de nya standarder som utfärdats. En ökad detaljreglering minskar utrymmet för professional judgement, vilket kan få negativa konsekvenser. De nationella organen i Europa har här en viktig roll att motverka en ökad detaljreglering. USA har en fördel eftersom de redan är en nation, medan länderna i Europa först måste ena sig för att göra sin röst hörd.

FAR är medlem i IFAC, som till stor del styr det global governancesystem de ingår i. IFAC har tagit över ansvaret som standardsättare, vilket kan ses som att FAR har blivit en governance- tagare med minskad makt. Likhetsprincipen har

dock visat sig gällande, vilket ökar den demokratiska processen och öppnar upp global governancesystemet för de nationella organens inflytande. Författarna anser dock att dominansen till viss del hindrar principen från att verka fullt ut.

Globaliseringen har medfört att en röst hörs mindre i globala sammanhang och globala system. FAR representerar professionen för ett, globalt sett, litet land. Författarna anser dock att FAR visat sig arbeta mycket proaktivt med att göra sin röst hörd i dessa sammanhang för att kunna påverka utvecklingen. Den strategi som har kunnat urskiljas är att delta aktivt och tidigt i processen, lämna högkvalitativa bidrag samt att vara robust allierade med de övriga nordiska länderna. FAR kan dessutom påverka IFAC genom sitt medlemskap i FEE. Författarna anser därför inte att FAR har förlorat sin makt och endast blivit en governance- tagare. FAR har genom sitt tillvägagångssätt följt med i utvecklingen och därigenom även tryggt sina positioner och inflytande, trots en intensifiering av global governancesystemet.

Författarna har även fått insikt i att positioner och inflytande till viss del beror på de personer som representerar FAR. Det är därför viktigt att verkligen välja ut rätt personer till dessa positioner för att även fortsättningsvis få ta del av samtliga aktiviteter och tillfällen. Det är inte alla som får möjligheten att ingå i styrelsernas styrelse.

Globaliseringen och skandalerna har även intensifierat Revisorsnämndens global governancesystem genom den ökade internationella regleringen. Revisorsnämnden måste nu fokusera mer på det internationella samarbetet nationella tillsynsmyndigheter emellan. Deras tillvägagångssätt för att vara med och påverka utvecklingen kan dock försvåras av ett antal faktorer. Författarna anser att politik i viss mån utgör en större del av Revisorsnämndens system, eftersom de är en myndighet under regeringen och att EU- samarbetet är politiskt. Det kan även vara svårare för Revisorsnämnden att bilda en stark allians inom Norden eftersom tillsynsmyndigheterna saknar många gemensamma attribut. Författarna har dock kunnat urskilja en vilja till samarbete de nordiska länderna emellan.

Revisorsnämnden har även möjligheter att vara med och påverka utvecklingen genom att fungera som en förebild, när Europa går mot ett förstärkt av tillsynen. Dominansen från USA påverkar även Revisorsnämndens global governancesystem, vilket kan innebära en fördel för Revisorsnämnden då USA har statlig tillsyn. Revisorsnämnden har även visat att de hänger med i den internationella utvecklingen.

Författarna har sett att det finns vissa meningsskiljaktigheter mellan FAR och Revisorsnämnden. De har dock uppvisat ett kontinuerligt ökat samarbete, vilket författarna anser vara viktigt. Nationella konflikter skulle annars kunna försvaga deras röst på den internationella arenan.

De fyra stora revisionsbyråerna har fått ett ökat inflytande internationellt sedan skandalerna, vilket författarna ser positivt på. Inflytandet kan öka verklighetsförankringen av standardsättningen, eftersom de använder dem i praktiken. De har även insikt i och kan initiera nödvändiga förändringar. Inflytandet har dock inte minskat de nationella revisionsorganens viktiga roll. Nationella organ har en viktig roll att vägleda nationerna, upprätthålla rättssäkerheten och implementera de internationella regleringarna. De fyra stora revisionsbyråerna verkar dessutom inom institutionaliserade ramar, vilka sätts upp av institutioner som till stora delar utgörs av de nationella organen.

Nationella organ är även de som kan föra fram nationsspecifika intressen internationellt, en roll som är svår för de fyra stora revisionsbyråerna att överta. De fyra stora revisionsbyråerna representeras av internationellt utvalda representanter inom byråerna och inte nationellt.

De nationella organen har till viss del intagit en lägre lokalare roll till förmån för globala governancesystemen. Den ökade globaliseringen har dock medfört ett behov av globala governancesystem, vilka ingen enskild nation kan bygga upp. Det är viktigt att de nationella organen förstår hur deras roll har förändrats och ser ut i globala governancesystemen. Genom en ökad förståelse och en bra strategi har de större möjligheter att inneha inflytande och påverka utvecklingen.

Författarna anser att de nationella organen fortfarande har kvar en mycket viktig roll. Rollen har dock förändrats till följd av ökad intensitet i den globala kontexten.

6.2 Förslag till framtida forskning

Författarna föreslår till framtida forskning en undersökning av hur inflytelserika olika personer som representerar de nationella revisionsorganen är i internationella revisionsområden. Hur viktigt är det för de nationella organen att välja ut rätt personer? Hur mycket påverkar dessa personer inflytandet för de nationella organen? Vidare studier skulle enligt författarna kräva ytterligare intervjuer och om möjligt en fallstudie på internationell nivå.

Vidare förslag är att studera hur små länder utanför Norden gör sin röst hörd i IFAC? Finns det några allianser, förutom den nordiska, inom IFAC?

Författarna fick under processens gång även upp ögonen för att det finns politiska inslag inom de globala revisionssystemen. Ett intressant förslag är att utforska hur politiken inom dessa globala revisionssystem påverkar de nationella revisionsorganen.

Ett slutligt förslag till vidare studier är att jämföra olika nationers revisionsorgan. De nationella organen inom revision är mycket olika, där författarna främst har uppmärksammat olikheter angående tillsyn. Det vore därför mycket intressant att jämföra de nationella revisionsorganen.

Källförteckning

Publicerade källor

Artsberg, Kristina (2003), "Redovisningsteori –policy och –praxis", Liber AB.

Bell, Emma, Bryman, Alan (2005) "Företagsekonomiska forskningsmetoder", Liber AB.

Brand, Ulrich (2005) "Order and regulation: Global Governance as a hegemonic discourse of international politics?". *Review of International Political Economy*, Nr 1, volym 12, 2005, Proquest, s. 160-161.

Brännström, Dan (2004) "Det krävs ökad tydlighet och mer långtgående åtgärder". *Balans*, Nr 4, 2004, s. 41-42.

