



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

FEK 591 Magisterseminarium
Företagsekonomiska institutionen
VT 2005

Revisorers rörlighet

Sverige, Norge, Danmark och Island

Författare:

Agneta Bengtsson
Jórunn Hauksdóttir
Elena Svensson

Handledare:

Anne Loft

Författarnas tack

Vi vill tacka vår handledare Anne Loft för hennes stora engagemang i uppsatsen.

Dessutom vill vi rikta ett stort tack till våra respondenter vid Revisorsnämnden, Kredittilsynet och Félag Löggiltra Endurskoðenda samt BIG 4 för att de har tagit sig tid att svara på våra frågor trots att deras tid har varit knapp.

Slutligen vill vi tacka Elsa för att hon har funnits där för oss och sett till att vi har tagit pauser från det intensiva arbete som ett uppsatsskrivande innebär samt hjälpt oss att hålla humöret uppe.

Lund den 9 juni 2005

Agneta Bengtsson

Jórunn Hauksdóttir

Elena Svensson

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Revisorers rörlighet – Sverige, Norge, Danmark och Island

Seminariedatum: 2005-06-09

Ämne/kurs: FEK 591 Magisterseminarium, 10p. Inriktning: Redovisning

Författare: Agneta Bengtsson, Jórunn Hauksdóttir och Elena Svensson

Handledare: Anne Loft

Fem nyckelord: Revisor, rörlig, länder, BIG 4, hinder

Syfte: Uppsatsens syfte är att studera huruvida revisorer i de fyra länderna Sverige, Norge, Danmark och Island samt revisorer anställda inom BIG 4 är rörliga.

Metod: Uppsatsens studie är kvalitativ och den antar en analytisk utgångspunkt. En dokumentstudie samt semistrukturerade intervjuer har använts för att samla in material.

Teoretiska perspektiv: Institutionell teori tillsammans med intressentteori utgör uppsatsens teoretiska referensram.

Empiri: Uppsatsens respondenter är åtta till antalet. Fyra av dessa arbetar på en tillsynsmyndighet i Sverige, Norge, Danmark och på Island. Övriga fyra är revisorer som arbetar inom Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. Vid intervjuerna fick vi bl.a. information om ländernas regelverk, auktorisationskrav, krav för inflyttade revisorer samt kulturella likheter.

Slutsatser: Trots att så många väsentliga intressenter och faktorer har positivt inflytande på revisorers rörlighet, innebär det faktum att de två faktorerna *nationell reglering* och *språk* är så pass olika i länderna, att revisorers rörlighet begränsas genom lämplighetsprov eller motsvarande. Därför har vi kommit fram till att revisorers rörlighet är begränsad.

Summary

Title: International mobility of auditors – Sweden, Norway, Denmark and Iceland

Seminar date: 2005-06-09

Course: Master thesis in business administration, 10 Swedish credits.

Major: Accounting

Authors: Agneta Bengtsson, Jórunn Hauksdóttir and Elena Svensson

Advisor: Anne Loft

Five key words: Auditor, mobility, countries, BIG 4, obstacles

Purpose: The purpose of this thesis is to examine the mobility of auditors in Sweden, Norway, Denmark and Iceland as well as the mobility of auditors employed within the BIG 4.

Methodology: The thesis is a qualitative study and it has an analytical approach. Studies of documents as well as semi-structured interviews have been used to gather information.

Theoretical perspectives: Institutional theory and interest theory make the theoretical framework of this thesis.

Empirical foundation: We have interviewed eight persons. Four of them work at a supervisory institute of auditors in Sweden, Norway, Denmark or Iceland. The remaining four work at Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PriceWaterhouseCoopers. The respondents gave us information about rules and regulations, demands on auditors from other countries, cultural similarities etc.

Conclusions: Even though many important factors have positive influence on the mobility of auditors in the four countries, the mobility is limited. Because of national regulations and different languages, the auditor from another country has to prove his ability and knowledge by some kind of examination.

1	INLEDNING	8
1.1	BAKGRUND.....	8
1.2	TIDIGARE FORSKNING	9
1.3	PROBLEMDISKUSSION OCH SYFTE	9
1.4	AVGRÄNSNINGAR	10
1.5	FÖRKLARINGAR OCH FÖRKORTNINGAR.....	10
1.5.1	<i>Förklaringar</i>	10
1.5.2	<i>Förkortningar</i>	11
1.6	DISPOSITION	11
2	METOD	13
2.1	FORSKNINGSANSATS.....	13
2.2	FÖRFÖRSTÅELSE	14
2.3	URVAL.....	15
2.3.1	<i>Länderna i undersökningen</i>	15
2.3.2	<i>Våra respondenter</i>	15
2.4	MATERIALINSAMLING.....	16
2.4.1	<i>Kontaktagande</i>	16
2.4.2	<i>Intervjuerna</i>	17
2.4.3	<i>Intervjufrågornas validitet</i>	18
2.4.4	<i>Dokumentstudie</i>	18
2.5	BEARBETNING AV DET INSAMLADE MATERIALET.....	19
2.6	KÄLLKRITIK.....	19
3	BESKRIVNINGAR	21
3.1	DE FYRA LÄNDERNA	21
3.1.1	<i>Sverige</i>	21
3.1.2	<i>Norge</i>	21
3.1.3	<i>Danmark</i>	21
3.1.4	<i>Island</i>	22
3.2	MODELLEN	23
3.2.1	<i>Europeiska Unionen</i>	23
3.2.2	<i>Europeiska ekonomiska samarbetsområdet</i>	23
3.2.3	<i>Nationell lagstiftning</i>	24
3.2.4	<i>Intresseorganisationer</i>	24
3.2.5	<i>Revisor</i>	25
3.2.6	<i>BIG 4</i>	25
3.2.7	<i>Kultur och språk</i>	26
4	TEORI.....	27
4.1	GLOBALISERING	27
4.2	INTRESSENTTEORI.....	28
4.2.1	<i>Bakgrund</i>	28
4.2.2	<i>Potential att hota eller samarbeta</i>	28
4.3	INSTITUTIONELL TEORI	30
4.3.1	<i>Bakgrund</i>	30
4.3.2	<i>Perspektiv</i>	31

4.4	INSTITUTIONELL KONTEXT.....	33
4.4.1	<i>Staten och olika politiska institutioner</i>	34
4.4.2	<i>Professioner och fack</i>	35
4.4.3	<i>Andra organisationer</i>	37
4.4.4	<i>Kultur</i>	37
4.5	TEORETISK SAMMANFATTNING.....	38
5	EMPIRI	40
5.1	EUROPEISKA UNIONEN.....	40
5.1.1	<i>Den inre marknaden</i>	40
5.1.2	<i>Förordningar och direktiv</i>	41
5.1.3	<i>Det fjärde direktivet</i>	41
5.1.4	<i>Det åttonde direktivet</i>	41
5.1.5	<i>Erkännande av examina och yrkeskompetens</i>	42
5.1.6	<i>Modernisering av det åttonde direktivet</i>	43
5.2	NATIONELLA LAGAR.....	44
5.3	INTRESSEORGANISATIONER.....	45
5.3.1	<i>Nationella intresseorganisationer</i>	45
5.3.2	<i>Internationella intresseorganisationer</i>	46
5.4	REVISOR.....	47
5.4.1	<i>Tillsynsmyndigheter</i>	47
5.4.2	<i>Utbildning och auktorisation</i>	49
5.4.3	<i>Krav för inflyttade revisorer</i>	51
5.5	BIG 4 – DE FYRA MUSKETÖRERNA.....	55
5.5.1	<i>Aramis</i>	55
5.5.2	<i>Porthos</i>	56
5.5.3	<i>Athos</i>	56
5.5.4	<i>D’artagnan</i>	57
5.6	KULTUR OCH SPRÅK.....	57
5.6.1	<i>Aramis</i>	57
5.6.2	<i>Porthos</i>	58
5.6.3	<i>Athos</i>	58
5.6.4	<i>D’artagnan</i>	59
5.7	FÖR- OCH NACKDELAR MED FRI RÖRLIGHET FÖR REVISORER.....	59
6	ANALYS	61
6.1	MODELLEN.....	61
6.2	GLOBALISERING.....	63
6.3	EUROPEISKA UNIONEN.....	63
6.4	NATIONELL REGLERING.....	64
6.5	INTRESSEORGANISATIONER.....	65
6.6	REVISOR.....	66
6.6.1	<i>Utbildningskrav</i>	66
6.6.2	<i>Praktik och revisorsexamen</i>	67
6.6.3	<i>Krav för inflyttade revisorer</i>	67
6.7	BIG 4.....	68
6.8	KULTUR OCH SPRÅK.....	69
6.9	FÖR- OCH NACKDELAR MED FRI RÖRLIGHET FÖR REVISORER.....	70
7	SLUTDISKUSSION	72
7.1	SLUTSATSER.....	72

7.2 FRAMTIDA FORSKNING	74
KÄLLFÖRTECKNING	76
PUBLICERADE KÄLLOR	76
ELEKTRONISKA KÄLLOR	79
RESPONDENTER	81
<i>Bilaga 1: Frågor till svenska Revisorsnämnden</i>	<i>83</i>
<i>Bilaga 2: Frågor till respektive tillsynsmyndighet</i>	<i>84</i>
<i>Bilaga 3: Frågor till FLE som är översatta till isländska.....</i>	<i>85</i>
<i>Bilaga 4: Frågor till respektive revisionsbyrå</i>	<i>86</i>
<i>Bilaga 5: Artikel 6.....</i>	<i>87</i>

1 Inledning

I detta inledande kapitel får läsaren en kort bakgrund till uppsatsens ämne samt en presentation av vår problemställning och vårt syfte. Vi klargör även vår avgränsning och avslutningsvis redogör vi för uppsatsens fortsatta struktur.

1.1 Bakgrund

Nationer har på grund av teknisk utveckling, globalisering och internationella affärer mycket gemensamt. Världen blir alltmer internationell, och EU är en av regionerna i världen som arbetar för att skapa fri rörlighet för varor, personer, kapital och tjänster. (Europa, 1996)

Tjänstesektorn är den snabbast växande sektorn i den globala ekonomin. Den täcker 60 % av världens produktion, 30 % av världens sysselsättning och 20 % av den globala handeln (WTO, 2005a).

Det finns fyra olika sätt att bedriva internationell handel med tjänster:

1. Tjänster kan tillhandahållas från ett land till ett annat, t.ex. genom moderna kommunikationsmedel.
2. Konsumenter och företag kan använda tjänster när de uppehåller sig i ett annat land.
3. Utländska företag kan starta ett dotterbolag eller en filial för att tillhandahålla en tjänst
4. Fysiska personer kan resa från hemlandet för att tillhandahålla tjänster i ett annat land (WTO, 2005a)

Fri rörlighet för bl.a. varor och tjänster innebär ökad konkurrens vilket motiverar innovation och utveckling. Detta innebär i sin tur att konsumenten får de bästa produkterna eller tjänsterna till de mest fördelaktiga priserna. (WTO, 2005a)

Till följd av att EU arbetar för att skapa fri rörlighet har EU-kommissionen företagit olika åtgärder som går ut på att medlemsstaternas lagstiftning och andra regelverk ska harmoniseras. Detta har i sin tur medfört att samarbetet mellan

medlemsstaterna ökat. Internationaliseringsprocessen har även berört revisionsbranschen genom att EU-kommissionen har antagit ett antal direktiv. (Europa, 2005b)

EU-kommissionen har bl.a. genom dessa direktiv försökt lösa de problem som uppstått p.g.a. skillnader i medlemsländernas nationella lagstiftning som reglerar revisorsyrket. En fullständig harmonisering av revisorsyrket skulle kunna infria tanken med den fria etableringsrätten och rätten att tillhandahålla tjänster över de nationella gränserna. (EU-kommissionen, 1996)

1.2 Tidigare forskning

Den pågående harmoniseringsprocessen inom redovisning och revision är både relevant, och framför allt intressant för oss att studera. Förutom att vi tycker att det är ett intressant ämne har vi inte kunnat finna någon tidigare undersökning som behandlat revisorers rörlighet. Att området inte tidigare blivit undersökt innebär svårigheter att hitta relevanta artiklar och annat erforderligt material, men samtidigt är det oerhört inspirerande att undersöka ett tidigare utforskat område.

1.3 Problemdiskussion och syfte

Inom den Europeiska gemenskapen har arbetstagare rätt till fri rörlighet, vilket innebär att de inte ska diskrimineras när det gäller lön samt arbets- eller anställningsvillkor. Det finns emellertid vissa begränsningar vars avsikt är att skydda bl.a. den allmänna ordningen och säkerheten. (Romfördraget, artikel 48, 2005) Revisorerna tillhör en av de yrkesgrupper som måste förvärva sin yrkestitel i ett annat land, bl.a. på grund av skillnader i utbildningssystemen mellan de olika länderna (Europarådet, 1989).

Uppsatsens syfte är att studera huruvida revisorer i de fyra länderna Sverige, Norge, Danmark och Island samt revisorer anställda inom BIG 4¹ är rörliga. För att besvara syftet måste vi undersöka följande:

- Redovisnings- och revisionsregler
- Utbildnings- samt auktorisationskrav
- Intresseorganisationer som påverkar redovisning och revision

¹ Begrepp för de 4 största internationella revisionsbyråerna

- Krav för inflyttade revisorer
- Kulturella och språkliga likheter och skillnader som har inflytande på revisorers rörlighet
- Anställdas rörlighet inom BIG 4

1.4 Avgränsningar

För att besvara uppsatsens syfte har vi valt att begränsa oss till fysiska personer i Sverige, Danmark, Norge och på Island samt enskilda svenska revisorer inom BIG 4. Vidare kommer vi främst att behandla ett av de fyra sätt som finns för att bedriva internationell handel med tjänster: Fysiska personer kan resa från hemlandet för att tillhandahålla tjänster i ett annat land.

Ytterligare en avgränsning som vi har valt att göra är att inte undersöka själva revisionsbolagens rörlighet, men genom att våra respondenter arbetar på internationella revisionsbolag berörs dessa ändå delvis. I de fall revisionsbolagen nämns i uppsatsen kommer även övriga tre sätt för att bedriva internationell handel med tjänster att beröras.

1.5 Förklaringar och förkortningar

För att underlätta för läsaren ger vi här förklaringar till vårt sätt att skriva samt tillhandahåller en lista på de förkortningar som används i uppsatsen.

1.5.1 Förklaringar

Vi har valt att genomgående använda oss av kvinnliga pronomen vid beskrivningar av en persons åsikter, ageranden m.m. När vi redogör för våra respondenters åsikter har vi valt att använda oss av manliga pronomen i de fall respondenten är konfidentiell.

När ett ord eller mening i texten är *kursiverad* innebär det att det är ett namn, ett citat eller en yrkestitel. Undantaget är introduktionen till uppsatsens kapitel, vilka också är kursiverade.

När det gäller relevanta ord på annat språk än svenska återges det svenska ordet i texten, men översätts till originalspråk eller engelska i fotnot. Undantaget är

tillsynsmyndigheterna, vars namn återges på originalspråk och, när det är nödvändigt, med svensk eller engelsk översättning i fotnot första gången de nämns i ett kapitel.

När vi har citerat en respondent som talar annat språk än svenska översätts citaten till svenska så ordagrant som möjligt.

1.5.2 Förkortningar

BNP	Bruttonationalprodukt
DnR	Den norske Revisorforening
EEA	European Environment Agency
EES	Europeiska Ekonomiska samarbetsområdet
EMU	Ekonomiska och Monetära Unionen
EOGS	Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ²
EU	Europeiska Unionen
FLE	Félag Löggiltra Endurskoðenda ³
FRR	Foreningen Registrerede Revisorer
FSR	Foreningen Statsautoriserede Revisorer
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IES	International Education Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
RN	Revisorsnämnden

1.6 Disposition

Efter detta inledande kapitel följer ett metodkapitel där vi redogör för vår insamling och bearbetning av studiens empiriska material, och vars syfte är att göra det möjligt för läsaren att förhålla sig kritisk till studien. I kapitel 3 beskriver vi de fyra länderna samt en modell, vars faktorer och intressenter är av central betydelse för uppsatsen. I därpå följande kapitel placerar vi undersökningen i sitt vetenskapliga sammanhang och går igenom intressentteorin samt institutionell teori. I kapitel 5 presenterar vi svaren från våra respondenter och resultatet av våra dokumentstudier, och därpå följande kapitel ägnar vi åt att analysera empirin med

² Svensk översättning: Närings- och Bolagsstyrelsen

³ Engelsk översättning: The institute of State Authorized Public Accountants in Iceland

hjälp av teorin. I uppsatsens sjunde och sista kapitel redogör vi för våra slutsatser, samt ger förslag till framtida forskning.

2 Metod

I detta kapitel redogör vi för vårt tillvägagångssätt vid insamling till och bearbetning, av studiens empiriska material. Genom vår redogörelse vill vi ge läsaren en möjlighet att vara kritisk till studien.

2.1 Forskningsansats

Vi har valt att studera och analysera fyra olika länders regelverk, kultur samt språk parallellt. Det innebär att vår studie intar en analytisk utgångspunkt. Vi har alltså gjort fyra självständiga undersökningar av samma område och därefter har vi jämfört och sammanfogat resultaten. Fördelen med att studera fyra olika länder är att vi får ett större underlag som hjälp för att klarlägga uppsatsens syfte. Dessutom har vi fått en djupare kännedom om de faktorer vi har studerat eftersom vi har använt oss av fyra olika studieobjekts perspektiv. Trots att det finns vissa skillnader mellan länderna har vi hittat saker som stämmer överens mellan länderna. Vi har alltså använt oss av samstämmighetsmetoden. (Svenning, 1997)

I kombination med vår analytiska utgångspunkt har vi använt oss av en kvalitativ metod. Genom att intervjua respondenter som arbetar inom aktuellt område eller byrå har vi försökt att få en helhetsbild, som har bidragit till en ökad förståelse för sociala processer och sammanhang, vilket är ett av den kvalitativa metodens kännetecken. (Holme & Solvang, 1997)

Kvalitativ forskning sammankopplas ofta med en hermeneutisk önskan att genom omfattande tolkning av olika delar uppnå en förståelse för helheten (Alvesson & Sköldberg, 1994). Trots att vi har en kvalitativ ansats delar vi inte denna syn på forskning. Vi har ställt så raka och tydliga frågor som möjligt till våra respondenter, och vårt intresse för dem har begränsats till hur de är i sina yrkesroller och inte i något annat sammanhang. Det finns emellertid en risk för att vår förförståelse begränsat oss och gjort att vi inte har undersökt alla relevanta aspekter. Vår utgångspunkt har varit att våra respondenter har menat vad de sagt, men att vi trots det inte har bortsett från de tolkningsproblem som finns när intervjuer ska genomföras och vid materialinsamlingen.