Brännström, Dan, Clemedtson, Peter, Träff, Lars (2005) "Debatt: FAR, Revisorsnämnden och den goda revisorsseden: Självreglering visar vägen". *Balans*, Nr 10, 2005, s. 20-22.

Danielsson, Åke, Larsson, Lars- Gunnar (2004) "RS utmanar revisorns beteende". *Balans*, Nr 11, 2004, s. 15-19.

Ehlin, Åsa (2005) "Är vi på väg att få en internationell revisor?". *Balans*, Nr 1, 2005, s. 40-44.

Eklöf, Staffan, Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (2000) "En ny syn på oberoende, hot och objektivitet". *Balans*, Nr 1, 2000, s. 41.

Erichs, Lars (1990) "Handläggningstiderna i disciplinnämnden", *Balans*, 1990, Nr 2, s. 20.

Fallenius, Ewa (2003), "Krav på ISA 2005", *Balans*, Nr 6-7, 2003, s.13.

Fallenius, Ewa (2005) "Tio år som EU-medlemmar". *Balans*, Nr 1, 2005, s.7.

Halling, Pernilla (2004) "Lars Träff vill möta allmänheten" *Balans*, Nr 12, s. 25-27.

Held, David & McGrew, Anthony (2002) "Kapitel 1: Introduction" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*". Cambridge: Polity Press, s. 1-21.

Held, David (2004) "Democratic Accountability and Political Effectiveness from a Cosmopolitan Perspective". *Government and opposition*, Nr 2, Volym 39, 2004, Blackwell.

Held, David, McGrew, Anthony, Goldblatt, David, Perraton, Jonathan (2000) "*Global Transformations*". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc.

Hirst, Paul, Thompson, Grahame (1999) "*Globalization in question- The international economy and the possibilities of governance*". Cambridge: Polity Press, Blackwell Publishers Inc., 2:nd edition.

Hjalmarsson, Bo, Torén, Magnus (2000) "Revisors intyg i framtiden". *Balans*, Nr 2, 2000, s. 34-39.

Holmquist, Bengt (1999) "Granskarna ska granskas". *Balans*, Nr 6-7, 1999, s. 5.

Holmquist, Bengt (1999) "ISA det största projektet i FARs historia". *Balans*, Nr 5, 1999, s. 9-10.

Holmquist, Bengt (1999) "Så vill IFAC förändra sin organisation". *Balans*, Nr 11, 1999, s. 4.

Holmquist, Bengt (2000) "Utredning: Fler revisorer till RN". *Balans*, Nr 2, 2000, s. 12.

Holmquist, Bengt (2001) "Har de stora revisionsbyråerna helt tagit greppet om branschens utveckling?" *Balans*, Nr 2, 2001, s. 7.

Holmquist, Bengt (2001) "Revisorn, oberoendet & analysmodellen". *Balans*, Nr 10, 2001, s. 20-32.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) "Revisorernas världsbild revideras". *Balans*, Nr 1, 1999, s. 11-12.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) "Inledning med aktuella frågor". *Balans*, 1999, Nr 1, s. 8.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) ”Spännande framtid för revisorerna”. *Balans*, Nr 1, 1999, s. 9-10.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (1999) ”Vilken är FARs roll om 25 år?”. *Balans*, Nr 1, 1999, s. 12.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa (2003) ”Nytt kvalitetssystem efter EG-rekommendation”. *Balans*, Nr 1, 2003, s. 44-45.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa, Larsson, Lars-Gunnar, Melin, Stefan (2000) ”Många viktiga frågor under året”. Nr 12, 2000, s 12.

Holmquist, Johansson, Åsa, Markland, Björn (2000) ”Moderat motion vill ha privat tillsyn av revisorer”. *Balans*, Nr 8-9, 2000, s. 9.

Holmqvist, Bengt (2000) ”ISA-projektet”. *Balans*, Nr 12, 2000, s. 29.

Jacobsen, D.I. (2002), Vad, hur och varför?, Studentlitteratur.

Jönsson Lundmark, Birgitta (2004) ”Övergången till IFRS - EU vill också ha ett ord med i laget”. *Balans*, Nr 6-7, 2004, s. 40-43.

Kellas, Johan (2004) “Report of the IAASB Chairman” in IAASB Annual Report 2004.

Koenig- Archibugi, M (2002) ”Kapitel 2: Mapping Global Governance” i “*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*” eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press s. 46- 63.

Larsson, Lars-Gunnar (2000) ”IFAC och andra internationella nyheter på revisionsområdet”. *Balans*, Nr 8-9, 2000, s. 56.

Larsson, Lars-Gunnar (2000) ”The Panel on Audit Effectiveness: sammanfattning av förslag och IFACs synpunkter”. *Balans*, Nr 10, 2000, s. 10-11.

Larsson, Lars-Gunnar (2002) ”Nytt projekt för att förbättra vägledningen om revisorsintyg och andra typer av yttringar från en revisor”. *Balans*, Nr 10, 2002, s.10.

Larsson, Lars-Gunnar (2005) ” Vad händer med RS när ISA nu stöps om?”. *Balans*, Nr 10, 2005, s.16-18.

Larsson, Lars-Gunnar, Danielsson, Åke (2004) ”RS utmanar revisorns beteende”. *Balans*, Nr 11, 2004, s.15-19.

Markland, Björn (1990) ”Bättre samordning mellan IFAC och IASC”. *Balans*, 1990, Nr 2, s.14-17.

Markland, Björn (1990) ”Nordisk styrka genom NRF”. *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.14-15.

Markland, Björn (2001) ”Revision över alla gränser”. *Balans*, Nr 8-9, 2001, s. 11-15.

Noteringar (2005) ”Far och SRS för ett samtal om samgående – igen”. *Balans*, Nr 10, 2005, s. 5.

Näslund, Marcus (1990) ”Kommerskollegium bör inte få döma”. *Balans*, 1990, Nr 12, s. 26-29.

Patel, Runa, Davidsson Bo (1994), ”*Forskningsmetodikens grunder*”, Studentlitteratur.

Prop. 2000/01:146, s. 1-2.

Revisorsnämndens årsredovisning 2001.

Revisorsnämndens årsredovisning 2002.

Revisorsnämndens årsredovisning 2003.

Revisorsnämndens årsredovisning 2004.

Ribers, Bo (1990) ”Revisionens Renässans”. *Balans*, 1990, Nr 1, s. 45-47.

Runfelt, Rolf (2004) ”Debatt om nationella normgivares framtida roll”. *Balans*, Nr 4, 2004, s. 46-47.

Smouths, Marie- Claude (1998) “The proper use of governance in international relations”. *International Social Science Journal*, Nr 155, volym 50, 1998, Blackwell, s. 81-89.

Sundberg, Leif (2002) ”Revisionsbranschen i siffror: De stora blir större men de små är lönsammare”, *Balans*, Nr 4, 2002, s. 13-16.

Tidström, Göran (1990) "Kvalitetskontroll: Dags för nästa steg", *Balans*, 1990, Nr 3, s.4.

Tidström, Göran (1990) "Kåren blir mer internationell". *Balans*, 1990, Nr 12, s.22-23.

Trehörning, Pär (1999) "Ett språkrör för alla revisorer och specialister i revisionsbranschen". *Balans*, Nr 5, 1999, s. 27.

Trehörning, Pär (2000) "Utredning om revisorsnämnden: FAR instämmer - RN tycker att det tas för stor hänsyn till revisorernas uppfattning". *Balans*, Nr 3, 2000, s.6-8.

Wennberg, Inge (1990) "De arbetar både med GATT och EG". *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.11-13.

Wennberg, Inge (1990) "Kåren bli mer internationell". *Balans*, Nr 12, 1999, s. 22-23.

Wennberg, Inge (1990) "Revisorn ska bli mer trovärdig". *Balans*, 1990, Nr 12, s.20-21.

Wennberg, Inge (1990) "Svensk ordförande i revisorernas världsorganisation". *Balans*, 1990, Nr 6-7, s.4-5.

Wennberg, Inge (2003) "Peter Strömberg – ny chef för revisorsnämnden". *Balans*, Nr 10, 2003, s. 16-17.

Woods, Ngaire (2002) "Kapitel 1: Global Governance and the role of Institutions" i "*Governing Globalization: Power Authority and Global Governance*" eds Held, D. & McGrew, A. Cambridge: Polity Press, s. 25-42.

Muntliga källor

Alander, Gunilla, ekonomidoktor, PWC. Telefonintervju den 15 december 2005.

Brännström, Dan, generalsekreterare, FAR, Partner, E&Y. Telefonintervju den 20 december 2005.

Humble, Sten, senior manager, KPMG. Telefonintervju den 7 december 2005.

Lembrer- Åström, Elna, partner, Deloitte. Telefonintervju den 15 december 2005.

Mouchard, Kerstin, partner, E&Y. Telefonintervju den 7 december 2005.

Strömberg, Peter, direktör och myndighetschef, Revisorsnämnden. Telefonintervju den 9 december 2005.

Tidström, Göran, internationell representant, FAR, styrelsemedlem, IFAC, partner, PWC. Telefonintervju den 12 december 2005.

Träff, Lars, ordförande, FAR, president, NRF, partner, E&Y. Telefonintervju den 21 december 2005.

Elektroniska källor

FARs hemsida, www.far.se/pdf/Generalsekr%20har%20ordet%202004.pdf, 2005-12-12.

FARs hemsida, www.far.se/info.asp?choice=info, 2005-12-12.

FARs hemsida, www.far.se/info.asp?id=2&choice=info, 2005-12-13.

FARs hemsida, www.far.se/info.asp?id=3&choice=info, 2005-12-12.

FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR1-2001.pdf, 2006-01-18.

FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR3-2003.pdf, 2006-01-18.

FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR3-2003.pdf, 2006-01-18.

FARs hemsida, www.far.se/pdf/Hela%202004.pdf, 2006-01-18.

FEEs hemsida, www.fee.be, 2005-12-10.

Grant Thornton Finlands hemsida, www.revico.fi/index.php?lang=SWE&page=32, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/FOF-ObjectivesBenefits.pdf, 2005-12-09.

IFACs hemsida, www.ifac.org/PublicSector/Comm-Steer-BudgetReporting.tmpl, 2005-12-13.

IFACs hemsida, www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl

IFACs hemsida, www.far.se/info.asp?id=2&choice=info, 2005-12-12.

IFACs hemsida, www.ifac.org/About/BoardMembers.php, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/About/PIOB.php, 2005-12-14.

IFACs hemsida, www.ifac.org/About/RegionalAccountancyOrgs.php, 2005-12-13.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Education/, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Education/About.php#CommitteeMembers, 2005-12-14.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Ethics/About.php#CommitteeMembers, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/, 2005-12-13.

IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#DueProcess, 2005-12-14.

IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#IAASBMembers, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/NominatingCommittee/, 2005-12-13.

IFACs hemsida,
www.ifac.org/NominatingCommittee/CommitteeMembers.php, 2005-12-13.

IFACs hemsida, www.ifac.org/PublicSector/bio.php?bio=tolsen, 2005-11-18.

IFACs hemsida, www.ifac.org/TransnationalAuditors/, 2005-12-09

IFACs hemsida, www.ifac.org, 2005-11-17.

IFACs hemsida, www.ifac.org/Forum_of_Firms/, 2005-12-13.

Ioscos hemsida, www.iosco.org/library/annual_conferences/pdf/ac18-11.pdf, 2005-11-17.

NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/, 2005-12-13.

NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/index.asp, 2005-12-13.

NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/representation.asp, 2005-11-18, 2005-12-13.

Revisorsnämndens hemsida, www.revisorsnamnden.se/Insidan.htm, 2006-01-09.

Bilaga 1 - Förkortningar

CAG	Compliance Advisory Group
CAP	Compliance Advisory Function
EU	European Union
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
Fof	Forum of Firms
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
PAIB	Professional Accountants in Business Committee
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
RS	Revisionsstandards i Sverige
TAC	Transnational Audit Committee

Bilaga 2 - Nordisk representation IFAC

Nedan presenteras de nordiska enskilda representanter i respektive organ, för vilka en medlemslista varit tillgänglig.

Organ	Representant	Roll
IFAC Råd		
	En representant per medlemsorgan	
IFAC Styrelse		
Totalt 22 medlemmar	Göran Tidström ³³⁰ Sverige	Styrelsemedlem Partner PWC FAR internationell representant Fd. president FEE
Monitoring Group		
Medlemslista saknas		
PIOB		
Totalt 8 medlemmar	Ingen nordisk representant	
Nomineringskommittén		
Totalt 6 medlemmar	Ingen nordisk representant	
Revisionskommittén		
Medlemslista saknas		
IAESB		
Totalt 17 medlemmar	Ingen nordisk representant	
IESBA		
Totalt 15 medlemmar	Pekka Louma ³³¹ Finland	Partner E & Y Ordf. nom.kommittéen i Finska aukt. Publ. Account. Styrelse NRF Medlem FEE
IAASB		
Totalt 17 medlemmar	Jan Bo Hansen ³³² Danmark	National Director of Assurance Service Deloitte Fd. arbete åt FSR Delaktig NRF
CAP		
Totalt 5 medlemmar	Tom Myhre ³³³ Norge	KPMG Medlem Dnr Delaktig NRF

³³⁰ IFACs hemsida, www.ifac.org/About/BoardMembers.php, 2005-11-18.