Genom vår redogörelse nedan hoppas vi kunna förtydliga för läsaren att vi har försökt genomföra studien med en ambition om att få en god kvalitet på det insamlade materialet.

2.2 Förförståelse

En kvalitativ forskningsprocess utgår från den förförståelse forskaren har. Förförståelse är den uppfattning forskaren har om det som ska studeras, och vilken forskaren har fått genom t.ex. egna erfarenheter, utbildningar och vetenskapligt arbete (Holme & Solvang, 1997). Vi tycker att det är av betydelse att vi redogör för den förförståelse gruppen har om ämnet för att läsaren ska kunna förhålla sig kritisk till vår studie.

De teorier som vi har valt präglas av den förförståelse som vi har fått genom vår utbildning. Det finns därför en risk att vårt teorival begränsat oss och medfört att vi har missat sådant som kunde ha tillfört undersökningen något nytt och viktigt.

Vår förförståelse har vi bl.a. fått genom det vi kunnat läsa om och se i massmedia. Därutöver har vi, som ekonomistuderenter med inriktning på redovisning, tillägnat oss kunskap i det aktuella ämnet. Ett möjligt och troligt yrkesval för oss är revisor, vilket gör att vi har ett stort intresse för ämnet och därmed har tillägnat oss särskilt mycket kunskap.

Till följd av vår utbildning har vi viss kunskap om revisorers rörlighet. Vi har kunskap om svensk lagstiftning samt svenska redovisnings- och revisionsregler men däremot saknar vi kunskap om nämnda regler i Danmark, Norge och på Island. En av oss kommer dock från Island och känner därför till landets kultur och talar dess språk.

Vi har en relativt omfattande uppfattning om det område vi valt att studera. Det finns då en risk för att våra tolkningar kan bli tillrättalagda p.g.a. den omfattande förförståelse som vi besitter. Vi är dock medvetna om detta och kommer i största möjliga utsträckning att försöka undvika subjektiva tolkningar som är präglade av vår egen förförståelse.

2.3 Urval

Som vi tidigare berättat har vi en kvalitativ utgångspunkt i vår studie, vilket innebär att den genomförs på ett litet material. Ett av syftena med en kvalitativ studie är att ge exempel och inte att generalisera, vilket är syftet med en kvantitativ studie (Svenning, 1997). En följd av detta är att undersökningsmaterialet inte är uppbyggt på ett sådant sätt att det representerar alla revisorer i hela världen. Vi har istället valt att fördjupa oss i ett fåtal individer från Sverige, Norge, Danmark och Island.

2.3.1 Länderna i undersökningen

Vi har undersökt revisorers rörlighet inom fyra nordiska länder. Från början tänkte vi studera revisorer i Sverige, Danmark och Norge. Eftersom en i gruppen är från Island och talar språket har vi valt att även ta med Island i vår undersökning. Ytterligare en anledning till att vi inkluderat Island i undersökningen, förutom att vi anser det vara intressant, är vår förhoppning att undersökningens validitet ökar. Naturligtvis hade vi velat att samtliga nordiska länder skulle ha varit med i undersökningen, men vi har valt att inte ta med Finland p.g.a. språkproblem. Det hade blivit alltför kostsamt och tidsödande att få materialet översatt till svenska. En annan anledning till att vi valt dessa fyra länder är att vi tror att de är förhållandevis lika varandra när det gäller kultur och språk. Vi tycker att det är intressant att undersöka revisorers rörlighet när hinder som kultur och språk är relativt små, eftersom de hinder som avser själva revisionen och det som hör därtill kan bli tydligare. Slutligen gjorde valet av länder att vi fick två länder som är medlemmar i EU⁴, och två länder som är medlemmar i EES⁵.

2.3.2 Våra respondenter

Enligt Trost (1997) är antalet intervjuer som krävs för undersökningen beroende av olika omständigheter i det enskilda fallet. Med tanke på att vi också gör en omfattande dokumentstudie har vi valt att endast genomföra åtta stycken intervjuer.

⁴ Sverige och Danmark

⁵ Norge och Island

Med hänsyn till uppsatsen syfte tyckte vi att det var lämpligt att intervjua en representant från tillsynsmyndigheten⁶ för revisorer i respektive land. De personer som vi har valt att intervjua har inte samma befattning, men har haft goda kunskaper om det som vi har varit intresserade av att få veta.

Utöver ovanstående har vi valt att göra intervjuer med en godkänd eller auktoriserad revisor från fyra olika revisionsbyråer i Sverige. Anledningen till att vi även har valt att intervjua revisorer är att det är de som kan ha erfarenhet av att samarbeta med eller arbeta som revisorer i de fyra länderna, och därmed bäst kan beskriva eventuella skillnader i bl.a. kultur, språk och arbetssätt. Att vi valde respondenter från Sverige var ett naturligt val eftersom vi pratar språket, och har en klarare bild över de regler som gäller i landet.

En uppställning över våra respondenter och deras respektive befattning finns i uppsatsens källförteckning.

2.4 Materialinsamling

2.4.1 Kontakttagande

Vi hade redan från början bestämt att intervjuerna med tillsynsmyndigheten för revisorer i respektive land skulle genomföras via telefon. Orsaken till detta var att vi inte hade någon möjlighet, varken ekonomiskt eller tidsmässigt, att resa till de olika länderna. När vi kommit i kontakt med rätt person på respektive myndighet för vår studie frågade vi om de var intresserade av att ställa upp på en telefonintervju. Någon har av tidsskäl inte haft möjlighet att ställa upp, men hänvisade oss då vidare till någon annan. Tyvärr har vi inte haft möjlighet att genomföra en intervju med vår respondent i Danmark p.g.a. hennes stora arbetsbörda. Hon har dock gett oss viss information via e-mail som vi använt oss av i studien. Samtliga har annars varit positiva till vår studie och gått med på att genomföra en telefonintervju.

Vår avsikt var från början att intervjua våra respondenter från revisionsbyråerna på deras respektive arbetsplatser. Flera av respondenterna visade sig dock ha ont om tid, och efter några försök att boka in personliga intervjuer insåg vi att även vi själva började få tidsbrist och beslutade därför att genomföra telefonintervjuer även med dessa respondenter. Vi har därutöver upplevt det som svårt att få tag på

⁶ Revisorsnämnden i Sverige, Kredittilsynet i Norge, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i Danmark och Félag löggiltra enduskodenda på Ísland

rätt person på revisionsbyråerna, och har bl.a. fått hjälp av HR-chefen på en revisionsbyrå och studentrepresentanten på en annan. När vi slutligen fick kontakt med respondenterna och talade om att det handlade om en kortare telefonintervju lyckades vi boka tid för och sedan genomföra telefonintervjuerna.

Intervjufrågorna översändes via e-mail till samtliga respondenter före intervjun, dels för att de exakt skulle veta vilken sorts information vi behövde, dels för att undvika att det uppstod mer språkproblem än vad som var nödvändigt. Vi ansåg också att våra frågor var av sådan natur att det inte kunde vara till någon skada ifall respondenterna fick se desamma i förväg.

2.4.2 Intervjuerna

Våra intervjuer har bestått av både *informant-* och *respondentintervjuer*. Vi har intervjuat personer vid tillsynsmyndigheten för revisorer i respektive land, varvid de gett oss riklig information om vilka regler och lagar som gäller i respektive land. Därutöver har vi intervjuat revisorer, vilka själv kan ha erfarenhet av att samarbeta med någon eller arbeta som revisor i något av de länder som ingår i undersökningen (Holme & Solvang, 1997).

Våra intervjuer har varit av semistrukturerad karaktär med öppna frågor, vilket har gett oss möjligheten att föra ett relativt fritt samtal med våra respondenter. Vi har redan från början haft vissa frågor som vi vill ha svar på. Genom att intervjuerna har varit semistrukturerade har dessa frågor hjälpt oss att hålla oss till ämnet för intervjun samt varit ett stöd för att komma vidare i samtalet med respondenterna. Enligt Svenning (1997) är detta sätt att ställa frågorna på bra om man inte har så goda kunskaper om undersökningsområdet. Trots att vi anser att vi har relativt goda kunskaper om det vi vill undersöka har vi valt att ha öppna intervjufrågor för att fånga upp spontana och för undersökningen relevanta svar från våra respondenter. Vid de tillfällen när respondenterna framförde något intressant för undersökningen ställde vi följdfrågor med anledning av detta.

Våra intervjufrågor ordnades så att vi började med en enkel inledande fråga, därefter följde frågor om nu gällande regler och slutligen frågor om framtiden. Frågorna ställdes dock i den ordning som kändes lämpligt efterhand i respektive intervju. Vi har formulerat frågorna utifrån undersökningens frågeställningar, och frågeformulären är bifogade som bilaga 1-4.

Enligt Svenning (1997) är det självklart att telefonintervjuer blir grunda. Vi tycker trots detta att vi har fått ut den information som vi behöver för vår undersökning, och det tror vi beror på att vi har vetat vilka frågor vi vill ha svar på. Vi

genomförde intervjuerna så att två av oss kunde prata samtidigt med respondenten. Den ena hade huvudansvaret för utfrågningen och den andra stöttade upp och ställde följdfrågor. Eftersom vår isländska respondent talade en blandning av svenska och danska kunde vårt tillvägagångssätt tillämpas även under denna intervju. Efter godkännande från respondenterna bandades intervjuerna så att vi även kunde lyssna igenom dem senare.

2.4.3 Intervjufrågornas validitet

När vi bearbetat vårt material har vi upptäckt att svaren på en del frågor gett oss mer relevant information än andra frågor. I efterhand förstår vi att vissa frågor kanske kunde ha formulerats på ett annat sätt.

Vi har ställt frågor som berört både uppfattningar och åsikter till samtliga respondenter samt, särskilt när det gäller frågorna till respektive lands tillsynsmyndighet, även vissa faktauppgifter. Svenning (1997) nämner speciellt *kollektiv fakta*, vilken han avråder att ställa frågor om, eftersom sådana fakta kan fås via andra källor. Vi delar hans åsikt och har avstått från att fråga om information som vi kunnat hitta på hemsidor, i litteratur och EU-direktiv m.m. Därutöver har våra frågor till Revisorsnämnden i Sverige varit färre till antalet eftersom vi har störst kännedom om Sveriges lagar och regler.

Med tanke på undersökningens syfte menar vi att våra intervjufrågor på det hela taget har hög validitet eftersom våra respondenter har stora kunskaper i det aktuella ämnet.

2.4.4 Dokumentstudie

Vi har sökt på hemsidor i de olika länderna och funnit relevanta dokument om både lagar och regler. Genom den tillgång som vi har till olika databaser har vi haft möjlighet att ladda ner en mängd olika dokument. Den omfattande informationen har vi därefter noggrant gått igenom. På grund av vissa språksvårigheter har vi också laddat ner dokument som vi vid vår genomgång har sorterat bort eftersom dessa inte innehållit relevant information för studien.

2.5 Bearbetning av det insamlade materialet

Intervjuerna har transkriberats efterhand som de genomförts. Dessa transkriptioner har sedan noggrant gått igenom av oss alla tre, dvs. även av den som inte deltagit i intervjuerna. Vi har gjort kommentarer vid de svar som vi ansett vara speciellt intressanta för att använda dessa vid studiens analys.

Vi har lovat våra respondenter från revisionsbyråerna konfidentialitet, vilket innebär att deras namn står i källförteckningen, men att åsikter och citat inte går att koppla till den enskilde personen. Den information som vi fick genom våra intervjuer med tillsynsmyndigheten i respektive land anser vi vara av sådan allmän karaktär att någon konfidentialitet inte behövde utlovas, och dessa respondenter har inte heller ifrågasatt vårt beslut.

2.6 Källkritik

Vi har använt oss av kvalitativ metod. En av dess fördelar är att det finns utrymme för flexibilitet genom att vi har möjlighet att formulera om frågor som vi efter hand upptäcker är felformulerade. Denna flexibilitet kan även vara en nackdel genom att det kan bli svårt att jämföra informationen som vi fått från våra respondenter. Det rör sig då om sådan information som kommer till längre fram i undersökningen eftersom vi har tillägnat oss mer kunskaper om det vi undersöker. (Holme & Solvang, 1997) Detta problem har vi försökt att lösa genom att ställa kompletterande frågor via e-mail till våra respondenter vid de tillfällen som vi tycker att det har varit erforderligt.

Vi hade kunnat göra fler intervjuer än de åtta som vi valt att genomföra. Emellertid har tiden varit knapp och vi tycker, trots endast ett fåtal intervjuer, att vår studie har hög validitet. Dessutom hade det varit av intresse att intervjua revisorer som arbetat i fler än ett av de fyra länderna. Tyvärr har detta inte varit möjligt att genomföra då vi inte har fått någon kännedom om eller haft någon kontakt med en sådan revisor. Ett ytterligare alternativ hade varit att vi genomfört en kvantitativ studie och skickat ut en enkät till ett större antal respondenter. Detta har dock inte varit något alternativ för oss eftersom vi tror att svaren i enkäterna hade blivit för bristfälliga eller att respondenterna helt enkelt avstått från att svara.

I och med att vi översänt intervjufrågorna i förväg hade intervjupersonerna mer eller mindre förberett sig inför intervjuerna. Detta anser vi vara positivt på så sätt

att de fick lång tid på sig att fundera över våra frågor och kunde därmed ge genomtänkta svar. Ett störningsmoment kan dock ha drabbat de svar som respondenterna från revisionsbyråerna har gett oss eftersom deras frågor kan upplevas som något känsliga. Eftersom frågorna vi ställt till tillsynsmyndigheten i respektive land inte är känsliga har vi istället upplevt det som bra att de fått frågorna tillsända sig i förväg.

Vi är medvetna om att det inte är säkert att respondenternas svar stämmer överens med hur de upplever situationen. Genom att intervjua personer som inte har personligt ansvar och inflytande över det som vi undersöker tror vi att detta har undvikits i största möjliga mån (Svenning, 1997). Risken finns dock att vi gått miste om information som kunde ha varit av betydelse för undersökningen genom vårt urval av respondenter.

Ett annat problem är *mäteffekten* (Svenning, 1997), dvs. att vi vid frågeställandet tvingat våra respondenter att ta ställning i frågor som de inte tidigare funderat över. Detta kan också vara en fördel för undersökningen eftersom vi kan ha fått fylligare svar. Eftersom en av våra frågor till revisionsbyråerna handlar om åsikter är det dock en nackdel om svaren inte stämmer överens med de uppfattningar och åsikter som respondenterna hade innan undersökningen.

Intervjuareffekten, dvs. den påverkan vi som intervjuare kan ha på respondenterna är ytterligare ett problem (Patel & Davidson, 1994). Då vi genomfört telefonintervjuer tror vi att denna effekt har minskat eftersom respondenterna inte kunde se våra reaktioner och minspel på deras svar. Å andra sidan kan vi genom olika verbala signaler, t.ex. ”mmm mmm”, ha påverkat intervjuerna. Vi anser även att det är negativt att vi i vår tur inte har kunnat se deras reaktioner på våra frågor och verbala signaler.

Slutligen har vi låtit respondenterna granska uppsatsens empirikapitel för att på så sätt försöka undvika att de känner sig utpekade eller missförstådda. I de fall det har varit aktuellt att ändra i empirin har vi tillmötesgått detta eftersom vi naturligtvis sätter våra respondenter i främsta rummet. Ändringarna har inte heller varit av sådan karaktär att de har påverkat uppsatsens validitet eller reliabilitet.

3 Beskrivningar

I detta kapitel beskriver vi de fyra länder som utgör uppsatsens studieobjekt för att ge den läsare som inte har någon tidigare kunskap om länderna en viss förförståelse. Vidare presenteras den modell som är en väsentlig utgångspunkt för studien. Därefter gör vi en kortfattad genomgång av dess beståndsdelar för att läsaren ska få en förståelse för dessa.

3.1 De fyra länderna

3.1.1 Sverige

Sveriges befolkning uppgick år 2004 till 9 miljoner invånare. Huvudstaden heter Stockholm, och till ytan är Sverige Europas femte största land. Sverige är en av världens mest utvecklade ekonomier. Grunden för den omfattande industrialiseringen och exporten lades av skog, vattenkraft och järnmalm. Idag svarar dock tjänstesektorn för 2/3 av BNP. År 2003 var Sveriges BNP cirka \$ 33 585 per capita. Sverige är sedan 1995 medlem i EU, men har dock valt att stå utanför EMU. (Landguiden, 2005)

3.1.2 Norge

Norges huvudstad är Oslo och invånarantalet uppgår till ca. 4,5 miljoner. År 2003 uppgick BNP per capita till \$ 48 590, vilket innebär att Norges BNP per capita är bland de högsta i världen. Det beror till stor del på oljesektorns expansion. Olja och naturgas står för en stor del av Norges varuexport. År 1993 undertecknade Norge EES-avtalet, men år 1994 röstade normmännen nej till ett medlemskap i EU. (Landguiden, 2005)

3.1.3 Danmark

Danmark har ca. 5,4 miljoner invånare och landets huvudstad är Köpenhamn. År 2003 var BNP \$ 39 439 per capita, vilket gör även Danmark till ett av världens

rikaste länder. Tillväxten är stadig och inflationen är relativt låg. Den danska ekonomin domineras av privata och offentliga tjänster, och därefter kommer en modern och välbyggd industri. Danmark är medlem i EU⁷ sedan år 1973, och landet har, precis som Sverige, valt att stå utanför det europeiska valutasamarbetet. (Landguiden, 2005)

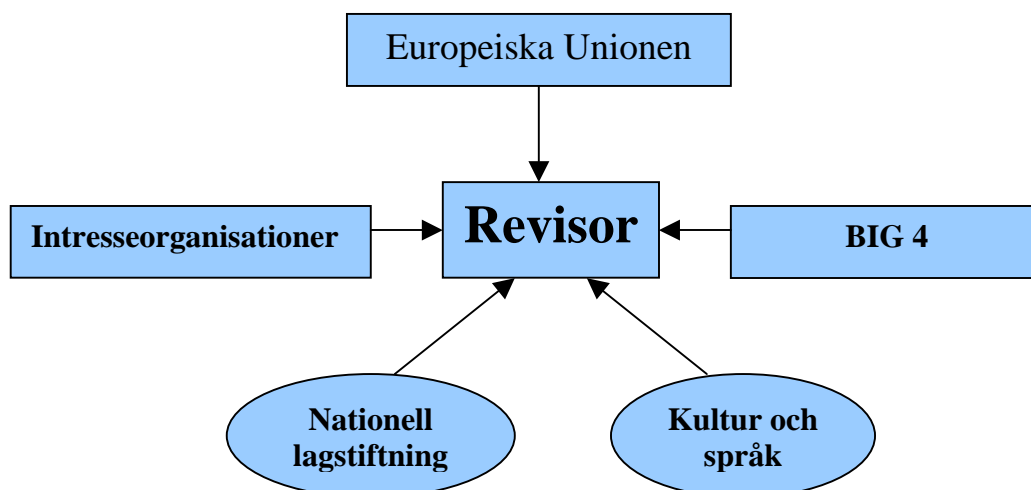
3.1.4 Island

Island är Europas mest glesbefolkade land. Till ytan är landet 103 000 km² men bara 1/5 är bebodd. Av landet cirka 286 000 invånare bor nästan 2/3 i huvudstaden Reykjavik. Islands BNP per capita är en av världens högsta och år 2003 var den cirka \$ 36 710. Landets ekonomi är dock sårbar p.g.a. starkt exportberoende, och då framför allt den dominerande roll som fisket innehar för landets export. Island har valt att stå utanför EU, men omfattas sedan 1994 av EES-avtalet. Detta avtal ger tillträde till EU:s inre marknad och förhållandevis goda villkor för isländsk fiskeexport. Det viktigaste skälet för Island att inte bli medlem i EU var en rädsla för att förlora kontrollen över fiskenäringen. (Landguiden, 2005)

⁷ Egentligen EG, Europeiska Gemenskapen, vilket EU hette vid denna tidpunkt

3.2 Modellen

Nedanstående modell visar vilka intressenter och faktorer vi anser har ett väsentligt inflytande på revisorn. Denna modell återkommer kontinuerligt genom denna uppsats varför vi anser det vara viktigt att beskriva dess beståndsdelar.



Europeiska Unionen, intresseorganisationer samt *BIG 4* är de intressenter som vi anser har en avsevärd påverkan på Revisorn. De faktorer som ingår i modellen är *nationella lagar* samt *kultur och språk* och vi menar att även dessa har stort inflytande på Revisorn.

3.2.1 Europeiska Unionen

Europeiska Unionen (EU) är en internationell organisation som idag består av 25 medlemsländer. Dessa länder har delegerat delar av sin suveränitet till gemensamt upprättade institutioner, vilket innebär att beslut om vissa frågor av gemensamt intresse fattas på europeisk nivå. (Europa, 2005a)

3.2.2 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) omfattas av medlemsländerna i Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA) och Europeiska Unionen. EFTA består idag av Norge, Island, Liechtenstein och Schweiz, som sinsemellan har avskaffat tullar och andra handelshinder för bl.a. industrivaror. EES-avtalet är ett

omfattande avtal som gäller mellan EU och tre av EFTA-länderna, d.v.s. Norge, Island och Liechtenstein. Genom EES-avtalet har en gemensam rättslig ordning skapats som är, på de områden som avtalet omfattar, helt identisk med EU:s. (Sveriges Riksdag, 2005)

3.2.3 Nationell lagstiftning

Med nationell lagstiftning menar vi den lagstiftning i respektive land som reglerar revision, revisorer samt redovisning. Vidare avser vi lagstiftning som kan påverka ovanstående områden som t.ex skattelagar och bolagsrätt.

3.2.4 Intresseorganisationer

Med modellens intresseorganisationer avses både internationella och nationella organisationer. Här nedan görs en kort presentation av de nationella intresseorganisationer som påverkar revisorn i respektive land samt av två internationella intresseorganisationer som upprepade gånger återkommer i uppsatsen.

Nationella intresseorganisationer

FAR är en intresseorganisation vars medlemmar är godkända eller auktoriserade revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbranschen. Föreningen har bl.a. en ledande position i Sverige när det gäller utbildning och yrkesutveckling. (FAR, 2005). *Den norske Revisorforening* är en intresse- och kompetensorganisation för Norges registrerte- och statsautoriserte revisorer vars uppgift bl.a. är att representera och tillvarata sina medlemmars intressen (DnR, 2005). I Danmark är det *Foreningen Registrerede Revisorer* respektive *Foreningen statsautoriserede Revisorer* som bl.a. har till uppgift att tillvarata sina medlemmars intressen. Dessutom medverkar föreningarna till att deras medlemmar uppfyller revisorsprofessionens standard. (FSR, 2005, och FRR, 2005). *Félag Löggiltra Endurskoðenda*⁸ är den isländska intresseorganisation som bl.a. ansvarar för den isländska revisorsprofessionens etik och publicerar standarder (FLE, 2005).

Ovanstående nationella intresseorganisationer har likartade funktioner att fylla även om deras uppgifter inte motsvarar varandra exakt. Samtliga är emellertid medlemmar i den internationella intresseorganisationen IFAC.

⁸ The institute of State Authorized Public Accountants in Iceland

Internationella intresseorganisationer

International Federation of Accountants (IFAC) är en internationell revisorsorganisation. Den består av 163 medlemsorgan i 119 länder och representerar över 2.5 miljoner revisorer. IFACs uppdrag är att vara till nytta för allmänheten genom att bl.a. stärka revisorsyrket, etablera och understödja kvalitativa professionella standards, underlätta den internationella samordningen av dessa standards samt att yttra sig i frågor av allmänt intresse där revisorernas expertis är väsentlig. (IFAC, 2005b)

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) är en självständig organisation som hör till IFAC. Inom IAASB arbetar man bl.a. för att etablera revision av hög kvalitet och för att göra revisionen mer enhetlig. Vidare publicerar IAASB internationella standards som t.ex. ISA - *International Standards on Auditing*. (Deloitte, 2005b)

3.2.5 Revisor

Modellens *Revisor* representerar de personer som arbetar med lagstadgad revision och är auktoriserade revisorer, godkända revisorer eller motsvarande.

3.2.6 BIG 4

BIG 4 är ett gemensamt begrepp för världens fyra största revisionsbyråer: Ernst & Young, PriceWaterHouseCoopers⁹, KPMG och Deloitte. Dessa revisionsbyråer erbjuder både nationella och internationella tjänster inom revision och rådgivning och samtliga har kontor i ca. 145 olika länder. (EY, 2005, PWC, 2005, KPMG, 2005 och Deloitte, 2005a)

För att lösa problemet med varierande nationella regelverk utgörs BIG 4 av stora internationella nätverk. Deras kvalitetskontroll samt procedurer och manualer är gemensamma för respektive organisations nätverk. (Rochat & Walton, 2003)

Vi menar att BIG 4 på sätt och vis använder 3 av sätten att handla med tjänster som listades i avsnitt 1.1. Även om BIG 4 inte utgörs av dotterbolag eller filialer samarbetar revisionsbolagen på ett likartat sätt över gränserna genom sina globala nätverk. BIG 4 tillhandahåller både tjänster från ett land till ett annat via moderna kommunikationsmedel och deras klienter kan via sitt lokala kontor få tillträde till samtliga kontor inom respektive organisation världen över när så behövs.

⁹ I Sverige är dessa byråer kända som Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Vi anser att dessa fyra organisationer påverkar revisorn väsentligt då ett stort antal revisorer är anställda på dessa byråer och arbetar enligt deras metoder.

3.2.7 Kultur och språk

En anledning till att vi valt att studera Sverige, Norge, Danmark och Island är att vi inte tror att det finns några kulturella faktorer, som påverkar revisorns yrkesmässiga beteende, som försvårar revisorernas rörlighet mellan länderna. Vi kan emellertid inte utesluta att det finns några sådana faktorer, vilket är anledningen till att vi kommer att undersöka om det finns några kulturella skillnader mellan de fyra länderna som påverkar revisorers rörlighet.

Även om de fyra ländernas respektive språk är olika och har olika grammatiska strukturer kan deras invånare förstå varandra, bl.a. eftersom de olika språken är så nära besläktade (Artsberg & Schwenke, 2003). Svenska, norska och danska anses i allmänhet vara relativt snarlika medan isländskan kan vara svår för personer från de övriga tre länderna att förstå. I samtliga fyra länder står engelska med i grundskolans kursplan och på Island lär sig barnen även danska i skolan. Vi kommer att studera om det finns några språkliga svårigheter när revisorerna mellan de olika länderna samarbetar med varandra.

4 Teori

I detta kapitel kommer vi att observera modellens beståndsdelar i ett intressentperspektiv samt i en institutionell kontext för att få en djupare insikt i hur våra intressenter och faktorer påverkar revisorer. Vi börjar emellertid med att beskriva globalisering för att därefter övergå till de båda teorierna.

4.1 Globalisering

Globalisering har definierats på många olika sätt och de flesta forskare har betonat begreppets processuella natur. Globalisering är en dynamisk process, ett tillstånd av rörelse och förändring (Helander, 2004). Denna process påverkar i sin tur alla aspekter i livet: ekonomi, politik, kultur och samhälle. Definitionen är också beroende av ur vilket perspektiv som globaliseringen studeras, t.ex. ur ett ekonomiskt eller politiskt perspektiv. (Caramanis, 2002)

Giddens (1990) definierar globalisering som en process där ökade sociala relationer mellan olika nationer sammanför platser. Han menar att globalisering gör att det som sker nationellt kan vara utformat långt därifrån och tvärtom. Enligt Helander (2004) har globaliseringen utvecklats som ett led i ekonomins förändringar inom bl.a. företagsverksamhet. Barret et al (2005) menar att globaliseringsprocessen inte bara påverkar nationella stater, internationella regleringar och multinationella organisationer, utan även organisationer på lokal nivå.

Internationell handel med tjänster är fördelaktig för de inblandade länderna då varje land exporterar den tjänst där landet har en komparativ fördel i förhållande till andra länder (Krugman och Obstfeld, 2003). En fri rörlighet för internationell handel med tjänster innebär ekonomisk tillväxt för länderna. Vidare innebär det en ökad konkurrens och en följd av detta kan bli att bättre tjänster kommer att erbjudas på marknaden. (WTO, 2005a)

4.2 Intressentteori

4.2.1 Bakgrund

I en organisations omgivning finns det flera individer, grupper och organisationer som präglar den genom att ställa olika typer av krav. Vilka krav som ställs beror på vilken relation intressenten har till organisationen, men de kan bl.a. vara grundade i intressenternas rättigheter, som antingen är lagliga eller moraliska. Det är nödvändigt att ta hänsyn till intressenternas krav för att upprätthålla organisationens legitimitet. Intressentteorin behandlar legitimitet som en resurs d.v.s. en form av uppbackning från organisationens omgivning. Organisationen har i sin tur ett ansvar gentemot sina intressenter som t.ex. kan vara juridiskt, ekonomiskt eller etiskt. (Nygaard, 2001)

4.2.2 Potential att hota eller samarbeta

Organisationen kan ställas inför olika möjligheter eller hot av sina intressenter med anledning av intressenternas respektive krav. Oavsett vilket motiv intressenterna har för sina krav har de förmåga att antingen hota eller samarbeta med organisationen. Intressentens potential för att samarbeta eller hota grundas på intressentens kontroll av nyckelresurser i relation till verksamheten samt intressentens relativa maktbas i relation till verksamheten. (Nygaard, 2001)

Nedanstående tabell visar de faktorer som påverkar intressenters potential att hota eller samarbeta med organisationen.

	Ökar eller minskar intressentens potential att hota verksamheten	Ökar eller minskar intressentens potential att samarbeta med verksamheten
Intressenten kontrollerar nyckelresurser	Ökar	Minskar
Intressenten kontrollerar inte nyckelresurser	Minskar	Antingen eller
Intressenten är mäktigare än verksamheten	Ökar	Minskar
Intressenten är lika mäktig som verksamheten	Antingen eller	Antingen eller
Intressenten är mindre mäktig än verksamheten	Minskar	Ökar
Intressenten handlar sannolikt positivt i förhållande till verksamheten	Minskar	Ökar
Intressenten handlar sannolikt negativt i förhållande till verksamheten	Ökar	Minskar
Intressenten förhåller sig till synes passiv i förhållande till verksamheten	Minskar	Minskar

Tabell 4.1: "Intressenters potential att hota eller samarbeta"

(från Nygaard ,2001, refererar till Savage, Nix, Whitehead och Blair ,1991:64)

När intressenternas potential att hota eller samarbeta med organisationen har analyserats med hjälp av ovanstående figur kan organisationen ta ett välgrundat beslut om hur den ska agera gentemot intressenterna. Följande tabell visar en kategorisering av olika intressenttyper som organisationen kan använda vid dessa beslutstaganden. Tabellens fyra intressenttyper är det slutliga ledet i en intressentanalys, som organisationen kontinuerligt genomför. (Nygaard, 2001)

	Intressenter med stor potential att hota	Intressenter med liten potential att hota
Intressenter med stor potential att samarbeta	Intressenttyp 4 Egenskap: Mitt emellan Strategi: Samarbeta	Intressenttyp 1 Egenskap: Stödjande Strategi: Engagera
Intressenter med liten potential att samarbeta	Intressenttyp 3 Egenskap: Inte stödjande Strategi: Försvara	Intressenttyp 2 Egenskap: Marginell Strategi: Övervaka

Tabell 4.2: "Intressenttyper"

(från Nygaard ,2001, refererar till Savage, Nix, Whitehead och Blair ,1991:64)

Organisationens mest fördelaktiga intressenter är intressenttyp 1, vars potential att hota är liten och potentialen att samarbeta är stor. Organisationens bästa strategi gentemot denna intressenttyp är att engagera och eventuellt att integrera dem för att få så stor nytta som möjligt av deras attityd. I så fall kommer intressentens motprestation med stor sannolikhet att motsvara deras belöning. (Nygaard, 2001) Som exempel på intressenttyp 1 kan nämnas de fyra världsledande revisionsbyråerna som är representerade och integrerade i det arbete som sker i internationella intresseorganisationer, och vilka påverkar redovisning och revision. Genom att integrera revisionsbyråerna i sitt arbete får man till stånd ett samarbete och potentialen att hota, vilken inte är speciellt stor från början, blir förmodligen än mindre.

Enligt Nygaard (2001), har intressenttyp 2 inte någon nämnvärd potential att varken hota eller samarbeta med organisationen, vilket innebär att intressenten endast skall övervakas. Han säger vidare att eftersom intressenttyp 3 har en stor potential att hota organisationen samtidigt som potentialen att samarbeta är liten bör organisationen försvara sig mot den.

Intressenttyp 4 är svår att analysera då den har stor potential att både hota och samarbeta med organisationen. Här är den mest fördelaktiga strategin att samarbeta med intressenten för att säkerställa deras intresse och förhindra att de omvandlas till intressenttyp 3. (Nygaard, 2001) EU har numera ett stort antal medlemsländer och har därmed potential att få igenom sina krav. EU kan därmed anses vara intressenttyp 4. Det bästa för revisorn är att samarbeta med EU för att förhindra att EU övergår till att bli intressenttyp 3.

4.3 Institutionell teori

4.3.1 Bakgrund

En organisation måste vara legitim för att överleva, d.v.s. den måste ha förståelse för och ta hänsyn till vad som uppfattas som legitimt i omgivningen. I detta sammanhang innebär legitimitet att något är socialt godtagbart eller erkänt, att det uppfattas som giltigt och acceptabelt. Legitimitetskraven är ofta så inrotade i samhället att de blir något slags grundläggande regler, de har blivit institutioner. Trots att institutioner är inrotade är de inte naturliga, utan strukturer och mönster skapade av samhället och kan därför också förändras med tiden. (Nygaard, 2001)

4.3.2 Perspektiv

I ett samhälle finns det både skrivna och oskrivna spelregler som skall följas av alla. Kulturer, sociala strukturer och rutiner fungerar som bärare av dessa institutioner. Institutionerna vilar på tre perspektiv: det regulativa, det normativa och det kognitiva. Tillsammans skapar dessa tre perspektiv mallar för individers eller organisationers agerande i sociala sammanhang och bidrar till uppbyggnaden av verkligheten. (Scott, 1995)

Det *regulativa perspektivet* beskriver institutioner som en yttre ram, vilken oftast består av lagar, kontrakt eller andra formella arrangemang och som tvingar individer eller organisationer till önskat beteende (Nygaard, 2001). Det regulativa perspektivet innefattar kapaciteten att etablera och övervaka regler samt sanktionssystem som försöker påverka framtida beteenden (Scott, 1995). Hjelström (2004) refererar till Taylor och Turley (1986) när hon skriver att det finns tre grundläggande sätt att reglera redovisningen på. Det första är att redovisningen regleras genom konventioner och praxis av redovisningsprofessionen, det andra är att redovisningen regleras genom intresseorganisationer, och det tredje och sista innebär lagreglering

Coenenberg et al (1999) ger exempel på att redovisningen kan regleras genom intresseorganisationer. De skriver att IFAC har bildats för att minska de kulturella, ekonomiska och legala olikheter som finns runt om i världen. Organisationens syfte är bl.a. att standardisera redovisnings- och revisionsstandarder för att minska skillnaderna mellan världens länder när det gäller redovisningsprofessionen och möjligheterna att tillhöra den.

Det *normativa perspektivet* inkluderar de värderingar och normer som ingår i det sociala livet. Här formar institutionerna beteende genom att tillhandahålla individer eller organisationer med gemensamma normer för vad som är acceptabelt i olika sammanhang. (Nygaard, 2001) Det normativa perspektivet består av en moralisk bas där aktörer i organisationen agerar efter vad som förväntas av dem. Normer som reglerar hur en individ eller en organisation bör uppföra sig skapas av medlemmarna i organisationen. De uppfattningar eller önskvärda beteenden som kan jämföras och anpassas blir gemensamma värderingar. (Scott, 1995) Ett exempel på institutioner som fungerar på detta sätt är professioner. När en person utbildas till revisor lär han eller hon sig inte bara praktiska färdigheter, utan personen ifråga socialiseras även in i en bestämd yrkesgemenskap med starka värderingar som påverkar beslutsfattandet i många situationer. I motsats till det regulativa perspektivets formella institutioner är det normativa perspektivets institutioner informella och skapas ofta av olika gruppers egna medlemmar. Här är det inte endast hot om olika sanktioner eller straff som

får individer att anpassa sig till spelreglerna, utan även hot om att bli utesluten från den gemenskap man tillhör. (Nygaard, 2001)

Det *kognitiva perspektivet* representerar de institutioner som formar individers och organisationers kunskap. Här är det alltså kunskap och erkännande som står i centrum. (Nygaard, 2001) Perspektivet inkluderar grundläggande regler för verkligheten och de ramar inom vilka åsikter skapas (Scott, 1995). Detta är något som Morgan (1999) bygger vidare på och han menar att kultur inte är något som kan tvingas fram i en viss miljö, utan den utvecklas utifrån det sociala samspel som pågår.