³³¹ IFACs hemsida, www.ifac.org/Ethics/About.php#CommitteeMembers, 2005-11-18.

³³² IFACs hemsida, www.ifac.org/IAASB/About.php#IAASBMembers, 2005-11-18.

IFAC Regulatory**Liaison group**

Fullständig medlemslista saknas

Göran Tidström³³⁴
Sverige

Styrelsemedlem
Partner PWC
FAR internationell representant
Fd. president FEE

IPSASB

Totalt 15 i styrelsen

Tom Henry Olsen³³⁵
Norge
(Ytterligare 3
representanter av 15 i
steering committee)³³⁶

Styrelsemedlem i IPSASB steering
committee
Partner PWC
Delaktig i NRF

PAIB

Totalt 15 medlemmar

Ingen nordisk
representant

CAG

Fullständig medlemslista saknas

Representerat av
internationella
organisationer såsom
FEE, Europeiska
kommissionen etc.³³⁷

TAC

Medlemslista saknas

FoF

Indirekt genom de fyra
stora revisionsbyråerna

Credibility task force

Totalt 7 medlemmar

Ingen nordisk
representant

SMPE

Totalt 15 medlemmar

Joakim Rehn³³⁸
Finland

Partner Grand Thornton
Delaktig KHT/ CGR

**Developing Nations
Committee**

Totalt 15 medlemmar

Ingen nordisk
representant

³³³ NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/representation.asp, 2005-11-18.

³³⁴ IFACs hemsida, www.ifac.org/About/BoardMembers.php, 2005-11-18.

³³⁵ NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/representation.asp, IFACs hemsida, www.ifac.org/PublicSector/bio.php?bio=tolsen, 2005-11-18.

³³⁶ IFACs hemsida, www.ifac.org/PublicSector/Comm-Steer-BudgetReporting.tmpl, 2005-12-13.

³³⁷ IFACs hemsida, www.ifac.org/Education/, 2005-11-18.

³³⁸ Grant Thornton Finlands hemsida, www.revico.fi/index.php?lang=SWE&page=32, 2005-11-18.

Bilaga 3 - Internationella organ

FEE

FEE är revisionsprofessionens organisation i Europa och består av 44 institutioner av revisorer. FEE bildades 1987 och tog då över ansvaret för utvecklingen av rekommendationer på revisionsområdet (innan IFAC tog över denna roll) samt rollen som det rådgivande organet gentemot kommissionen. Dess medlemsorgan är representerade i alla EUs 25 medlemsstater samt i tre av EFTAs medlemsländer och representerar således fler än en halv miljon revisorer i Europa. FEEs styrande organ, general assembly, sammanträder vartannat år. FEEs council ansvarar för ledning av organisationen och ansvaret att implementera dess beslut ligger på executive, som består av FEEs president, deputy president och vice presidenter.

FEE är en ideell organisation med mål att förespråka och utveckla den europeiska redovisningsprofessionens intressen. Detta genom att FEE uppmärksammar allmänhetens intresse i professionens arbete, arbetar mot harmonisering och liberalisering, förespråkar samarbete bland redovisningsorganen i Europa, identifierar utveckling inom området, representerar och rådgör med den europeiska redovisningsprofessionen i relationer med EU institutionerna samt representerar denna internationellt.³³⁹

FEE är en av de regionala redovisningsorganisationer som IFAC presenterar som värdefulla länkar i att stödja utvecklingen av den internationella redovisningsprofessionen i sin region och främja konvergensen mot internationella standards. Dessa organisationer är samtliga oberoende organ som alla är medlemmar i IFAC och har likartade mål.³⁴⁰

FAR representeras idag i FEEs styrelse av Lars Träff och Dan Brännström, som är teknisk rådgivare. FAR är även representerat på 14 olika poster i FEEs underorgan.³⁴¹

NRF

De ledande nationella organen för professionella revisorer i de nordiska länderna är samtliga medlemmar i NRF. Totalt består NRF av 10000 medlemmar. Den huvudsakliga delen av NRFs arbete bedrivs av dess medlemsorgan, vilka deltar i

³³⁹ FEEs hemsida, www.fee.be, 2005-12-10.

³⁴⁰ IFACs hemsida, www.ifac.org/About/RegionalAccountancyOrgs.php, 2005-12-13.

³⁴¹ IFACs hemsida, www.far.se/info.asp?id=2&choice=info, 2005-12-12.

FEE och IFAC. NRF verkar genom årsmöten, ordförandemöten samt sekreterarmöten.³⁴²

Presidentskapet i NRF cirkulerar mellan de fem nationella föreningarna i tvåårsintervall, med nuvarande ordförande Lars Träff från Sverige. FAR representeras även i NRF av Peter Clemetson och Dan Brännström.³⁴³

Nordiska Revisionskommittén (NRK) är det tekniska organet under NRF, där FAR är representerade genom Lars-Gunnar Larsson och Magnus Thorén.³⁴⁴

³⁴² NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/index.asp, 2005-12-13.

³⁴³ NRFs hemsida, www.nrfaccount.se/representation.asp, 2005-12-13.

³⁴⁴ FARs hemsida, www.far.se/info.asp?id=2&choice=info, 2005-12-13.

Bilaga 4 - Intervjufrågor

Intervjupersoner

- FAR- representant
 - Göran Tidström, IFAC styrelse, fd. FEE ordförande
 - Lars Träff, president NRF, ordförande FAR
 - Dan Brännström, generalsekreterare FAR, Partner E&Y
- Revisorsnämnden - representant
 - Peter Strömberg, direktör och myndighetschef Revisorsnämnden
- De fyra stora revisionsbyråerna - representant
 - Gunilla Alander, Partner PWC, doktor inom företagsekonomi, specialistledamot i FAR, arbetar med revisionsutveckling
 - Elena Lembre Åström, Partner Deloitte
 - Sten Humble, Senior Manager KMPG
 - Kerstin Mouchard, Partner Ernst & Young

Intervjufrågor Tidström Göran, Träff Lars

1. Vad anser ni vara FARs viktigaste roll idag?
2. I en period av ökad internationalisering, hur har FARs arbete förändrats?
3. Vilka huvudsakliga svårigheter upplever FAR i och med de ökade internationella regleringarna inom revision?
4. Hur kan FAR påverka den internationella utvecklingen inom revision?
5. Hur har FARs samarbete med IFAC förändrats sedan skandalerna?
6. Vad karaktäriserar arbetet inom IFAC, är det till stor del resultatdrivet?
7. Finns det några konflikter mellan de internationella organen rörande revisionsfrågor, då de representerar många olika intressen?
8. Upplever ni att vissa länder dominerar utvecklingen på revisionsområdet? Om ja, vilka för- samt nackdelar medför detta?
9. Har förhandlingssituationen i internationella organ förändrats de senaste fem åren?
10. Anser du att det är betoning på expertkunskap i revisionsutvecklingen?