Enligt Nygaard (2001) har de kognitiva institutionerna inflytande på individers agerande genom att tillhandahålla en gemensam världsbild som reglerar deras val. En världsbild kan förklaras som individens uppfattning av världen och hur man själv kan påverka eller bli påverkad av den. Den kan skapas och förmedlas genom t.ex. media eller utbildning. Nygaard (2001) menar vidare att individer upplever samma typ av begränsningar, hot och möjligheter och det är risken för att bli betraktad som oansvarig eller oförståndig som får dem att tolka omgivningen på samma sätt. Scott (1995) menar att på grund av det kognitiva perspektivets institutioner, som består av rutiner och mönster, tar individer både sitt eget och omgivningens beteende för givet. Morgan (1999) går in på att olika professionellt utbildade grupper kan ha olika uppfattning om verkligheten, vilket ger upphov till olika normer och beteendemönster som kan få konsekvenser för samarbetet.

Följande tabell visar att institutioner i samtliga tre perspektiv kan betraktas som en viss typ av social struktur som påverkar individers och organisationers beteenden. De tre perspektiven kan även användas till att analysera en konkret institutions

roll. Vid en beskrivning av exempelvis en branschförening kan vi se att den innehåller både formella regler, kollektiva normer och gemensamma världsbilder.

	Det regulativa perspektivet	Det normativa perspektivet	Det kognitiva perspektivet
Institutionell struktur	Yttre regler	Värden och normer som kan vara informella och ofta internaliserade	Världsbilder, gemensamma föreställningar
Institutionell påverkan	Genom att formellt tillåta och förbjuda bestämda typer av beteende	Genom att etablera bestämda standarder för vad som är rätt och fel beteende	Genom att skapa en bestämd bild av omvärlden och sig själv hos individer och grupper, varmed ett bestämt beteende uppfattas som förnuftigt
Sanktioner vid regelbrott	Straff	Uteslutning ur gemenskap (eller skuld)	Stämpling som oförnuftig eller oansvarig
Exempel på konkreta situationer	Redovisningsreglering	Oskrivna regler i revisionsprofessionen	Revisorsutbildningen

Tabell 4.3: "De tre institutionella perspektiven" (Nygaard, 2001)

4.4 Institutionell kontext

Individer och organisationer agerar i en institutionaliserad omgivning där de är underställda flera olika institutioners inflytande. Ett exempel på detta är att om en enskild organisation inte anpassar sig till omgivningens eller intressenternas institutionella krav kan den förlora sin legitimitet. (Nygaard, 2001)

Det finns, enligt Nygaard (2001), fyra institutionstyper som kan ge vägledning till att beskriva en organisations institutionella kontext:

- ✓ Staten och olika politiska institutioner
- ✓ Professioner och fack
- ✓ Andra organisationer
- ✓ Kultur

4.4.1 Staten och olika politiska institutioner

Staten och olika politiska institutioner reglerar organisationer genom lagstiftning och politik (Nygaard, 2001). Morgan (1999) skriver att det är viktigt att tänka på att metoder för att skapa ordning och målinriktning bland människor med olika, och kanske också motsägningfulla intressen, måste utformas. Han menar att genom att ha detta i åtanke inser man att organisationer innehåller en naturlig politisk karaktär.

Ett villkor för en väl fungerande ekonomi är en stark stat, då staten via den lagstiftande, den verkställande och den dömande makten ger en garanti för att det t.ex. finns både nationella- och internationella regler som marknadens ekonomiska aktörer måste följa. Staten påverkar organisationers möjligheter genom olika sorters politik. Statens inverkan på individer och organisationer grundar sig ofta genom det regulativa perspektivet, men staten kan även påverka genom det normativa eller det kognitiva perspektivet. (Nygaard, 2001)

Ett exempel på ovanstående är den pågående globaliseringen där kapital, varor, arbetskraft och tjänster får röra sig alltmer fritt över nationsgränserna (Lundborg, 2005). Harding (1997) menar att företag fortsätter att expandera internationellt, och att trenden visar en fortsatt utveckling mot en global ekonomi för lång tid framöver. Harding säger vidare att de som erbjuder tjänster kommer att arbeta över nationella gränser i enlighet med gällande nationella och internationella standarder. Enligt Combarros (2002) har denna utveckling lett till ett allt större behov av harmonisering av redovisningsregler och utarbetande av gemensamma standarder och principer på redovisnings- och revisionsområdena. Combarros säger också att harmoniseringsprocessen varit speciellt eftersträvad i EU, eftersom syftet med unionen var att skapa en inre marknad utan hinder för rörlighet av personer, kapital, tjänster och varor. Att i så fall ha olika standarder i medlemsländerna anses inte vara acceptabelt. Artsberg och Schwencke (2003) berättar att de nordiska länderna är relativt små och mycket beroende av internationell handel. Det är därför speciellt viktigt för dessa länder att harmonisera redovisningen med internationella standarder eftersom "accounting follows trade".

Enligt Flower (1994) är de viktigaste argumenten, både nationellt och internationellt, för standardisering av redovisning och revision att harmoniserade redovisningspolicies är nödvändiga för att redovisningen skall vara användbar, jämförbar och trovärdig. Ytterligare ett viktigt argument är att standardisering är nödvändig för att höja kvaliteten på redovisningsrapporteringen. En standardisering av redovisningsnormer bygger på att öka den finansiella

marknadens effektivitet. Flower anger ytterligare ett argument för en standardisering av redovisningsregler, och det är att undvika eventuella negativa konsekvenser av att olika stater och kapitalmarknader tävlar om att erbjuda mest fördelaktiga rapporteringskrav.

Maijoor et al. (2000) för ett resonemang kring de barriärer som enligt forskare uppstår på revisionsområdet inom EU. De nämner bl.a. landsspecifika politiska institutioner, vilka hänvisar till enskilda nationella lagar, regleringar och standarder på revisionsområdet som ett av de främsta mobilitetshinderna. Även Porter (1983) talar om olika hinder för etablering i andra länder. Han nämner bl.a. nationella lagar, vilka kan försvåra för revisorer att etablera sig i ett annat land.

4.4.2 Professioner och fack

Professioner och fack kan påverka genom etiska regler och normer. Ett lands utbildningssystem spelar en central roll för från vilken utgångspunkt olika professioner och fack kan verka. Professionerna har vidare inflytande på individer och organisationer genom de certifierings- och standardiseringsordningar som kan utvecklas. Slutligen har professioner ofta ett normativt inflytande, men kan även ha ett regulativt eller kognitivt inflytande genom att faktorer som påverkar professionen institutionaliseras. Ett exempel på regulativt inflytande är utformningen av ömsesidigt bindande regler, och ett exempel på kognitivt inflytande är att professionen förmedlar specifika tolkningar av ekonomiska situationer och utvecklingsmöjligheter. (Nygaard, 2001)

Abbott (1988) beskriver professionen bl.a. som en yrkesgrupp med specifik kunskap som har fått särskilt erkännande i samhället. Han menar att en profession skiljer sig från andra organiserade grupper på grund av deras autonomi, d.v.s. att professionen har kontroll över arbetet som utförs samt att professionen ofta får stöd av staten. Enligt Aggestam (2004) kan professionalisering beskrivas som en process där professionell status är det slutliga målet, och att certifiering av förvärvade kunskaper är en del av processen. Ovanstående beskrivningar kan sägas innefattas i Aggestams beskrivning av professioner inom redovisning och revision. Hon menar att dessa har specifikt reglerade yrkesmässiga och etiska åtaganden och förpliktelser samt att det ställs krav på medlemmarna att de ska fullfölja dessa åtaganden och förpliktelser eftersom de arbetar med en tredje part.

Di Maggio & Powell (1991) ser professionalisering som ett sätt att anpassa arbetsmetoderna för att på så sätt etablera en kognitiv institution och skapa legitimitet åt professionens självständighet. Abbott (1988) hävdar att genom att ha kontroll över kunskapen i syfte att hävda professionens betydelse samt ambitionen

att skapa legitimitet blir det möjligt att avgränsa övriga yrkesgrupper från att utföra professionens arbete.

Kunskap spelar alltså en viktig roll inom professionen. Selander (1989) skriver att denna kunskap kan bl.a. inhämtas via utbildning. Genom att använda högre utbildningskrav som ett redskap för social avgränsning kan antalet personer inom yrket kontrolleras och övervakas.

Aggestam (2004) hänvisar till Larsson (1997) som i sin undersökning om globala standarder för kvalificering av revisorer har kommit fram till den slutsatsen att kvalificeringsprocessen är en mekanism för social avgränsning. Kvalificeringsprocessen är beroende av flera olika faktorer, t.ex. legala system, den ekonomiska ställningen i landet och utbildningssystemet (Karreman, 2002). Enligt Aggestam (2004) bidrar de olika faktorerna var för sig till att precisera den nationella definitionen av professionen, men detta innebär också att definitionen varierar från land till land.

Den Europeiska Unionen har valt att använda titeln ”statutory auditor”. Denna titel avser de personer som, genom att avlägga examen visat sin professionella kompetens, och därmed får genomföra lagstadgad revision. Medlemskapet i en profession bestäms dock oftast på nationell nivå (Needles, 1990). Loft och Jeppesen (2003), har gjort en studie som visar de effekter som globaliseringsprocessen kan ha på nationella system av revisorers utbildnings- och auktorisationskrav. Effekterna på de nationella systemen har t.ex. varit att den nationella lagstiftningen har varit nödvändig att anpassa. En ytterligare effekt har varit, i de länder där två titlar för revisor har funnits, att utbildningssystemet har tvingats genomgå vissa anpassningar.

Enligt Aggestam (2004) lämnas en garanti för att den granskade finansiella informationen är jämförbar och tillförlitlig med hjälp av den process som erkänner revisorns professionella status. Hon menar dessutom att globaliseringsprocessen ställer nya krav både på revisorsyrket och på revisorernas utbildning samt att auktorisationsprocessen, som den blivande revisorn går igenom, är ett kompetensminimum. Vidare påpekar hon att man i ett antal länder kan finna organisationers individuella definitioner samt detaljerade beskrivningar av vad professionen är och på vilket sätt man kan bli medlem i organisationen. Slutligen menar Aggestam att nyckeln till framgång på revisionsmarknaden är att revisorsprofessionen har möjlighet att tillhandahålla samma tjänster till samma kvalitet i hela världen.

4.4.3 Andra organisationer

Andra organisationer behöver en institutionell status i förhållande till omvärlden för att kunna fungera och påverka som institutioner. Branschorganisationer som har rätt att utveckla branschetiska normer eller skiljedomsinstitutioner som har fått rätten att avgöra en tvist genom avtal är exempel på verksamheter som har fått institutionell status. (Nygaard, 2001)

4.4.4 Kultur

Kulturen, d.v.s de gemensamma värderingar, antaganden och beteendemönster som på ett grundläggande sätt präglar en stat eller ett samhälle, är en mer abstrakt institution. Kultur kan betraktas som djupt inrotade föreställningar som präglar staten eller omgivningen där individen lever eller organisationen verkar. Organisationer måste t.ex. agera i enlighet med ett samhälles kulturella föreställningar för att uppfattas som legitima av omgivningen och kunna överleva. (Nygaard, 2001)

Språket är viktigt för identitetsskapande, och subkulturer har ofta någon form av språk. Ett exempel är att använda sig av olika begrepp inom en profession som skapar en gemensam kommunikationsplattform. Revisorers granskning av årsredovisningar syftar till att undersöka att kraven enligt landets lagstiftning är uppfyllda. En förutsättning för att kunna utföra dessa granskningar är att revisorn har tillräckliga kunskaper i landets lagstiftning och kan sätta sig in i relevant lagtext. Detta medför i sin tur att revisorn måste behärska landets språk och kunna förstå termer som används i det dagliga arbetet. Därutöver kräver klientkontakten att revisorn måste kunna använda landets inhemska språk för att undvika kommunikationsproblem. Språket kan vara en av de viktigaste faktorerna som hindrar revisorers rörlighet. (FAR, 2004)

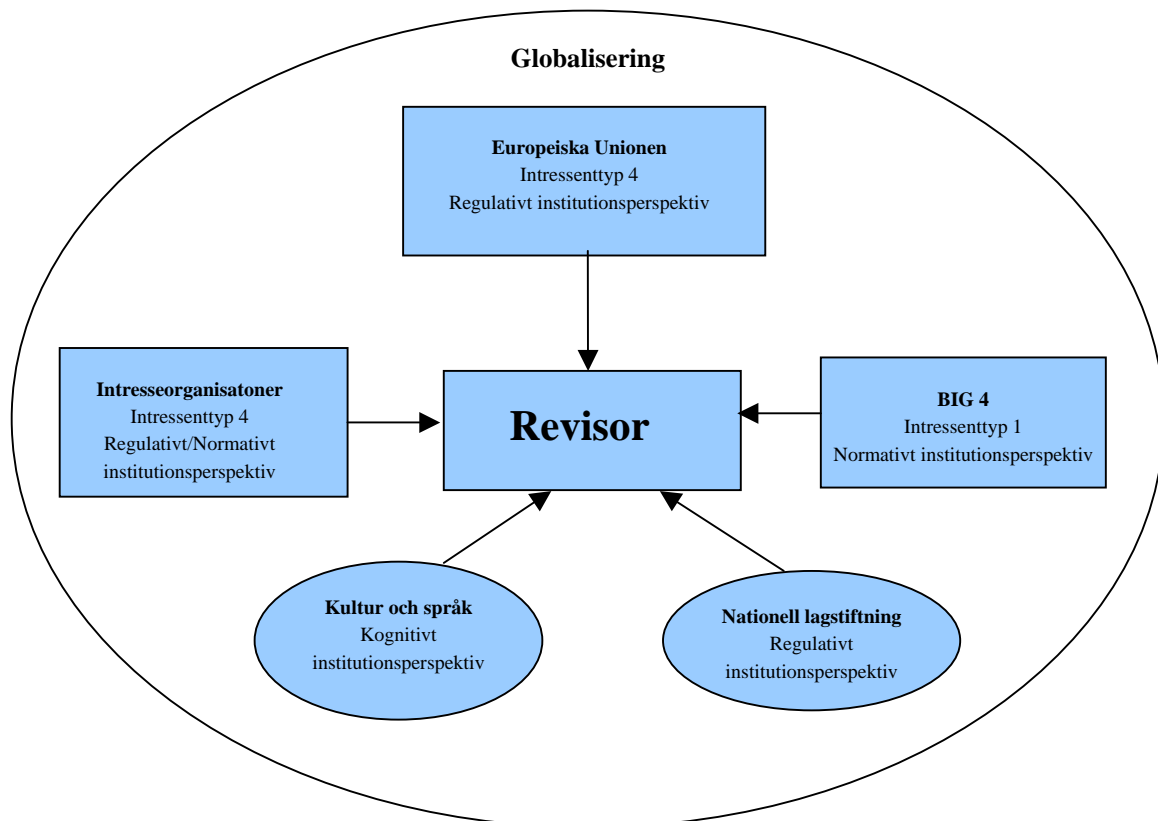
Även Maijoor et.al (2000) ser språk som ett av de främsta hinderna för revisorers rörlighet. De menar att landsspecifika institutioner på revisionsområdet, men även att undervisningen i revision sker på respektive landets språk, är ett betydligt hinder. Slutligen nämner de en möjlig lösning, att införa undervisning inom redovisning och revision på engelska i de nordiska länderna.

Radebaugh & Gray (2002) diskuterar olika faktorer och utmaningar som redovisnings- och revisionsprofessioner står inför då revisorers rörlighet ökar allt mer p.g.a. den pågående globaliseringen. De nämner länders kultur och språk bland de utmaningar som en revisor måste beakta då hon planerar att arbeta internationellt. Att kunna landets lokala språk är en väsentlig fördel bl.a. eftersom

det finns en risk att revisorn inte får den fullständiga bild av verksamheten som krävs för att kunna genomföra en bra revision om tolk måste anlitas. De nämner också att språkkunskaper kan vara användbara när det gäller ärenden av känslig karaktär.

4.5 Teoretisk sammanfattning

För att underlätta för läsaren avslutar vi kapitel 4 med en genomgång av vår modell. Vi har gjort en intressentanalys enligt tabellerna 4.1 och 4.2 samt definierat ur vilka institutionella perspektiv intressenterna och faktorerna verkar.¹⁰ Vår modell har kompletterats med ytterligare en faktor som vi menar påverkar modellens samtliga beståndsdelar, nämligen globalisering.



Ovanstående bild visar hur modellens intressenter och faktorer kan kopplas till vår teoretiska referensram. Av modellen framgår att Europeiska Unionen kan förklaras med utgångspunkt i intressenttyp 4, d.v.s att EU både har potential att hota och att samarbeta. Europeiska Unionen verkar genom ett regulativt institutionsperspektiv. Intresseorganisationer kan förklaras utifrån intressenttyp 4

¹⁰ För motiveringar bakom dessa definitioner hänvisas till kapitel 6.1

och regulativt/normativt institutionsperspektiv. BIG 4 kan förklaras utifrån intressenttyp 1 och ett normativt institutionsperspektiv. BIG 4 har alltså potential att samarbeta men ingen potential att hota som intressenttyp 1. Den ena faktorn, kultur och språk, kan förklaras ur ett kognitivt institutionsperspektiv och den andra faktorn, nationell lagstiftning, kan förklaras ur ett regulativt institutionsperspektiv.

5 Empiri

I detta kapitel presenterar vi först den information som vi har erhållit från vår dokumentstudie för att därefter presentera information som har kommit fram i våra intervjuer. Vi kommer att utgå ifrån vår modell vid redogörelsen av den information som vi har samlat in.

5.1 Europeiska Unionen

5.1.1 Den inre marknaden

En av de viktigaste grundstenarna i EU-samarbetet är den inre marknaden för varor och tjänster, vilken medför ett större utbud av varor och tjänster till mer konkurrenskraftiga priser. Den inre marknaden definieras som ett område utan inre gränser där varor, personer, tjänster och kapital, ska kunna röra sig fritt i enlighet med bestämmelser i Romfördraget. Dessa bestämmelser innebär ett förbud mot diskriminering, vilket bl.a. medför att medlemsstaterna inte får stifta regler som gynnar endast deras egna medborgare och därmed förhindrar att tjänster tillhandahålls över nationella gränser. Även EES-avtalet vilar på samma princip, vilken innebär att de bestämmelser som särbehandlar fysiska eller juridiska personer från ett annat land inom EES-området måste tas bort (Revisorsutredningen, 1993). Från och med år 1985 arbetar EU:s institutioner och medlemsstater med att upprätta och genomföra ett antal direktiv som syftar till att undanröja regleringsmässiga, rättsliga, byråkratiska, och kulturella faktorer som förhindrar den fria rörligheten. (Europa, 2005b)

Inom EU är de nationella marknaderna för revisionstjänster till stor del separata marknader, även om det förekommer handel med dessa tjänster mellan medlemsländerna. De skillnader som finns i medlemsstaternas regler och nationella lagstiftning är ett hinder, även om det inte är ett oöverstigligt hinder, för att handel med revisionstjänster ska kunna förekomma mellan dem. En likvärdig kvalitetsnivå på revisionstjänsten i samtliga medlemsländer skulle kunna innebära ytterligare ett steg mot en inre marknad för revisionstjänster. (EU-kommissionen, 1996)

5.1.2 Förordningar och direktiv

I EU:s grundläggande fördrag finns det regler för hur relationerna mellan medlemsländerna och EU skall fungera och hur beslut om mer detaljerade regler kan utarbetas. Förordningar och direktiv är regler som syftar till att precisera bestämmelserna i dessa fördrag. Förordningarna är direkt gällande och bindande för samtliga medlemsländer, deras myndigheter, företag och medborgare. Direktiven anger däremot vilka resultat som skall uppnås och riktar sig endast till medlemsländerna. Medlemsländerna beslutar själva vad som skall göras för att, inom en överenskommen tidsfrist, föreskrifterna i direktiven skall uppfyllas. (Europa, 2005a). Enligt våra respondenter i Norge och på Island är EES-länderna skyldiga att följa EU:s direktiv angående revision och redovisning i lika hög grad som EU-länderna.

5.1.3 Det fjärde direktivet

EU:s medlemsstater har åtagit sig att anpassa sin nationella lagstiftning i enlighet med gällande rättsakter inom unionen. Genom *Rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 om årsredovisning i vissa typer av företag*, infördes kravet på lagstadgad revision på europeisk nivå. Det fjärde direktivet behandlar formella regler för utformning av redovisning i enskilda företag samt föreskriver att årsredovisningen ska revideras av en kompetent yrkesman. (Europa, 2005a). Avsikten med direktivet var att ge möjligheter för olika intressenter i samtliga medlemsstater att få likvärdig information från de finansiella rapporterna (Revisorsutredningen, 1993).

5.1.4 Det åttonde direktivet

Årsbokslutet ska, som tidigare nämnts, i vissa företagsformer revideras av personer som är behöriga att utföra lagstadgad revision. *Rådets åttonde direktiv (84/253/EEG) av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper*, syftar till att harmonisera de lägsta kvalifikationskraven som ska ställas på revisorer i medlemsländerna. Avsikten med detta s.k. revisorsdirektiv är att skydda aktieägarna, de anställda, tredje man och allmänna intressen i samtliga medlemsstater. Därmed underlättas etableringsrätten och den fria rörligheten för tjänster på den inre marknaden. (Revisorsutredningen, 1993)

Enligt åttonde direktivet får medlemsstaterna endast godkänna personer, vilka uppfyller kraven i detta direktiv, som revisorer. Det första villkoret som ställs i

direktivet är att personen måste ha kvalificerat sig för universitetsstudier och det andra är att personen har genomgått den teoretiska utbildningen på universitetsnivå. Utbildningen ska innefatta samtliga ämnesområden som anges i direktivets artikel 6¹¹. Det tredje villkoret i direktivet är att personen måste ha genomgått en praktisk utbildning under minst tre år. Slutligen måste personen ha avlagt en av staten organiserad eller godkänd yrkesexamen (Europarådet, 1984). Avsikten med examinationen är att pröva den blivande revisorns yrkesmässiga kompetens och den ska omfatta både de teoretiska och praktiska kunskaperna (Revisorsutredningen, 1993).

I Grönbok¹² framhävs att det åttonde direktivet har bidragit till viss harmonisering på området. Det noteras emellertid att det fortfarande inte finns någon gemensam uppfattning vad gäller innehållet i de kurser som räknas upp i artikel 6. Någon enhetlig läroplan för revisorsutbildning finns alltså fortfarande inte inom unionen. Harmonisering på området kommer dock troligtvis att bidra till en relativt enhetlig utbildning. Det påpekas även i Grönbok att studier som genomförts av kommissionen har visat att det inte finns någon gemensam marknad för revisionstjänster inom EU. (EU-kommissionen, 1996)

Det föreskrivs i åttonde direktivet att revisorer måste godkännas av en myndighet som utses av respektive medlemsstat. Denna myndighet skall se till att de som godkänns som revisorer uppfyller samtliga krav som ställs i direktivet (Europarådet, 1984). Medlemsstaterna kan delegera befogenheten att godkänna revisorer till branschorganisationer eller låta ett departement eller något annat organ utföra denna uppgift. (EU-kommissionen, 1996).

5.1.5 Erkännande av examina och yrkeskompetens

I det åttonde direktivet ställs stora krav på revisorns kompetens. Skillnader mellan utbildningssystemen i de olika medlemsländerna, särskilt i fråga om innehållet i de kurser som räknas upp i artikel 6, har medfört att yrkesverksamma revisorer som vill tillhandahålla gränsöverskridande tjänster måste förvärva sin yrkestitel i det EU-land de vill arbeta i. Detta säkerställs genom *Rådets direktiv (89/48/EEG) om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier*. Syftet med direktivet är att underlätta den fria rörligheten för personer inom unionen. Direktivet rör harmonisering av bestämmelser om utbildning och hänvisar till artikel 57 i Romfördraget. För medlemsstaternas medborgare innebär detta bl.a. rätten att

¹¹ Se bilaga 5

¹² Grönbok är EU-kommissionens kommentarer till *Rådets åttonde direktiv*

utöva ett yrke, som egenföretagare eller som anställd, i en annan medlemsstat än den där de har skaffat sig sina yrkeskvalifikationer. (Europarådet, 1989).

En grundläggande princip i direktivet är att varje yrkesman som är kvalificerad att utöva ett yrke i en medlemsstat har rätt att få sitt examensbevis erkänt för att kunna utöva samma yrke i en annan medlemsstat. För att garantera kvaliteten i tjänsten kan dock myndigheter i en enskild stat kräva att personen har en viss arbetslivserfarenhet eller att hon genomgår en anpassningstid alternativt lämplighetsprov. I de flesta fall bör den sökande själv få välja mellan anpassningstid eller lämplighetsprov men för vissa yrken finns inte denna valmöjlighet p.g.a. att yrkets natur gör det mer lämpligt med antingen det ena eller det andra. Exempelvis krävs det ofta lämplighetsprov för revisorer. (Europarådet, 1989).

I Grönbok påpekas att en revisor som vill arbeta i en annan medlemsstat inte behöver genomföra hela det utbildningsprogram som normalt krävs för att erhålla yrkestitel i det andra landet, utan kan förvärva den genom ett godkänt lämplighetsprov. Lämplighetsprov är ett prov som endast gäller den sökandes yrkeskunnighet, varvid den sökandes förmåga att utöva ett reglerat yrke i den andra medlemsstaten bedöms. Behörig myndighet framställer en förteckning på ämnen som måste kompletteras för att den sökandes utbildning skall vara jämförbar med den som gäller i den aktuella staten. Direktivet om ömsesidigt erkännande har haft en begränsad inverkan när det gäller revisorer och det är få revisorer som har godkänts enligt dessa bestämmelser. (EU-kommissionen, 1996).

5.1.6 Modernisering av det åttonde direktivet

Mot bakgrund av den senaste tidens redovisningsskandaler har förtroendet för revisorer och revision minskat. För att stärka intressenternas förtroende för revisorer och revision inom EU:s medlemsstater har kommissionen föreslagit att det åttonde direktivet moderniseras, så att det erbjuder en allrättslig grund för all lagstadgad revision. (EU-kommissionen, 2003).

För att säkra harmoniseringen i det moderniserade direktivet tas principen om revisorernas kontinuerliga fortbildning upp. Det moderniserade revisionsdirektivet föreskriver ett lämplighetsprov för godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater. Lämplighetsprovet ska endast pröva om den lagstadgade revisorn har adekvata kunskaper om den berörda medlemsstatens lagar som är relevanta i revisorns arbete. Detta motiveras med att revisorer måste vara väl insatta i den specifika medlemsstatens lagstiftning, som t.ex. bolagsrätt och skattelagstiftning (Europeiska Gemenskapernas Kommission, 2004).

I det moderniserade åttonde direktivet har tillägg gjorts i föreskrifterna för revisorers teoretiska yrkesutbildning, vilken särskilt ska omfatta de internationella standarderna inom redovisning (IAS) och revision (ISA) (Europeiska gemenskapernas kommission, 2004). Högre revisionskvalitet i EU kommer eventuellt att garanteras genom användandet av ISA, som förslagsvis ska tillämpas för all lagstadgad revision i medlemsländerna (EU-kommissionen, 2003).

5.2 Nationella lagar

Åttonde direktivets syfte är, som tidigare har nämnts, att harmonisera minimikraven som ställs på medlemsländernas revisorer (Revisorsutredningen, 1993). Det finns emellertid inga konkreta revisionsnormer på EU-nivå, vilket innebär att det inte finns någon garanti för att kvalitetskontrollsystemen i medlemsländerna är likvärdiga. (Europa, 2005b).

Enligt våra respondenter i Danmark och på Island finns det dock inga väsentliga skillnader på revisionskraven i de fyra studerade länderna. Det finns, enligt våra respondenter i Norge och på Island, inte heller några stora skillnader mellan de fyra ländernas lagar om årsredovisning och bokföring. Vår respondent på Island säger att *”krav till revision och revisorer och räkenskapsstandarder och så vidare är mer likt mellan länderna (...) än t.ex skattelagar”*. Det finns nämligen väsentliga skillnader mellan samtliga ländernas lagar om skatt och bolagsrätt, och det är därför som revisorn måste bevisa sin kunnighet i dessa ämnen när hon flyttar till ett av de andra tre länderna.

Vår respondent i Norge sammanfattade problemen med en icke-harmoniserad lagstiftning på följande sätt:

”Utvecklingen går mot mer samordnat regelverk på räkenskapsområdet, men så länge så stora skillnader finns i skattelagen och bolagsrätten, är det svårt att se att det skulle vara möjligt att få helt fri rörlighet för revisorer mellan de nordiska länderna.”

5.3 Intresseorganisationer

5.3.1 Nationella intresseorganisationer

Den nationella intresseorganisation som, enligt vår respondent på Revisorsnämnden, påverkar Sveriges revision är FAR. Föreningen är, som vi tidigare nämnt, en intresseorganisation för Sveriges godkända och auktoriserade revisorer samt för revisionsbranschens kvalificerade specialister. När det gäller utbildning och yrkesutveckling har FAR en ledande position och föreningen utvecklar revisorsyrket samt ger stöd till revisionsbyråbranschen genom bl.a. uttalanden och rekommendationer. Slutligen är FAR engagerad i ett antal internationella organisationer, som t.ex. IFAC och IASB. (FAR, 2005). Vår respondent på Revisorsnämnden uttrycker FARs internationella engagemang på följande sätt: *”Man kan säga att FAR (...) jobbar internationellt för Sveriges intresse inom de här internationella organisationerna. Grunden är deras arbete för Sverige.”*

Vår norske respondent berättade för oss att det är Den norske Revisorforening (DnR) som påverkar revisionen i Norge. DnR är en intresse- och kompetensorganisation för registrerte- och statsautoriserte revisorer i Norge. Organisationen har bl.a. som uppgift att representera och tillvarata medlemmarnas intressen och den arbetar aktivt för att reglerna för norska revisorer ska vara harmoniserade med det internationella regelverket. Även DnR är medlem i internationella intresseorganisationer som t.ex. IFAC. (DnR, 2005)

Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) är en dansk branschorganisation för registrerede revisorer, vars mål bl.a. är att tillvarata medlemmarnas intresse såväl nationellt som internationellt samt medverka till att medlemmarna uppfyller nödvändiga kvalifikationer för att utöva sitt arbete (FRR, 2005). Foreningen Statsautoriserede Revisorer (FSR) är dansk revisorsförening för statsautoriserede revisorer. 95 procent av statsauktoriserede revisorer i Danmark är medlemmar i FSR (FSR, 2005).

Den nationella organisation som främst påverkar revisionen på Island är Félag Löggiltra Endurskoðenda¹³ (FLE). Organisationen ansvarar för revisorsprofessionens etik och publicerar revisionsstandarder. FLE är medlemmar i ett antal internationella organisationer, däribland IFAC och IAASB. (FLE, 2005)

¹³ Engelsk översättning: The institute of State Authorized Public Accountants in Iceland

5.3.2 Internationella intresseorganisationer

Våra respondenter i Sverige, Norge och på Island nämnde IFAC som en av de internationella intresseorganisationer som har avsevärd påverkan på ländernas revision. IFAC är en organisation vars mål bl.a. är att utveckla den globala revisorsprofessionen med samordnade standarder så att revisorer kan erbjuda tjänster av hög kvalitet (IFAC Education committee, 2003).

Vår respondent på Island påtalar att de som är medlemmar i IFAC har en plikt att införa deras standarder, som t.ex. IES och ISA. IES, International Education Standards for Professional Accountants, ska användas som hjälpmedel för att etablera de väsentliga ämnen, metoder och tekniker som revisorsutbildningen måste inneha för att uppnå internationell tillämpning och acceptans (IFAC Education committee, 2003). ISA, International Standards on Auditing, ska användas som standarder för lagstadgad revision eller vid användandet av finansiella rapporter. Organisationen som utarbetar ISA är International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), en självständig organisation som hör till IFAC. Inom IAASB arbetar man bl.a. för att etablera revision av hög kvalitet och för att göra revisionen mer enhetlig. (Deloitte, 2005b)

Vår norska respondent menar att revisionsutvecklingen har till viss grad blivit påverkad av IFAC genom implementeringen av revisionsstandarderna, medan vår isländska respondent anser att det främst är de internationella räkenskaps- och revisionsstandarderna som påverkar Islands revision. Han berättar att *”revision skall utföras på Island med hänvisning till god revisionssed (...), det är isländska standarder som finns för revision plus de internationella standarderna som inte finns på Island. Så man tar hänsyn till det”*.

De internationella standarderna IFRS/IAS ska tillämpas på börsnoterade koncerner i samtliga EU- och EES-länder fr.o.m. år 2005 (Deloitte, 2005b). I enlighet med detta har de implementerats i Sverige, Norge, Danmark och på Island. Vår isländska respondent berättar att standarderna ska tillämpas på börsnoterade företags koncernredovisning, vilket innebär att standarderna för de fyra ländernas koncernredovisning numera är identiska.

5.4 Revisor

5.4.1 Tillsynsmyndigheter

Revisorsnämnden - Sverige

Revisorsnämnden (RN) är tillsynsmyndighet för Sveriges godkända och auktoriserade revisorer, vilka år 2004 uppgick till 1 993 respektive 2 249 stycken. Det övergripande målet för RN:s verksamhet är att sörja för nationens behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag, samt att säkra att dessa bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav. Nämnden anordnar vidare revisors- och högre revisorsexamen, och slutligen har RN till uppgift att bevaka den internationella utvecklingen inom revisorsområdet. Med hänvisning till det sistnämnda har RN bl.a. medverkat i det arbete som EU:s revisionskommitté ägnar sig åt, dvs. att ta fram gemensamma regler för kvalitetskontroll av revisorer och minimistandarder för revisorernas oberoende i EU. (Revisorsnämnden, 2005)

RN har ett utredningssekretariat, vilket bereder och föredrar ärenden inför en beslutande nämnd. Personalen som arbetar på sekretariatet är huvudsakligen ekonomer och jurister. Arbetet leds av en direktör som också är myndighetschef. (Revisorsnämnden, 2005)

Nämnden består av en ordförande, vilken är jurist, och åtta ledamöter, vilka samtliga har erfarenhet från verksamheter som berörs av revision (Revisorsnämnden, 2005).

Kredittilsynet¹⁴ – Norge

Kredittilsynet är en myndighet som är underställd finansdepartementet, men den dagliga verksamheten är självständig. Verksamheten styrs av bl.a. lagar från Stortinget, Regeringen, Finansdepartementet samt av internationella standarder för finansiell tillsyn. Kredittilsynet är tillsynsmyndighet för bl.a. banker, kreditföretag, värdepappersföretag och revisorer. Landets statsautoriserte revisorer var 2 435 till antalet år 2004 och de registrerte revisorerna var då 3 048. (Kredittilsynet, 2005)

Kredittilsynets uppgift är bl.a. att bidra till finansiell stabilitet och ordnade marknadsförhållanden. Utöver ett förebyggande arbete ska Kredittilsynet kunna

¹⁴ The Financial Supervisory Authority of Norway

lösa eventuella problem som kan uppstå. Slutligen arbetar Kredittilsynet för att norska verksamheter ska ha konkurrensvillkor som överensstämmer med övriga EES-länder. (Kredittilsynet, 2005)

De ärenden som Kredittilsynet måste avgöra förbereds först av en avdelning i dess organisation för att därefter hamna hos nämnden, bestående av fem medlemmar, som gör det slutgiltiga avgörandet. Den avdelning som förberett ärendet har sedan ansvaret för att underrätta om nämndens beslut. Medlemmarna i Kredittilsynets nämnd väljs i 4-årsperioder och utnämns av Norges Konung. I Kredittilsynets nämnd ingår även en observatör från Norges Bank (Kredittilsynet, 2005)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen¹⁵ - Danmark

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EOGS) är bl.a. ansvarig för årsredovisningslagen och revisorslagen i Danmark. Därutöver är deras uppgift att medverka till att goda ramvillkor för näringslivet skapas. Vidare för de ett offentligt register över både statsautoriserade revisorer och registrerade revisorer. I mars 2004 fanns det 2 008 statsautoriserade och 2 884 registrerade revisorer i landet. EOGS har 213 anställda som arbetar i olika center med skilda arbetsuppgifter. (EOGS, 2005). Slutligen utser EOGS de nio medlemmar som ingår i Revisortilsynet, vars uppgift är att kontrollera kvaliteten av revisionsverksamheten (Revisortilsynet, 2005). EOGS får hjälp av Revisorkommissionen med frågor som rör administration, lagen för statsautoriserade och registrerade revisorer och dessutom är det revisorkommissionen som anordnar prov för statsautoriserade och registrerade revisorer (Revisortilsynet, 2005).