11. Upplever du svårigheter i att du i internationella sammanhang är en representant av olika intressen?
12. Hur arbetar du för att representera professionens intresse?
13. Vilken betydelse har det nordiska samarbetet för Sverige?
14. I ett tal av Graham Ward, den 5 december i år, tackar han flertalet nordmän för dess insats i IFAC, vilka nordiska personer upplever du har störst inflytande i IFAC?
15. Anser du att revisionsbyråerna har fått ett ökat inflytande i internationella sammanhang?

16. Hur fungerar FARs samarbete med Revisorsnämnden? Skulle ni vilja förändra detta?
17. Tror ni att vi kommer att få ett överstatligt tillsynsorgan?
18. Vilken är FARs huvudsakliga uppgift om 5 år?

Intervjufrågor Brännström Dan

1. Vilken är FARs viktigaste roll idag?
2. Vilka huvudsakliga svårigheter upplever FAR i och med de ökade internationella regleringarna inom revision?
3. I vilken omfattning finns det möjlighet till anpassningar efter specifika svenska förhållanden?
4. I vilken omfattning kommer FAR fortsättningsvis att ge ut rekommendationer och uttalanden?

5. Hur har FARs samarbete med IFAC förändrats sedan skandalerna?
6. Får FAR gehör för förslag och remissvar till nationella och internationella organ?
7. Hur kan FAR påverka den internationella utvecklingen inom revision? Genom vilka kanaler?

8. Har förhandlingssituationen i internationella organ förändrats de senaste fem åren?
9. Tror du att det finns någon risk att ärenden faller mellan två stolar?
10. Finns det några konflikter mellan de internationella organen rörande revisionsfrågor?

11. Upplever FAR att vissa länder dominerar utvecklingen på området? Om ja, vilka för- samt nackdelar medför detta?
12. Är revisionsutvecklingen på internationell nivå huvudsakligen ledd av experter?

13. Hur fungerar FARs samarbete med Revisorsnämndens?
14. Kommer samgåendet mellan FAR och SRS gynna Sverige i det internationella arbetet?
15. Hur är det nordiska samarbetet viktigt för Sverige?
16. Tror FAR att vi kommer få ett överstatligt tillsynsorgan?
17. Vad är FARs huvudsakliga uppgift om 5 år?

Intervjufrågor Strömberg Peter

1. Hur anser ni att er roll har förändrats över åren?
2. Vad anser ni vara Revisorsnämndens viktigaste roll idag?
3. Upplever ni några svårigheter i och med de ökade internationella regleringarna?
4. Hur kan ni påverka den internationella utvecklingen inom revision?

5. Upplever ni dominans på utvecklingen inom området?
6. Är revisionsutvecklingen på internationell nivå en demokratisk process eller läggs det mer fokus på expertkunskap?
7. Hur upplever ni att den svenska revisionsprofessionen har förändrat sitt inflytande nationellt/internationellt?

8. Hur fungerar ert samarbete med FAR, vilken är deras viktigaste roll idag?
9. Anser ni att FAR och SRS ska gå samman? Kommer det att gynna Sverige i det internationella arbetet?
10. Hur är det nordiska samarbetet viktigt för Sverige?
11. Hur ser ert samarbete ut med andra nationella kontrollmyndigheter, statliga som privata?
12. Finns det konflikter mellan de internationella eller nationella organen rörande revisionsfrågor? Hur påverkar det utvecklingen?
13. Hur är Revisorsnämnden en viktig länk i att upprätthålla rättssäkerheten i internationell lag?

14. Ser ni några risker med den ökade globaliseringen för Sveriges del?
15. Tror ni att vi kommer att få ett överstatligt tillsynsorgan?
16. Hur ser er framtida roll ut?

**Intervjufrågor Alander Gunilla, Humble Sten, Lembrer Åström Elna,
Mouchard Kerstin.**

1. Hur anser ni att er roll, som ett av de fyra största revisionsbyråerna, har förändrats över de senaste åren?
2. Vilka huvudsakliga svårigheter upplever ni i och med de ökade internationella regleringarna inom revision, såsom ISA och RS i Sverige?
3. Hur har revisionsbyråernas samarbete med IFAC förändrats de senaste åren?
4. Hur är det nordiska samarbetet viktigt för Sverige?

5. Hur kan ni, förutom ert samarbete på global nivå, påverka den internationella utvecklingen inom revision?
6. Upplever ni att de fyra stora revisionsbyråerna inflytande i internationella sammanhang har förstärkts?
7. Upplever ni att vissa länder dominerar utvecklingen på området? Om ja, vilka för- samt nackdelar medför detta?
8. Är revisionsutvecklingen på internationell nivå huvudsakligen ledd av experter?

9. Finns det några intressekonflikter mellan de internationella eller nationella organen rörande revisionsfrågor?
10. Hur har förhandlingssituationen med internationella organ förändrats de senaste åren?

11. Vilken är RN och FARs viktigaste roll idag? Hur har den förändrats som en följd av den internationella utvecklingen?
12. Anser ni att FAR och SRS ska gå samman? Kommer det att gynna Sverige i det internationella arbetet?

13. Tror ni att vi kommer få ett överstatligt tillsynsorgan?
14. Ser ni några risker med den ökade globaliseringen för Sveriges del?
15. Hur ser framtiden ut för de fyra stora byråerna?

Bilaga 5 - Representation

Väsentlig representation FAR 2001³⁴⁵

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska:			
NRK	IAPCs dagordning	Lars-Gunnar Larsson	Nordiskt förmöte
NRK	ISA-arbetet	Lars-Gunnar Larsson Magnus Torén	Erfarenhetsutbyte de nordiska länderna emellan
NRF	Redogörelser för vad som hänt i de nordiska länderna	Mats Fredricson Björn Markland	Årsmöte
NRF	IAPCs dagordning	Lars- Gunnar Larsson	Nordiskt förmöte
Danska revisorsföreningen	Systerföreningens FRSs årsmöte	Mats Fredricson	Årsmöte
Norska revisorsföreningen	Årsmötesarrangemang	Mats Fredricson	Årsmöte
FAR	Revisorslagen Nya FAR	FAR	Informationsmöte och diskussionsmöte med representanter för ledningarna för de största FAR-byråerna
FAR	ISA-presentation för Revisorsnämnden	Åke Danielsson Lars-Gunnar Larsson	Uppföljningsseminarium
FAR	FAR/Revisorsnämnden	Urban Engerstedt Lars-Gunnar Larsson	Samrådsmöte
FAR	Erfarenhetsutbyte	Anders Holm Björn Markland	Besök av den norske Revisorforeningen
FAR	Uppbyggandet av en revisorsorganisation	Björn Markland	Besök från Mocambique
Europeiska:			
EUs revisionskommitté	Rekommendation om revisorns oberoende	Björn Markland	Revisorsprofessionens rådgivare i den svenska delegationen
EUs revisionskommitté	Framtida synen på ISA som europeisk god revisionssed.	Björn Markland	
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Prioriteringen av framtida projekt	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson	
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Arbetsgruppens arbetsuppgifter för kommande år	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson	Beslut om att FAR genom Lars-Gunnar Larsson kommer att ingå i en särskild undergrupp som skall utforma FEEs kommentarer till utkast till kommande ISA och IAPS från IFAC
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för	IAPCs pågående projekt och planeringen för den undergrupp som bildats	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson	