Félag löggiltra endurskoðenda¹⁶ - Island

Félag löggiltra endurskoðendas huvuduppgift är att stärka samarbetet mellan de isländska revisorerna för att upprätthålla och förbättra den isländska revisorsprofessionens standard och rykte. FLE är även ansvariga för att publicera revisionsstandarder och för revisorsprofessionens etik. FLE har idag 268 medlemmar, och totalt finns det ca 280 laggiltiga revisorer¹⁷ på Island. (FLE, 2005).

¹⁵ Svensk översättning: Närings- och bolagsstyrelsen

¹⁶ Engelsk översättning: The institute of State Authorized Public Accountants in Iceland

¹⁷ Översättning av löggiltir endurskoðendur, svensk översättning: godkänd eller auktoriserad revisor

5.4.2 Utbildning och auktorisation

Sverige

För att kunna bli *auktoriserad revisor* i Sverige krävs universitets- eller högskoleutbildning motsvarande 160 poäng, vilket är en utbildningstid om fyra år. Av den totala poängen måste 110 poäng fördelas på så sätt att man läser 60 poäng företagsekonomi och det måste ingå en uppsats på nivån över 40 poäng, 30 poäng juridik och 20 poäng övriga obligatoriska ämnen (informations- och databehandling, nationalekonomi, matematik samt statistik). Resterande 50 poäng är valfria. Vidare krävs minst fem års praktik under handledning av auktoriserad revisor och med kvalificerad medverkan vid revision av svårreviderade företag. Slutligen krävs det att godkänd högre revisorsexamen har avlagts. (Revisorsnämnden, 2005)

För att bli *godkänd revisor* krävs en akademisk utbildning motsvarande 120 poäng, vilket är en utbildningstid om tre år. Kraven för fördelningen av poängen är desamma som ovan förutom att det endast är 10 valfria poäng. Vidare krävs tre års praktisk utbildning och en godkänd revisorsexamen. (Revisorsnämnden, 2005)

Godkännande och auktorisation av revisorer meddelas för fem år i taget och upphävs omedelbart för den som väljer att lämna revisorsyrket. Det innebär att en revisor i Sverige måste vara yrkesverksam för att få inneha godkännande eller auktorisation. Inför varje ny femårsperiod måste revisorn ansöka om fortsatt godkännande eller auktorisation. (Revisorsutredningen, 1993)

Norge

I Norge finns det möjlighet att utbilda sig till antingen registrert eller statsautorisert revisor. Utbildningstiden för att bli *registrert revisor* är tre år, och på de flesta skolorna ingår utbildningen som en specialinriktning inom bachelorprogrammet i ekonomi och administration. De ämnen som ingår i utbildningen är bl.a. ekonomi, revision, skatterätt, rättslära, statistik, arbetspsykologi samt strategi och ledarskap. Utbildningen utgör grund till högre revisorsexamen, vilken krävs för att kunna bli *statsautorisert revisor*. Högre revisorsexamen kan läsas vid Norges Handelshøskole (NHH) eller Handelshøyskolen (BI). Utbildningstiden för högre revisorsexamen är 2 år, och den totala utbildningstiden för att bli statsautorisert revisor är således 5 år. För att bli antagen till högre revisorexamen krävs en bachelorgrad i revision. Det finns möjlighet att utbilda sig vid annat universitet om utbildningen motsvarar vad som

krävs för att bli registrert eller statsautorisert revisor i Norge. (Kredittilsynet, 2005)

Utöver den teoretiska delen av utbildningen måste studenterna genomgå praktik i minst tre år. Detta krav gäller både utbildningen till registrert revisor och statsautorisert revisor. Ytterligare ett krav är att minst två år av praktiken måste göras efter utbildningen och med en handledare som är antingen registrert eller statsautorisert revisor. I Norge finns det alltså en möjlighet att göra en viss del av praktiken under studietiden. Praktiken kan utföras antingen i Norge eller i annat EEA-land. (Kredittilsynet, 2005)

Efter teoretisk utbildning och praktik görs ett prov för att erhålla auktorisation. Provet är utformat i enlighet med föreskrift om genomförande av praktiskt prov för revisorer, vilken är utfärdad av Kredittilsynet den 24 april 2001. Sedan provet blivit godkänt av Kredittilsynet blir man antingen registrert eller statsautorisert revisor. (Kredittilsynet, 2005)

Danmark

Utbildningen för att bli *registrered revisor* kan läsas på del- eller heltid. Den danska HD utbildningen studeras på deltid och studietiden är cirka fyra år, medan HA utbildningen läses på heltid och studietiden är cirka tre år. Därefter går studenten endast ett år av den 2-åriga utbildning som leder till en Cand.mer.aud (CMA). Denna utbildning motsvarar den teoretiska delen av utbildningen till registrered revisor, och omfattar bl.a. de fyra kärnområdena revision, redovisning, skatterätt och bolagsrätt. Utbildningstiden är således 4 år för den teoretiska delen av utbildningen till registrered revisor om studenten väljer att studera på heltid. Om studenten istället väljer att studera på deltid är utbildningstiden 5 år. (FSR, 2005)

För att kunna bli *statsautorisered revisor* krävs att studenten läser den danska HD eller HA utbildningen och att hela den 2-åriga Cand.mer.aud utbildningen genomförs. För att bli statsautorisered revisor krävs det alltså en 5-årig utbildning för att uppnå en kandidatgrad, vilket motsvarar den teoretiska utbildningen till statsautorisered revisor, om studenten väljer HA utbildningen. Om studenten istället väljer att läsa HD utbildningen tar det 6 år för att få en kandidatgrad.

Utöver ovanstående utbildning krävs det, både för den som vill bli registrerte revisor och för den som vill bli statsautoriserte revisor, att studenten arbetar i minst 2-3 år med registrered- eller statsautorisered revisionsverksamhet. När både den teoretiska och den praktiska delen är avklarad finns möjligheten att genomgå en revisorsexamen. Denna examen är uppdelad i både en muntlig och en skriftlig

del. Syftet med examen är att fastställa om en person med hänsyn till sin kunskap om lagstiftningen, administrativ praxis, domstolsavgörande och de för revisorstandarden gällande etiska regler om förhållandet till klienter, myndigheter, medarbetare och andra revisorer, har dokumenterad erfarenhet för att lösa de arbetsuppgifter som är vanligt förekommande i revisionsverksamhet. Efter avklarad kvalifikationsexamen erhåller man titel som registrerad eller statsautoriserad revisor. (FSR, 2005)

Island

De personer som vill bli laggiltiga revisorer måste erhålla examen från Viðskipta- og hagfræðideild Háskóla Íslands (HÍ) med inriktning på revision. Utbildningen innehåller ämnen som t.ex. revision, redovisning, skatterätt, bolagsrätt och företagsadministration. Efter den fyra år långa utbildningen erhåller studenterna en cand. Oecon examen. Det finns även en möjlighet att studera i tre år och studenterna erhåller då en B.sc examen. (FLE, 2005)

Med stor sannolikhet kommer den isländska revisorsutbildningen att ändras så att grundutbildningen blir tre år och avslutas med B.Sc. Därefter måste de studenter som vill bli laggiltiga studera i ytterligare två år och får då examen som M.Sc. (FLE, 2005)

Endurskoðandi är isländskans motsvarighet till revisor. Ingen får kallas för revisor som inte är laggiltig revisor. De nuvarande kraven för att bli laggiltig revisor är en avslutad utbildning vid Háskóla Íslands, minst 3 års arbete under en laggiltig revisors överinseende samt ett godkänt laggiltighetsprov. Provet består av fyra olika delar; revision¹⁸, redovisning¹⁹, skatterätt²⁰ och praktisk redovisning²¹. (FLE, 2005)

5.4.3 Krav för inflyttade revisorer

Sverige

Den som har ett utländskt examensbevis vilket krävs för att få utföra lagstadgad revision i en stat inom EU och EES har rätt att göra lämplighetsprov i Sverige (Revisorsnämnden, 2005) Vår respondent på Revisorsnämnden har dock berättat för oss att det är ovanligt att revisorer från andra länder flyttar till Sverige för att

¹⁸ Endurskoðun

¹⁹ Reikningsskilafraði

²⁰ Skattskil

²¹ Gerð reikningsskila

verka här som revisorer och genomgå lämplighetsprovet. Hittills är det få revisorer som har gjort provet och ingen har varit från Norge, Danmark eller Island.

Syftet med det svenska lämplighetsprovet är att säkra att en utländsk revisor har de erforderliga kunskaper i svensk rätt som behövs för att hon ska kunna utföra lagstadgad revision i Sverige, antingen som godkänd- eller auktoriserad revisor (Revisorsnämnden, 2005). Vår respondent på Revisorsnämnden i Sverige uttryckte detta på så sätt att man måste *"alltid komplettera med vissa specifikt svenska lagar"*. Hon förtydligade detta när hon berättade för oss att *"man måste alltid komplettera med handelsrätt, beskattningsrätt och redovisningsregler som kan vara speciellt svenska"*. Den inflyttade revisorn behöver inte läsa ytterligare kurser. Däremot bifogar Revisorsnämnden i sin information om lämplighetsprovet en lista över den litteratur som rekommenderas för inläsning innan provet äger rum. Vid provet testas kunskaper om grundläggande principer i svensk rätt. Provet, vilket är muntligt och tar cirka sex timmar att göra, omfattar ämnesområdena associationsrätt, handelsrätt, beskattningsrätt och redovisning. Vidare är lämplighetsprovet på svenska, varför det är av betydelse att revisorn kan det svenska språket. Sedan lämplighetsprovet blivit godkänt kan den utländske revisorn ansöka om formellt godkännande eller formell auktorisation i Sverige. (Revisorsnämnden, 2005)

Vår respondent berättade för oss att om en inflyttad revisor inte genomgår det svenska lämplighetsprovet finns det ingen möjlighet för denne att utöva lagstadgad revision i Sverige. Däremot finns möjligheten att arbeta på revisionsbyrå, men man får då inte vara den påskrivande revisorn. Hon berättade vidare att hon tror att lämplighetsprovet kommer att finnas kvar även i fortsättningen, och anger som skäl att det är viktigt att revisorn kan de nationella bestämmelserna. Hon förtydligade detta med ett exempel: *"det skulle vara förödande om det var en revisor som inte kände till det egna landets skattelagar"*.

Norge

Vår respondent på Kredittilsynet har berättat följande för oss:

En revisor som kommer från ett annat EU och EES-land och vill arbeta som revisor i Norge har möjlighet att bli registrert eller statsautorisert revisor. Om det inte finns några begränsningar från hennes hemland i vilken typ av verksamheter som revisorn har kompetens att arbeta med blir hon godkänd som statsautorisert revisor. Om revisorn ifråga har några begränsningar från sitt hemland gällande vilken typ av verksamheter hon får revidera görs en värdering om ett godkännande som registrert revisor kan bli aktuellt. Vår respondent på

Kredittilsynet berättade också att revisorn måste ”vara hederlig och ha den kompetens som krävs för att kunna utföra sitt arbete”. Norge använder sig av den möjlighet som EU-direktivet ger, nämligen att kräva att revisorn behärskar de norska lagar och regler som är särskilt relevanta. Innan godkännande sker måste revisorn genomföra ett prov i skatterätt och rättslära. För att bli godkänd som registrert revisor måste revisorn genomföra ett prov i dessa ämnen, vilket motsvarar det som ingår i den treåriga revisorsutbildningen. Betygsskalan i Norge går från A till F och för revisorsutbildningen är D, E och F underkänd. Revisorn måste alltså få ett resultat som inte är sämre än C för att bli godkänd som registrert revisor. För att bli godkänd som statsautoriserad revisor måste revisorn genomföra ett prov i de båda ämnena motsvarande det som ges på den högre revisorsutbildningen. Resultatet får inte heller här bli sämre än C för att bli godkänd som statsautoriserad revisor. Hittills är det ingen revisor från Sverige, Danmark eller Island som har genomfört det norska lämplighetsprovet.

Danmark

Enligt § 3 i den danska revisorslagen har en person som omfattas av EU:s direktiv eller EES-avtalets regler rätt att få godkännande som statsautoriserad eller registrerad revisor. Därutöver ska personen vara myndig, ej ha några betalningsanmärkningar eller vara försatt i konkurs samt ha genomgått en examen. Vidare ska personen i minst tre år efter fyllda 18 år ha deltagit i arbete som rör revision av årsrapporter eller liknande räkenskapsrapporteringar och vara försäkrad mot ekonomiska krav. (EOGS, 2005)

En inflyttad revisor måste genomföra en revisorsexamen för statsautoriserade revisorer. Kraven för att få göra den muntliga delen av examen är avslutad revisorskandidatexamen, att det gått högst åtta år vid utgången av kalenderåret sedan utbildningen blev klar, att sökanden arbetat i minst 3 år efter fyllda 18 år med revision av årsrapporter eller räkenskapsrapporteringar i en statsautoriserad revisionsverksamhet samt att praktiken pågått under minst två år efter avslutad utbildning. För att kunna göra den muntliga delen av provet krävs det att den skriftliga delen har blivit godkänd samt att det måste genomföras senast 3 år efter att den skriftliga delen har blivit godkänd. (EOGS, 2005)

För att bli godkänd som registrerad revisor krävs att den inflyttade revisorn genomför en kvalifikationsexamen på danska, som består av både en skriftlig och en muntlig del. Det skriftliga provet varar i åtta timmar. Till det muntliga provet får den blivande revisorn 30 minuters förberedelse och även detta prov varar i åtta timmar. (EOGS, 2005) Vår danska respondent har förklarat att det inte finns någon revisor från Sverige, Norge eller Island som har genomfört den danska kvalifikationsexamen.

Island

Vår respondent på FLE har berättat för oss att de personer som har tagit sin examen vid en annan högskola än Háskóla Íslands kan, om utbildningen motsvarar den vid HÍ, få göra laggiltighetsproven. En person som inte är utbildad i landet kan få sin utbildning värderad i förhållande till de krav som ställs på Island.

Han berättade vidare att på Island krävs det normalt att man arbetar i minst tre år under överinseende av en revisor för att själv ha möjlighet att bli laggiltig. Om en inflyttad revisor kan visa att denna praktik har gjorts i ett annat land får hon tillgodoräkna sig två år, och behöver således arbeta i ett år hos en laggiltig revisor på Island.

Den som har ett examensbevis på godkännande eller auktorisation från Sverige, Norge eller Danmark måste genomgå två av de fyra delarna som ingår i det isländska laggiltighetsprovet för att bli laggiltig på Island. Revisorn måste genomgå delproven som handlar om skatterätt och bolagsrätt. Dessa delprov kan endast genomföras på isländska, vilket gör att den inflyttade revisorn måste behärska språket. Ett sätt att förbereda sig för delprovet i skatterätt är att lära sig relevanta lagar samt gå igenom skattedomsmål och riksskattenämndens beslut. I delprovet praktisk redovisning testas revisorns skicklighet att lösa problem angående företags och organisationers redovisning samt verkliga problem som förekommer i revisorsyrket. Detta prov bygger till största delen på den praktik som revisorn har genomgått på revisionsbyrå, men det kan även vara lämpligt att gå igenom lagar, FLE:s publikationer, universitetets kurser i redovisning, EU:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv mm. (FLE, 2005)

Vår respondent vid FLE på Island menar att anledningen till att det är dessa två prov som inflyttade revisorer måste genomgå beror på att skatte- och bolagsrätten skiljer mellan de olika länderna. Han säger också att ” *krav till revision, revisorer och räkenskapsstandard och så vidare är mer likt mellan länderna,*” vilket är anledningen till att den inflyttade revisorn inte behöver genomföra något prov i dessa ämnen. Ännu finns det ingen revisor från Sverige, Norge eller Danmark som har genomfört de isländska lämplighetsproven.

Vår respondent säger vidare att han tror att revisorer kommer att kunna röra sig relativt fritt, med undantag av en del lagar som skiljer sig åt mellan länderna samt att en inflyttad revisor alltid måste genomgå ett prov för att visa att hon kan de landsspecifika lagarna. Han säger vidare att när det ”nya” åttonde direktivet blir

godkänt, så kommer det förmodligen att bli ännu enklare att verka över gränserna än vad det är idag.

5.5 BIG 4 – De fyra musketörerna

Tidigare i detta kapitel har vi enbart berättat om faktorer och intressenter som påverkar den enskilde revisorns rörlighet, d.v.s. den fysiska personen som reser från hemlandet för att tillhandahålla tjänster i ett annat land. Denna del av kapitlet ägnar vi åt verkligheten såsom den framkommit i våra intervjuer med respondenterna på KPMG, Ernst & Young, Deloitte och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, d.v.s. BIG 4. De respondenter som vi intervjuat på respektive byrå kommer härfter att refereras till som Athos, Porthos, Aramis och D'artagnan p.g.a. den utlovade konfidentialiteten.

5.5.1 Aramis

Vår respondent Aramis tror inte att byrån skulle anställa en revisor som kommer från Danmark, Norge eller Island, oavsett om hon har relevant utbildning eller är auktoriserad revisor.

”Är man utbildad som revisor så är det ändå så pass landspecifika regler. Så även om det harmoniseras mer och mer så är det ändå så att om vi väljer att nyanställa, i regel är det yngre personer direkt från högskolan, är det enklaste för oss givetvis att man har den utbildning som krävs när man kommer hit och behärskar språket.”

Aramis påpekar att en revisor som redan arbetar inom en byrå i organisationen, i Norge, Danmark eller på Island, har ganska goda möjligheter att börja arbeta på en byrå inom samma organisation i Sverige eftersom de har ett globalt utbyte inom byrån. En revisor från något av dessa tre länder kan dock inte vara påskrivande revisor i Sverige, trots att hon har en yrkestitel från sitt hemland. För att få vara den påskrivande revisorn även i Sverige måste hon genomföra ett lämplighetsprov och på nytt förvärva sin yrkestitel. Aramis menar att möjligheterna till att flytta inom firman finns, dels för att man skall tillfredsställa studenternas och medarbetarnas efterfrågan, dels även för att det är positivt att det inom organisationen finns medarbetare som har fått erfarenheter och knutit kontakter i ett annat land. Det är också en fördel, menar Aramis, om det dyker upp internationella frågor, att ha träffat personer ute i länderna, istället för att ringa upp någon i en databas.

5.5.2 Porthos

Porthos säger att en revisor från Norge, Danmark eller Island, teoretiskt sett kan arbeta på byrån i Sverige som revisorsassistent. Personen ifråga kan dock inte vara påskrivande revisor p.g.a. de svenska kraven om vem som får skriva på vilka bolag och vem som får ha yrkestiteln auktoriserad respektive godkänd revisor. Porthos tror emellertid inte att byrån skulle anställa någon utifrån som inte uppfyller de svenska kraven för att kunna bli auktoriserad.

Byrån har dock ett utbytesprogram som har till avsikt att ge revisorerna erfarenhet mellan organisationens byråer i olika länder, varför möjligheten att komma från ett annat land och arbeta inom organisationen i Sverige finns. Rent praktiskt kan man då inte vara påskrivande revisor p.g.a. de speciella krav som finns i respektive land. Porthos berättade för oss att syftet med utbytesprogrammet även är att bredda erfarenheten mellan länderna. Organisationen har många stora bolag och koncerner som klienter, samtidigt som världen krymper, så byrån behöver den erfarenhet personalen kan få av ett annat land. Revisorn som har arbetat i firman utomlands kan ta med sig den erfarenheten när hon kommer hem och använda den i sin yrkesroll framöver. Hon kan dessutom, under vistelsen utomlands, ge synpunkter på hur man arbetar i Sverige. *”Så det är ett ömsesidigt utbyte och givande och tagande för att bredda vår kompetens och erfarenhetsbas”.*

5.5.3 Athos

Vår respondent Athos menar att möjligheterna att arbeta på byrån för en revisor från Norge, Danmark eller Island finns, men att revisorn inte kan vara påskrivande. Det är sedan upp till var och en att tillägna sig den lagstiftning som vi har i Sverige eftersom det alltid finns skillnader. Han menar dock att byrån antagligen inte skulle anställa någon från ett annat land som har relevant utbildning men inte auktorisation.

”Det kräver nog lite fler omständigheter än bara att någon kommer hit och ansöker utan att det ska finnas någon annan kvalifikation som gör att det är intressant. Det kräver lite mera arbete att komma från den skolan till vår skola.”

Athos berättar vidare att han tror att möjligheterna för en revisor från Norge, Danmark eller Island att få arbete på någon av organisationens byråer är större i storstäderna, där man har lite större uppdrag som går över gränserna, som t.ex.

börsnoterade bolag. Då inte någon av firmorna på landsbygden sysslar med detta tror han inte att dessa byråer skulle anställa en revisor från ett annat land.

Även Athos organisation har ett globalt utbytesprogram för anställda som vill arbeta utomlands. Syftet med detta program, enligt Athos, är att utveckla och stimulera de anställda till att fortsätta att arbeta i organisationen.

5.5.4 D'artagnan

D'artagnan berättade för oss att, i de fall där byrån utlyser en tjänst där personen ifråga ska arbeta med svenska företag, en person från Sverige med svensk utbildning som kan den svenska revisions- och bolagsrätten har större chanser att få tjänsten än någon som inte har det. Däremot anser han ändå att en revisor från Norge, Danmark eller Island har möjligheter att arbeta på byrån i den mån man behöver de tjänsterna. Ifall byrån behöver en revisor som kan arbeta med bolag som antingen har moderbolag eller dotterbolag i Danmark kan t.ex. en dansk revisor vara intressant att anställa. Om inte annat så språkmässigt och dessutom skiljer sig lagstiftningen delvis åt mellan de nordiska länderna, även om det inte är särskilt mycket.

Det finns även ett utbytesprogram i D'artagnans organisation vars syfte är att skaffa bredare och bättre utbildning för personalen, som då kan arbeta med internationella företag när de kommer tillbaka.

5.6 Kultur och språk

För att ta reda på om det finns några kulturella eller språkliga hinder mellan Sverige, Norge, Danmark och Island har vi frågat våra respondenter på BIG 4 vilka erfarenheter de har av att arbeta med personer från länderna ifråga.

5.6.1 Aramis

Aramis berättar att han har erfarenhet av att arbeta med norrmän och danskar men inte med islänningar. Han har en känsla av att både norrmän och danskar har haft lite striktare och lite mer byråkratiska regler än svenskar.

”De har krävt mer arbete, mer material, mer dokumentation än vad vi i Sverige traditionellt har haft. Det har varit lite tyngre att jobba med de uppdrag där det är norrmän och danskar inblandade.”

5.6.2 Porthos

Porthos kommunikation med länderna har mest varit av formell karaktär. Kommunikationen har t.ex rört inlämnande av rapporter eller för att begära in uppgifter. Byrån som Porthos arbetar på följer den globala organisationens kultur, vilken är ganska strukturerad och ordnad, och det är i det sammanhanget som han har kommit i kontakt med revisorer från andra länder. Porthos ser inte någon stor skillnad i om han reviderar t.ex. ett dotterbolag i Sverige eller i Danmark eftersom det finns en grundstruktur inom organisationen som alla revisorer ska följa, oberoende av i vilket land man befinner sig i.

”... då vi följer en global manual ger inte detta mycket utrymme över för kulturella skillnader vad avser vårt arbete med revision och vår rapportering. Det är samma manual för organisationens samtliga länder.”

5.6.3 Athos

Även Athos har arbetat med revisorer från Danmark och Norge, men inte med någon revisor från Island. Han menar att det finns många likheter länderna emellan, bl.a. att de har ungefär samma angreppssätt vid revision. Skillnaden som han nämner är att revisorerna i Norge kan göra mer än revisorerna i Sverige, då de kan tillhandahålla både consulting och revision.

Athos har inte lagt märke till några kulturella skillnader och när det gäller språket så pratar han engelska, i alla fall med revisorer från Danmark. Athos menar att det inte finns några nackdelar vad gäller att arbeta med revisorer från Danmark, Norge eller Island, endast fördelar.

”Vi pratar i stort sett samma språk, våra termer är ju desamma och regelverken i stort desamma. Vi förstår varandra rätt så väl.”

5.6.4 D'artagnan

D'artagnan har arbetat med revisorer från Danmark och Norge ett flertal gånger, men liksom våra övriga respondenter från BIG 4 har han aldrig haft kontakt med revisorer från Island. Han menar att det finns många likheter mellan länderna när det gäller sättet att arbeta, i alla fall om man arbetar på en stor byrå. Organisationen som D'artagnan arbetar i har ett gemensamt sätt att arbeta i hela världen.

”Jag tror att revisionslagstiftningen är snarlik i hela världen för det finns ju internationella revisorsrekommendationer, ISA, som de flesta länder anammar mer och mer. Så att där är inga skillnader i sättet att jobba vare sig i nordiska länder eller andra europeiska länder, ja i stort sett hela världen, i alla fall om du jobbar på en stor byrå.”

D'artagnan har inte lagt märke till några större kulturella eller språkliga problem mellan länderna, han menar att man kanske får prata lite mer långsamt om t.ex. en svensk pratar svenska med en dansk. Han berättade att han pratar engelska med danskarna ibland, men att han oftast pratar svenska med norrmännen, som då svarar på norska. D'artagnan tycker inte att det finns några nackdelar när det gäller samarbete länderna emellan. Som en fördel nämner han att han kan kontakta sin kollega i Norge om det är någon klient som vill ha upplysningar om ett norskt bolag, och då är det dessutom bra att ha ett ansikte på den som han pratar med.

5.7 För- och nackdelar med fri rörlighet för revisorer

Hittills har vi främst berört vad som påverkar revisorns rörlighet samt hur BIG 4 hanterar rörligheten mellan länder. Resterande del av detta kapitel kommer vi emellertid att ägna åt vilka för- och nackdelar det kan finnas med en helt fri rörlighet för revisorer länderna emellan. För att besvara denna fråga har vi fått hjälp av en av våra respondenter på BIG 4 samt vår norske respondent från Kredittilsynet.

Aramis menar att fri rörlighet i grunden vore bra, eftersom det skapar bättre konkurrens och därmed bättre tjänster. Vidare berättar han att det skulle kännas bra om revisorerna kunde komma ifrån olika regleringar som hindrar ett fritt gränsöverskridande arbete. Han menar emellertid att det är viktigt att säkerställa

den inflyttade revisorns kunskap i landets regelverk ifall en inflyttad revisor automatiskt kan bli påskrivande revisor.

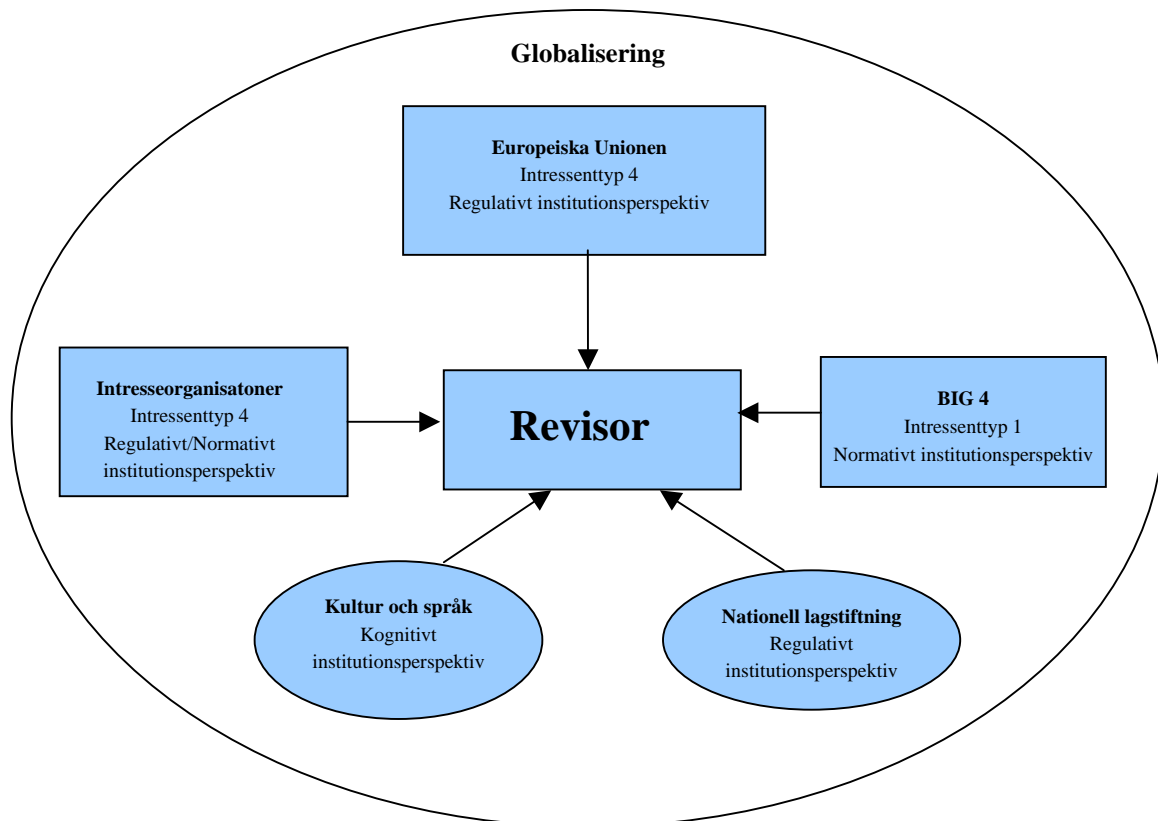
Vår norske respondent belyser emellertid den helt fria rörligheten för revisorer ur ett annat perspektiv. Han menar att en helt fri rörlighet skulle innebära problem för respektive lands tillsynsmyndighet. Det finns t.ex. gånger då det är nödvändigt att återkalla en enskild revisors yrkestitel, vilket är en process som ställer stora krav på en grundlig genomgång och tar lång tid. Under denna tid kan revisorn ifråga ha hunnit med att börja sin yrkesverksamhet i ett annat land innan återkallelsen av yrkestiteln genomförts. Vår respondent påpekar att ländernas tillsynsmyndigheter måste, vid en helt fri rörlighet, samarbeta sinsemellan och utväxla information.

Vår norske respondent berättar att en helt fri rörlighet självklart skulle vara en fördel för den enskilde revisorn som vill arbeta i ett annat land. Han tror dock att förutsättningarna för att en fri rörlighet ska kunna bli verklighet är att ländernas lagstiftning angående skatte- och bolagsrätt harmoniseras. I annat fall skulle den fria rörligheten kunna innebära en försämring av kvaliteten på revision.

6 Analys

Uppsatsens syfte är att studera huruvida revisorer i de fyra länderna Sverige, Norge, Danmark och Island samt anställda inom BIG 4 är rörliga. I detta kapitel genomför vi en analys av resultatet av vår dokumentstudie och våra respondenters svar med hjälp av den teoretiska referensramen. Vi börjar emellertid med att förklara varför vi anser att modellens intressenter och faktorer verkar genom respektive institutionellt perspektiv samt varför intressenterna kan förklaras utifrån respektive intressenttyp.

6.1 Modellen



Av modellen framgår att *Europeiska Unionen* kan förklaras med utgångspunkt i intressenttyp 4, vilket innebär att EU har potential att både hota och samarbeta med revisorn. Vi har kommit fram till detta eftersom de fyra länderna är mycket beroende av internationell handel och EU har makt att påverka över mer än 25 länder, bl.a. genom direktiv. EU har dessutom kontroll över viktiga nyckelfaktorer som t.ex. handelsbarriärer. Vi tror emellertid att EU handlar positivt gentemot både revisorn och de fyra länderna så länge som dessa samarbetar. Att EU verkar genom regulativt institutionsperspektiv känns självklart då unionens direktiv har en direkt inverkan på ländernas regelverk.

Även *intresseorganisationer* förklaras utifrån intressenttyp 4, eftersom vi anser att både nationella och internationella intresseorganisationer har kontroll över revisorn genom de standarder och rekommendationer som revisorn är tvungen att följa. Dessutom är det i vissa fall de nationella intresseorganisationerna som utfärdar och godkänner examen till personer som vill bli godkända eller auktoriserade revisorer eller motsvarande. Vi anser vidare att intresseorganisationerna förmodligen handlar positivt i förhållande till revisorn eftersom deras medlemmar är just revisorer. Vi menar att intresseorganisationerna verkar genom ett regulativt institutionsperspektiv med tanke på de standarder och rekommendationer som utfärdas. Dessutom anser vi att de nationella intresseorganisationerna även till stor del verkar genom det normativa institutionsperspektivet då de bidrar till revisorsprofessionens värderingar bl.a. genom uttalanden och rekommendationer.

BIG 4 kan förklaras utifrån intressenttyp 1, d.v.s. byråerna har en liten potential att hota och stor potential att samarbeta. Detta har vi kommit fram till p.g.a. att de inte har någon formell makt över revisorn eller kontroll över nyckelfaktorer som är viktiga för revisorn. Dessutom har *BIG 4* all anledning att handla positivt gentemot revisorn då deras anställda i huvudsak består av revisorer. Vidare menar vi att *BIG 4* har inflytande över revisorn genom ett normativt institutionsperspektiv, eftersom byråerna bidrar till att skapa revisionspraxis genom det stora antal anställda revisorer som följer deras manualer och arbetsmetoder.

Kultur och språk, kan förklaras ur ett kognitivt institutionsperspektiv. Revisorer från samma land har med stor sannolikhet haft liknande förutsättningar, utbildning m.m. som påverkar en persons normer, värderingar och beteendemönster.

Slutligen menar vi att *nationell lagstiftning* helt naturligt kan förklaras ur ett regulativt institutionsperspektiv.

6.2 Globalisering

Eftersom kapital, arbetskraft, varor och tjänster får röra sig alltmer fritt över nationsgränserna finns det ett större behov av harmoniserade regler och standarder på redovisnings- och revisionsområdena. Både Europeiska Unionen, internationella intresseorganisationer och nationella intresseorganisationer i de fyra länderna arbetar för en ökad harmonisering. Vi anser att denna harmonisering underlättar för revisorer att utöva sitt yrke i ett av de andra länderna eller att samarbeta över gränserna, eftersom regelverken har blivit likartade. Även ett par av våra respondenter på revisionsbyråerna påpekar att världen blir mindre och att det har blivit lättare att utbyta tjänster och personal mellan länderna. Vi anser att globaliseringen har ett positivt inflytande på revisorers rörlighet i de fyra länderna.

6.3 Europeiska Unionen

EU motsvarar, som vi tidigare nämnt, intressenttyp 4. EU har mer än 25 medlemsländer som är skyldiga att implementera förordningar och direktiv i den egna lagen, vilket innebär att EU har förhållandevis stor makt över de enskilda ländernas lagstiftning. De direktiv som handlar om revision och redovisning, t.ex. det åttonde direktivet, har direkt påverkan på revisorer och revisorsprofessionen. Det innebär att EU har kontroll över nyckelresurser i förhållande till revisorsprofessionen. EU har, som intressenttyp 4, både stor potential att hota och att samarbeta. Den mest fördelaktiga strategin för revisorsprofessionen är att samarbeta med unionen för att säkerställa sin ställning och förhindra motarbete från EU:s sida.

EU utgör den inre marknaden för varor, personer, tjänster och kapital. Genom de utfärdade direktiven har EU kunnat påverka utformningen av nationell lagstiftning. EU:s legitima verkan på den nationella lagstiftningen uppfattas av respondenterna som generellt erkänd och acceptabel. Våra respondenter på tillsynsmyndigheterna i de studerade länderna framhäver betydelsen av *Rådets åttonde direktiv (84/253/EEG) av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper på den fria rörligheten för tjänster på den inre marknaden*. Direktivet reglerar de lägsta kvalifikationskraven som ska ställas på revisorer i medlemsstaterna. Denna harmonisering av kvalifikationskraven gör det möjligt att jämföra revisorers kompetens i de länder som direktivet omfattar och därmed underlättas revisorers rörlighet mellan länderna.

Den fria etableringsrätten för tjänster förstärks genom *Rådets direktiv (89/48/EEG) om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre år studier*, då det finns skillnader mellan utbildningssystemen i de olika medlemsländerna. Genom ett godkänt lämplighetsprov ska en revisor kunna förvärva sin yrkestitel i det andra landet och därefter verka som revisor.