³⁴⁵ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR1-2001.pdf, 2006-01-18

revision	för att kommentera kommande utkast från IAPC		
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	FEEs förslag om ISA inom EU	Lars-Gunnar Larsson	
FEE Council FEE Council	FEEs inställning till införandet av ISA som europeisk norm	Ingvar Pranhäll Ingvar Pranhäll Björn Markland	Björn Markland deltog som teknisk rådgivare
FEE Council	God revisionssed Budget för 2002	Ingvar Pranhäll Björn Markland	David Devling från Irland utnämndes till president med tillträde efter Göran Tidströms mandatperiod.
Globala: Åtta stycken möten varav två stycken telefonmöten, IAPC Review Task Force	Översyn av IAPCs arbetsformer	Björn Markland	Tillfällig arbetsgrupp som ska föreslå förbättringar av IAPC, i syfte att uppnå internationellt godkännande för IAS, bla av IOSCO och EU
IFAC Council	IAPCs framtida organisation och arbets sätt	Björn Markland	Rapport presenteras på hemsidan med inbjudan till kommentarer
IFAC Council	Årligt styrelsemöte, ersätter de 2,5 års assembly mötena som hittills varit IFACs högsta beslutande organ	Björn Markland	Mötet ersätter de 2, 5 års assembly Public oversight Board inrättades i syfte att utöva tillsyn över Board och TAC

Väsentlig representation Revisorsnämnden 2001³⁴⁶

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska: Revisorsnämnden	FAR/Revisorsnämnden	Revisorsnämnden	Samrådsmöte
Europeiska: EUs revisionskommité	Minimistandarder för oberoende med anledning av Enronskandalen	Revisorsnämnden	
EUs revisionskommité	Införandet av gemensamma revisionsstandarder i medlemsstaterna	Revisorsnämnden	

³⁴⁶ Revisorsnämndens årsredovisning, s. 6.

Väsentlig representation FAR 2002³⁴⁷

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska:			
NRF	Fördjupning av det nordiska samarbetet kring internationella frågor	Björn Markland	Två stycken sekreterarmöten hölls, FAR deltog vid båda Nordiskt förmöte
NRF	IAPCs dagordning	Lars-Gunnar Larsson	
NRF	Nordens ställning i IFAC, IASB och FEE	Björn Markland Mats Fredricson	Ordförandemöte, sekreteraren fick i uppdrag att ta fram förslag till ny policy och åtgärdsplan
NRF	Redogörelser för utvecklingen i de nordiska länderna	Mats Fredricson Björn Markland	FEE presidenten Göran Tidström var särskilt inbjuden för att framföra sina åsikter kring Nordens inflytande på den framtida internationella utvecklingen. Beslut togs om att NRF-länderna skall samordna sina resurser för att öka den gemensamma slagkraften. Detta ska ske bland annat genom att avge gemensamma yttranden i vissa frågor till exempelvis FEE och IAASB.
NRF Nordiskt förmöte	Avgiftsfrågor IAASBs decembersammanträde	Björn Markland Lars-Gunnar Larsson	Telefonsekreterarmöte Nordiskt förmöte med Jan Bo Hansen
Danska revisorsföreningen	Årsmöte	Mats Fredricson	Bent Hansen avgick som ordförande och efterträddes av Jørgen Peter Bærentsen
Norska revisorsföreningen	Årsmöte	Mats Fredricson	Tom Myhre avgick som ordförande och efterträddes av Terje Boasson
Norska revisorsföreningen	Erfarenhetsutbyte	FAR	Besök på den norska revisorsföreningen
Finländska revisorsföreningen	Årsmöte	FAR	
FAR	Föreningarnas inställning i centrala yrkesfrågor	Björn Markland	Besök från den engelsk-walesiska revisorsföreningen ICAEW
FAR	FAR/Revisorsnämnden	FAR	Samrådsmöte med Revisorsnämnden
FAR	Analysmodellen	Karin Engblom-Fredrikson Urban Engerstedt	Möte med revisionsbyråerna Ernst & Young, KPMG och ÖPwC
FAR	Sarbanes-Oxleylagen	Björn Markland	Brevväxling genom e-

³⁴⁷ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR3-2003.pdf, 2006-01-18

			mail med Justitiedepartementet. FAR menade att lagen skulle strida med den svenska lagstiftningen. Någon aktion från svensk sida förekom dock ej.
Europeiska:			
EUs revisionskommitté höll tre möten varav FAR deltog vid tre	Kommissionens blivande Strategy on auditing och EU- utvidgningen.	Björn Markland	Björn Markland deltog som rådgivare till den svenska delegationen.
Tre möten hölls av FEE Internal Rules Task Force, arbetsgrupp för tolkning av regler i FEE	FEEs interna arbetsordning gällande antagning av nya medlemsföreningar, EU-utvidgningen.	Björn Markland	Vid arbetsgruppens sista möte antogs ett enhetligt förslag, trots att det tidigare funnits stora meningsskiljaktigheter.
Tre möten hölls av FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Effekter av Sarbanes-Oxleylagen. Planering av ett kommande FEE-arrangemang med europeiska standardsättare om nationella regelverk. EU och ISA	Lars-Gunnar Larsson	
Undergruppen till FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Förberedande av remissvar till IAASBs revisionsrekommendationer	Lars-Gunnar Larsson	Två möten hölls varav en telefonkonferens
FEEs etikarbetsgrupp	Enrons inverkan på revisorns oberoende och analysmodellen	Björn Markland	
FEEs etikarbetsgrupp	Vägledning kring analysmodellen.	Björn Markland	Mindre välorganiserat, eftersom redovisningfel i WorldCom tillkännagavs under mötet
FEE Council	Uppföljning av EU-sammanträdet i Helsingfors. Generalförsamlingen förbereddes.	Björn Markland	
FEE Council, extra möte	Policydokument om Enronaffären. Frågor förbereddes inför EUs revisionskommittés möte.	Björn Markland	
FEE Council	FEEs inställning till utvecklingen, eftersom den till stor del berodde på USA.	Ingvar Pramhäll Björn Markland	Göran Tidströms sista möte som FEE-president.
FEE Council	Sarbanes-Oxleylagen i USA och FEEs inställning till denna. FEEs ställningstagande till Public Oversight på europeisk nivå.	Björn Markland	
FEE General Assembly, FEEs vartannatårliga generalförsamling	Ett enhetligt uttalande förbereddes till SEC angående uppskov för europeiska förhållanden.	Anders Malmeby Björn Markland	Nya Revisorsföreningar valdes in. Irländaren David Devlin valdes till ny president efter Göran

FEE	Rekommendationen angående oberoende	Mats Fredricson Björn Markland	Tidström. Presidentkonferens med FEE-föreningarnas presidenter
Globala: IFAC Council	Ny avgiftsfördelning, på sikt lägre avgifter för NRF	Björn Markland	Årsmöte. Fransmannen René Ricol valdes till ny president

Väsentlig representation Revisorsnämnden 2002³⁴⁸

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska:			
			Det nordiska samarbetet skedde främst inom ramen för EU-samarbetet. Norge som inte är medlem i EU, deltar i EUs revisionskommittés möten Samrådsmöte
Revisorsnämnden	FAR/Revisorsnämnden	Revisorsnämnden	
Europeiska: EUs revisionskommité höll tre stycken möten under året	Oberoendefrågor Information om hur långt de olika medlemsstaterna kommit i arbetet med kvalitetssäkring	Revisorsnämnden	Den svenska delegationen meddelade att Sverige låg långt fram i både implementering av oberoende samt kvalitetssäkring

Väsentlig representation FAR 2003³⁴⁹

Arrangör	Ämne, huvudpunkter	Representation	Övrigt
Nordiska:			
NRK	Årligt sammanträde	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson	
NRF	Beslut om att nominera Göran Tidström till nordisk kandidat för IFACs styrelse.	Björn Markland	Sekreterarmöte
NRF	Årsmöte	Dan Brännström Björn Markland	
NRF	Förslag till nya stadgar, ökad prioritering av det internationella arbetet.	Anders Malmeby Björn Markland	Extra förbundsmöte, särskild arbetsgrupp bestående av de fem NRF-ordförandena med uppgift att utarbeta nya stadgar i syfte att stärka det nordiska inflytandet internationellt. Ett telefonmöte hölls senare med gruppen.

³⁴⁸ Revisorsnämndens årsredovisning 2002, s. 6.

³⁴⁹ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Det%20händer%20i%20FAR3-2003.pdf, 2006-01-18.

Nordiskt förmöte FAR	Inför IAASBs kommande sammanträde Nya revisorslagen i Finland. Utvecklingen av Nya FAR och synen på den vidgade ledamotskretsen	Lars-Gunnar Larsson Björn Markland Karin Engblom Fredrikson Urban Engerstedt	Nordiskt förmöte med Jan Bo Hansen Tre stycken besök från revisorsföreningen i Finland
FAR	Begäran om FARs stöd för sin Finlands ansökan om medlemskap i IFAC	FAR	Besök från Estland
FAR	Erfarenhetsutbyte	Björn Markland Urban Engerstedt	Besök från Kina
FAR	FAR/Revisorsnämnden	FAR	Samrådsmöte med Revisorsnämnden
FAR	Informellt informationsutbyte	Björn Markland	Besök av revisorsnämndens direktör, Peter Strömberg,
Europeiska: EUs revisionskommitté höll tre möten varav FAR deltog vid två	Modernisering av åttonde direktivet, lägesrapport om förhandlingarna med amerikanerna om tillämpningen av Sarbanes-Oxleylagen	Björn Markland	Björn Markland deltog som professionens rådgivare till Justitiedepartementet.
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Eventuellt projekt för offentlig rapportering om intern kontroll	Lars-Gunnar Larsson	
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Diskussionerna med de amerikanska myndigheterna om tillämpningen av Sarbanes-Oxley-lagen, prioriteringar beträffande lagstadgad revision, harmonisering av europeisk Public Oversight, aktuella projekt i IAASBs arbete	Björn Markland	Björn Markland deltog som rådgivare åt Justitiedepartementet
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Dagordning för mötet med europeiska standardsättare	Lars-Gunnar Larsson	Lars-Gunnar Larsson deltog på två möten med de europeiska standardsättarna, där ingår även representanter för EU-kommisionen och IAASB
FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	Kommande mötet med europeiska standardsättare	Lars-Gunnar Larsson	
Två möten hölls av undergruppen till FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	De nya grundläggande standarderna om revisorns riskbedömning. IAASBs kommande remisser	Lars-Gunnar Larsson	
FEEs etikarbetsgrupp	En gemensam kommentar till ett utkast till brev från	Björn Markland	

	EG-kommissionen till SEC om tillämpningsanvisningarna till Sarbanes-Oxley Act		
FEEs etikarbetsgrupp	Reaktionerna i Europa på den amerikanska Sarbanes-Oxley Act och implementeringen av EG-rekommendationen om revisors oberoende	Björn Markland	
FEEs etikarbetsgrupp	FEEs roll i remissbehandlingen av IFACs nya Code of Ethics	Björn Markland	
FEEs etikarbetsgrupp	FEEs roll i remissbehandlingen av IFACs nya Code of Ethics	Björn Markland	
FEEs etikarbetsgrupp	Moderniserat åttonde direktiv	Björn Markland	
FEEs etikarbetsgrupp	Moderniserat åttonde direktiv	Björn Markland	
Fem möten varav två telefonmöten hölls av FEEs arbetsgrupp om Public Oversight	FEEs inställning till frågan om europeisk harmonisering av revisorstillsynen. Moderniseringen av åttonde direktivet	Björn Markland	Ambition undvika att CESR utvecklas till ett europeiskt SEC, men att grunda en bas för samråd mellan medlemsstaternas tillsynsorgan
Tre möten hölls av FEEs arbetsgrupp om FEEs organisation och resurser	FEEs organisation och resurser	Björn Markland	Särskilt tillsatt arbetsgrupp i syfte att utreda FEEs organisation och resurser
FEE Council	Det kommande sammanträdet med EGs revisionskommitté. Samordning av europeisk public oversight	Anders Malmeby	
FEE Council	FEEs yttrande om modernisering av åttonde direktivet fastställdes, FEEs inställning till Public Oversight, FEEs arbetsformer och resurser (Björn Markland ingår i gruppen), Rapport om diskussioner med amerikanerna om tillämpningen av Sarbanes-Oxley-lagen	Anders Malmeby Björn Markland	
FEE Council	FEEs framtida organisation och resurser, moderniseringen av åttonde direktivet	Anders Malmeby Björn Markland	Ny sammanträdesform med informella grupparbeten
FEE Council	Information lämnades om det aktuella läget i diskussionerna mellan EU och de amerikanska myndigheterna med	Anders Malmeby Björn Markland	

Två möten hölls med FEE Executive	anledning av Sarbanes-Oxley-lagen Förhandlingarna med PCAOB och SEC om tillämpningen av Sarbanes-Oxley Act Moderniseringen av det åttonde direktivet	Björn Markland	Ett av mötena var en telefonkonferens med personer särskilt utvalda av FEE presidenten David Devlin. Det andra var även det ett telefonmöte
FEE Executive Globala:		Björn Markland	Telefonmöte

Väsentlig representation Revisorsnämnden 2003³⁵⁰

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska:			
			Det nordiska samarbetet skedde främst inom ramen för EU-samarbetet. Norge som inte är medlem i EU, deltar i EUs revisionskommittés möten
Revisorsnämnden.	Rotationsfrågan	Revisorsnämnden	Anders Malmeby och Björn Markland från FAR
Revisorsnämnden	RS, IAASBs nya utkast till riskstandarder och IAASB i övrigt	Revisorsnämnden	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson
Revisorsnämnden	FAR/Revisorsnämnden	Revisorsnämnden	Två stycken samrådsmöten hölls
Revisorsnämnden	Stifta bekantskap	Revisorsnämnden	Björn Markland och revisorsnämndens direktör, Peter Strömberg, beslutade att träffas informellt var sjätte vecka för att säkra ett bra informationsutbyte mellan professionen och tillsynen
Revisorsnämnden	Peter Strömbergs erfarenheter av besök på de stora revisionsbyråerna	Revisorsnämnden	Informellt informationsutbyte
Revisorsnämnden	Studier av den svenska tillsynen	Revisorsnämnden	Besök från Kina
Revisorsnämnden	Studier av den svenska tillsynen	Revisorsnämnden	Besök från Ryssland
Europeiska: EUs revisionskommité höll tre stycken möten under året	Moderniseringen av det åttonde direktivet, revisorns oberoende	Revisorsnämnden	

³⁵⁰ Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s. 5-6.

Väsentlig representation FAR 2004³⁵¹

Arrangör	Ämne, huvudpunkter	Representation	Övrigt
Nordiska:			
NRK	Möte	Lars-Gunnar Larsson Åke Danielsson	
NRF	Formerna för framtida samverkan mellan de nordiska föreningarna, nordiska representation i FEE och IFAC	Dan Brännström	Sekreterarmöte, mötet på NRFs nyöppnade kansli i Stockholm
NRF höll tre COE-möten.	Nordisk samverkan kring åttonde direktivet. FEEs syn på åttonde direktivet och den nordiska representationen i IFAC och FEE	Dan Brännström	NRFs sekreterare, Björn Markland ledde dessa telefonmöten med medlemmarnas CEOs
NRF NRF	Årsmöte Agendan inför NRFs årsmötet	FAR Dan Brännström	NRFs sekreterare, Björn Markland ledde telefonmötet med medlemmarnas CEOs.
NRF	Förslaget till ett nytt åttonde direktiv. Gemensamma satsningar och projekt	Dan Brännström	Två telefonmöten hölls under året
Tre nordiska förmöten hölls.	Inför IAASBs kommande möten	Lars-Gunnar Larsson	IAASB medverkande vid ett av mötena. Ett av de andra mötena skedde genom e-postkommunikation
Nordiskt förmöte FAR	Inför IAASBs kommande möte Aktuella branschfrågor	Lars-Gunnar Larsson Urban Engerstedt Dan Brännström	Diskussion med Revisorsnämndens Peter Strömberg
Europeiska:			
EUs revisionskommitté	Åttonde direktivet, implementering av ISA, problem med tillägsregler och översättning	Dan Brännström	
Tre möten hölls av FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision.	Åttonde direktivet, tillämpning av ISA inom EU	Första mötet: Lars-Gunnar Larsson Andra mötet: Dan Brännström Tredje mötet: Lars-Gunnar Larsson samt Åke Danielsson	
Två möten hölls av undergruppen till FEE Auditing Working Party, arbetsgrupp för revision	FEEs remissvar till IAASB angående omgjorda standarder för revisionsberättelsen	Lars-Gunnar Larsson	Ett av mötena var ett telefonmöte
FEE Council	Förslaget till det	Anders Malmeby	Omval på två år av FEE

³⁵¹ FARs hemsida, www.far.se/pdf/Hela%202004.pdf, 2006-01-18.

FEE Council	moderniserat åttonde direktivet Organisationsfrågor för FEE, reviderat förslag till ett nytt åttonde direktiv	Dan Brännström Lars Träff Dan Brännström	presidenten David Devlin
FEE Council, extra möte	FEEs respons på förslaget till ett nytt åttonde direktiv	Dan Brännström	
FEE Council	FEE Council och General Assembly	Dan Brännström Lars Träff	Lars Träff deltog även senare i möte med General Assembly
FEE Council	Oberoende, intern kontroll	Dan Brännström Lars Träff	FAR gav sitt stöd till FEEs fortsatta diskussioner med EU-kommissionen
Globala: IFAC Council	Implementering av globala standarder, ISA	Dan Brännström	Graham Ward, England, utsågs till ny president

Väsentlig representation Revisorsnämnden 2004³⁵²

Arrangör	Ämne	Representation	Övrigt
Nordiska:			
Revisorsnämnden	FAR/Revisorsnämnden Åttonde direktivet	Revisorsnämnden	Samrådsmöte
Revisorsnämnden	Aktuella frågor	Peter Strömberg	Informellt möte mellan Revisorsnämndens direktör Peter Strömberg och FARs Dan Brännström
Revisorsnämnden	Informella överläggningar	Peter Strömberg	Informellt möte med FARs Dan Brännström
Revisorsnämnden	Studier av den svenska tillsynen	Revisorsnämnden	Besök från Kina
Revisorsnämnden	Studier av den svenska tillsynen	Revisorsnämnden	Besök från Bolivia
Revisorsnämnden	Erfarenhetsutbyte	Revisorsnämnden	Finland
Revisorsnämnden	Erfarenhetsutbyte	Revisorsnämnden	Norge
Europeiska:			
EUs revisionskommité	Åttonde direktivet, implementering av ISA, problem med tilläggsregler och översättning	Revisorsnämnden	Revisorsnämnden meddelade att mer internationellt samarbete kommer att behövas

³⁵² Revisorsnämndens årsredovisning 2004, s. 5-6.