EU:s reglerande verkan, det regulativa perspektivet i enlighet med institutionell teori, ses som ett villkor för en väl fungerande ekonomi och en garanti för att medlemsländerna följer de krav som anges i de utfärdade direktiven. Detta medför att revisorers kompetens, efter ett godkänt lämplighetsprov, inte kommer att ifrågasättas av omgivningen vilket gör rörligheten mellan länderna möjlig.

Eftersom EU arbetar kontinuerligt för fri rörlighet för bl.a. tjänster och personer och eftersom unionen dessutom har stort inflytande på revisorn och revisorsprofessionen anser vi att EU bidrar positivt till att förenkla revisorers rörlighet inom EU och EES-länderna

6.4 Nationell reglering

Ländernas nationella reglering har delvis harmoniserats genom EU och även av andra internationella intresseorganisationer som t.ex. IAASB. Genom bl.a. intervjuer med personer på tillsynsmyndigheterna har vi fått veta att de fyra ländernas lagstiftning när det gäller revisor, revision och redovisning är likartad. Detta torde vara positivt för revisorers rörlighet i dessa länder eftersom revisorn inte behöver lära sig en helt ny lagstiftning när hon reviderar ett bolag i något av de övriga tre länderna.

Däremot har vi fått veta att två viktiga lagområden inom den nationella regleringen i länderna ifråga är olika, och det är skatte- och bolagsrätt. Det är av största vikt att en revisor har kunskap om dessa lagar när hon ska revidera, vilket är anledningen till att hon måste förvärva denna kunskap även i det nya landet. Därefter måste revisorn bevisa denna kunskap genom någon form av lämplighetsprov i samtliga fyra länder.

Även om regleringen angående revisor, revision och redovisning är likartad menar vi att skillnaderna i skatte- och bolagsrätt innebär att den nationella regleringen till stor del inverkar negativt på revisorers rörlighet i de fyra länderna.

6.5 Intresseorganisationer

I enlighet med tabellerna i kapitel 4 har vi kommit fram till att nationella samt internationella intresseorganisationer är av intressenttyp 4, vilket innebär att de har potential att både hota och samarbeta.

De internationella intresseorganisationerna påverkar revisorns rörlighet ur både regulativt och normativt perspektiv. Dessa organisationer, bl.a. IFAC och IAASB, arbetar aktivt för att revisors- och redovisningsregleringen ska bli harmoniserad. Argumenten som de internationella intresseorganisationerna har för att regleringen ska harmoniseras är att minska de kulturella, ekonomiska och legala skillnader som finns i världen. Som en följd av detta harmoniseringsarbete menar dessa organisationer att kvaliteten på den ekonomiska rapporteringen och jämförbarheten ökar.

Behovet av harmonisering är ett resultat av en pågående globalisering med allt fler internationella företag och en finansiell marknad som blir alltmer effektiv. De internationella intresseorganisationernas samarbete med EU har medfört att de har fått sina utarbetade standarder antagna av unionen. Unionen i sin tur får hjälp av de internationella intresseorganisationerna med utformningen av standarder. Sett ur ett regulativt perspektiv blir standarderna som intresseorganisationerna utformar lagar som måste följas av medlemsländerna i EU. Samtliga respondenter har också bekräftat att både EU och internationella intresseorganisationer har ett stort inflytande i de olika länderna, även i de länder som är medlemmar i EES. Vår uppfattning är att de internationella intresseorganisationerna har ett stort positivt inflytande på harmoniseringen genom de standarder som implementeras i samtliga fyra länder. Därmed anser vi att de även har positiv inverkan på revisorers rörlighet då gemensamma standarder underlättar för revisorer att verka över de nationella gränserna.

Även de nationella intresseorganisationerna påverkar revisorns rörlighet ur ett regulativt perspektiv. Detta grundar vi på att de nationella intresseorganisationerna, som medlemmar i de internationella intresseorganisationerna, har möjlighet att vara med och påverka både utformningen av nya internationella och nationella standarder samt implementeringen av redan antagna standarder.

Vi anser att de nationella intresseorganisationerna har en större normativ än regulativ påverkan på revisorsprofessionen. De nationella intresseorganisationerna har länge påverkat landets revision och finns närmare tillhands för den enskilde revisorn än vad de internationella organisationerna gör. Dessutom har de nationella intresseorganisationerna en djupare kännedom om landets revisions-

och redovisningskultur. Via sitt internationella engagemang påverkar de nationella intresseorganisationerna även revisorsprofessionen att arbeta för en harmonisering av den lagstiftning i respektive land som rör redovisning, revision och revisorn.

Vi menar, som tidigare nämnts, att den nationella organisationen har ett stort normativt inflytande på den enskilde revisorn. Ett exempel är att eftersom den nationella organisationen är medlem i IFAC har den åtagit sig att implementera deras standarder i landet. Den som har en avvikande uppfattning om den pågående harmoniseringen väljer möjligtvis att inte tala högt om den p.g.a. en rädsla för att göra sig obekväma i någon av organisationerna.

På grund av ovanstående anser vi att även de nationella intresseorganisationerna har ett stort positivt inflytande på revisorers rörlighet.

6.6 Revisor

6.6.1 Utbildningskrav

Eftersom de kognitiva institutionerna har stort inflytande på individers agerande genom bl.a. utbildning anser vi att det är nödvändigt för revisorers rörlighet i de fyra länderna att deras respektive revisorsutbildning är likartad. I samtliga fyra länder krävs en universitetsutbildning på minst tre år för att kunna bli godkänd revisor eller motsvarande, och för att ha en möjlighet att bli auktoriserad eller laggiltig revisor eller motsvarande behövs minst fyra års akademisk utbildning. I samtliga utbildningar måste kurser i bl.a. ekonomi, redovisning, revision, bolagsrätt och skatterätt ingå.

Vi anser att utbildningskraven i de fyra länderna är mycket likartade och att utbildningen därför inte utgör något problem för revisorers rörlighet med två undantag. Vi fick veta av våra respondenter på tillsynsmyndigheterna att ländernas skatte- och bolagsrätt skiljer sig åt, vilket betyder att den som har en utbildning från ett annat land måste lära sig de landsspecifika reglerna inom dessa områden. Personen ifråga är dock inte tvungen att förvärva den kunskapen via universitetskurser. Vår isländska respondent berättade för oss att det krävs en validering av utbildningsinnehållet där den inflyttade revisorns utbildning jämförs med de isländska kraven, men han påpekar dock att de nordiska utbildningarna med största sannolikhet skulle godkännas på Island.

Vi anser inte att skillnaderna i utbildningskrav mellan de fyra länderna utgör stora hinder för revisorers rörlighet i de fyra länderna eftersom en person som har utbildning från ett av länderna har möjlighet att göra lämplighetsprov eller motsvarande i samtliga fyra länder så länge som övriga auktorisationskrav uppfyllts. Vi menar emellertid att dessa krav är försvårande och att de därför inverkar negativt på revisorers rörlighet.

6.6.2 Praktik och revisorsexamen

Sverige, Norge, Danmark och Island har samtliga liknande krav på genomförd praktik och examen för de som vill bli godkända, laggiltiga eller auktoriserade revisorer. Det krävs minst tre års praktik för den person som vill förvärva en yrkestitel som godkänd eller laggiltig revisor. För att kunna bli auktoriserad revisor eller motsvarande krävs minst fem års praktik. Slutligen, när en person uppfyller kraven för godkänd, laggiltig eller auktoriserad revisor eller motsvarande måste hon genomföra ett revisorsprov med godkänt resultat.

Vi anser att det är mycket positivt att ländernas krav för godkända, laggiltiga samt auktoriserade revisorer är så pass likartade eftersom revisorernas beteende formas genom både praktik och förvärvande av de kunskaper som krävs för att kunna genomföra ett godkänt revisorsprov. Genom de normativa institutionerna, d.v.s. revisionsbyrån där praktiken genomförs och tillsynsmyndigheten som anordnar revisorsexamen, socialiseras revisorn in i revisorsprofessionen och lär sig viktiga värderingar som kommer att påverka hennes beslutsfattande. Det faktum att utbildningen inte är helt harmoniserad utgör dock ett negativt inflytande på revisorers rörlighet eftersom dessa faktorer bl.a. kan påverka anställningsmöjligheterna negativt.

6.6.3 Krav för inflyttade revisorer

Som tidigare nämnts måste en person som vill bli godkänd, laggiltig eller auktoriserad revisor genomföra minst tre respektive fem års praktik på en revisionsbyrå. Av de fyra länderna är det endast Island som kräver att denna praktik delvis utförs i landet. Om en person kan intyga att hon genomfört minst två års praktik i Sverige, Norge eller Danmark måste hon arbeta i ett år på en revisionsbyrå på Island för att så småningom kunna bli laggiltig, även om hon tidigare är godkänd eller auktoriserad revisor eller motsvarande i något av de andra tre länderna. Detta utgör ett hinder för rörligheten eftersom revisorn är tvungen att bli anställd på en revisionsbyrå på Island innan hon får en möjlighet att genomföra lämplighetsprovet och bevisa sin kompetens.

När en godkänd, laggiltig eller auktoriserad revisor eller motsvarande flyttar från ett av de fyra länderna till ett annat måste hon förvärva sin yrkestitel i det nya landet. För att göra detta måste hon göra ett lämplighetsprov eller motsvarande bl.a. för att bevisa sina färdigheter och kunskaper i de relevanta inhemska lagarna. Det har under våra intervjuer framkommit att antalet revisorer som har genomfört lämplighetsproven är få, samt att ingen av de som hittills genomfört lämplighetsproven i de fyra länderna kommer från Sverige, Norge, Danmark eller Island. Vi menar att orsaken till detta kan vara att lämplighetsproven kräver mycket höga kunskaper i både regelverk och språk och att ansträngningen för att återigen förvärva sin yrkestitel upplevs som för hög för att det ska vara värt det.

Vi anser att lämplighetsproven är nödvändiga, även om de utgör ett hinder för revisorers rörlighet i de fyra länderna, för att revisorsprofessionens kunskap och färdigheter ska kunna garanteras i respektive land. Vi menar att lämplighetsproven, eller motsvarande, är nödvändiga så länge lagstiftningen och revisorsutbildningen inte har harmoniserats fullt ut.

6.7 BIG 4

En professions medlemmar skapar en moralisk bas för aktörer inom professionen. Det normativa perspektivet i institutionell teori innefattar de gemensamma värderingar och normer som formar individens beteende. En person som har genomgått den utbildning som behövs för att så småningom bli godkänd, auktoriserad eller motsvarande kommer att tillhöra en profession, vars värderingar påverkar hennes uppförande.

Genom revisorsutbildningen lärs praktiska färdigheter ut och personen socialiseras in i en yrkesgemenskap. Normer skapas både genom tydliga bestämmelser i lagen, men även genom informella kontakter samt interaktionen mellan organisationer och dess medlemmar, t.ex. BIG 4 och deras anställda. Organisationens rutiner och mönster gör att medlemmarna tar både sitt eget och omgivningens beteende för givet.

BIG 4, som utgör intressenttyp 1, har samtliga mycket stora nätverk världen över, däribland Danmark, Norge, Sverige och Island. Dessa byråer påverkar regleringen av revisorsyrket bl.a. eftersom BIG 4 finns representerade i både internationella och nationella intresseorganisationer. Dessutom spelar byråernas storlek in genom att många revisorer arbetar inom dessa organisationer och följer deras sätt att arbeta och på detta sätt etableras redovisningspraxis.

Våra respondenter på BIG 4 berättar att man, inom revisionsbyrån, arbetar enligt samma metoder och på samma sätt oberoende av i vilket land byrån är belägen. Detta underlättar för en nyinflyttad revisor som har arbetat på någon av byråerna i ett annat land eftersom hon känner igen arbetsmönstret och därmed blir lättare accepterad av andra medlemmar inom organisationen.

Revision har blivit en mer global disciplin, bl.a. på grund av en allt större expansion av de internationella revisionsfirmornas nätverk. En revisor inom BIG 4 har stora möjligheter att arbeta i olika länder oavsett var hon har fått sin utbildning och auktorisation eller motsvarande p.g.a. organisationernas utbytesprogram. När en revisor från BIG 4 i Sverige arbetar på någon av organisationernas byråer i de övriga tre länderna kan hon dock inte vara den påskrivande revisorn p.g.a. att hon inte har förvärvat sin yrkestitel i landet. Motsvarande gäller för en revisor från BIG 4 i Norge, Danmark och på Island. Samtliga respondenter från BIG 4 betonar betydelsen av de internationella utbytesprogram som finns inom byråerna. De anser att den ökade globaliseringen på området kräver allsidig kunskap inom organisationen och utbytesprogrammen bidrar till att ge revisorn bredare kompetens i de olika ländernas lagstiftning och kultur.

Vi menar att BIG 4 bidrar positivt till de egna revisorernas rörlighet med anledning av de möjligheter som utbytesprogrammen ger samt genom organisationens harmoniserade arbetsmetoder. Vi anser inte att det är negativt för revisorers rörlighet att revisorn inte kan vara påskrivande revisor då det inom BIG 4 alltid finns någon annan revisor som kan vara påskrivande. Slutligen menar vi även att BIG 4 påverkar revisorers rörlighet positivt eftersom de medverkar till att revisionspraxis harmoniseras världen över, både genom sitt engagemang i internationella intresseorganisationer och att de har samma arbetsmetoder inom organisationen oavsett var i världen den är belägen.

6.8 Kultur och språk

Genom våra respondenter på revisionsbyråerna har vi fått veta att revisorer i de fyra länderna arbetar på ett likartat sätt. Faktorer som bidrar till denna likhet är att regelverken är liknande, och i vissa fall desamma, samt även att ISA anammas mer och mer i länderna. Våra respondenter på revisionsbyråerna nämner inga övriga kulturella skillnader som kan påverka rörligheten. Vi anser, p.g.a. ovanstående, att de fyra ländernas kultur är så pass likartad att den inte har någon negativ påverkan på revisorers rörlighet i Sverige, Norge, Danmark eller på Island.

En förutsättning för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete är att hon har kunskaper i landets lagar och kan sätta sig in i relevanta lagtexter. Det innebär i sin tur att hon måste behärska det inhemska språket och förstå revisorsprofessionens termer och begrepp.

I våra intervjuer med respondenter på revisionsbyråerna har det framkommit att språket inte är något problem för kommunikation mellan revisorerna i de olika länderna. När det gäller Sverige, Danmark och Norge pratas det i vissa fall engelska, framförallt mellan Danmark och Sverige, men ofta pratar man helt enkelt något mera långsamt med varandra på respektive lands eget språk. Ingen av våra respondenter på respektive revisionsbyrå i Sverige trodde sig dock kunna förstå isländska, så om islänningen ifråga inte kan svenska, danska eller norska, talas engelska även mellan Sverige och Island. Redovisnings- och revisionstermerna utgör inte något problem eftersom man, i de fyra länderna, i stort använder samma facktermer. När det gäller att samarbeta över gränserna utgör språket alltså inte något problem i de fyra länderna.

Vår uppfattning är däremot att språket kan utgöra ett problem när en revisor flyttar från ett av länderna till ett av de andra tre bl.a. på grund av att lämplighetsproven är på respektive lands språk. Revisorn måste alltså kunna landets fackliga termer angående revision och redovisning på det inhemska språket, samt förstå landets lagtexter, där ett relativt komplicerat språkbruk ofta används. Vidare har vi, bl.a. genom intervjuerna, kommit fram till att det kan vara svårt att få arbete som revisor i ett land när man inte behärskar det inhemska språket. Förutom att kontakten med klienter kräver att revisorn kan språket är det en viktig fördel att behärska det så att hon kan få en fullständig bild av de verksamheter som hon reviderar. Vi har, på grund av ovanstående, kommit fram till att språket är ett hinder för inflyttade revisorer både när det gäller att få en anställning som revisor i landet och för att förvärva sin yrkestitel på nytt. Språkskillnaderna utgör därför, enligt vår mening, ett negativt inflytande på revisorers rörlighet i de fyra länderna.

6.9 För- och nackdelar med fri rörlighet för revisorer

En fri rörlighet vore i grunden bra eftersom den skapar bättre konkurrens och därmed bättre tjänster. Vidare skulle en helt fri rörlighet självklart vara positivt för den enskilde revisorn som vill arbeta i ett annat land.

Landsspecifika lagar, regleringar och standarder är några av de främsta hinderna för revisorers rörlighet och Aramis menar att det skulle vara bra om revisorerna skulle komma ifrån dessa för att kunna verka fritt över gränserna. Samtidigt påpekar han att det är viktigt att garantera att revisorn är insatt i landets regelverk.

Den process som erkänner revisorns status lämnar en garanti för en kompetent revisorsprofession. Vi anser att det därför krävs regelverk som styr accepterandet av revisorer för att staten ska kunna garantera att revisorsprofessionen i landet är kompetent. För att en fri rörlighet inte ska innebära en försämrad kompetens hos ländernas revisorsprofession är det alltså inte möjligt att både garantera revision av hög kvalitet och att undvika regler, t.ex. lämplighetsprov som försvårar revisorers rörlighet.

Vi har p.g.a. ovanstående kommit fram till att en stor nackdel med helt fri rörlighet är att revisorsprofessionens kompetens och rykte kan försämrats och att fri rörlighet därför inte kan uppnås förrän relevanta regelverk anpassats.

Det är även mycket viktigt med kontroll och övervakning av de revisorer som redan är verksamma i landet för att revisorskåren ska kunna behålla sin professionella status. Vår norske respondent påpekar att en nackdel med revisorer som kan röra sig helt fritt mellan gränserna vore att tillsynsmyndigheterna skulle få problem med just kontroll och övervakning av den enskilde revisorn. För att lösa problemet med övervakning och kontroll skulle det vara nödvändigt för ländernas tillsynsmyndigheter att samarbeta och utväxla information. Vi tror att en gemensam nämnd med representanter från respektive lands tillsynsmyndighet samt gemensamma databaser skulle kunna vara en lösning på detta problem och därmed öka revisorers rörlighet utan att göra avkall på revisorsprofessionens kvalitet.

7 Slutdiskussion

I detta kapitel kommer vi att resonera kring de iakttagelser som gjorts i föregående kapitel samt ge förslag på framtida forskning i ämnet.

7.1 Slutsatser

I vår undersökning har vi kommit fram till att revisorer i Sverige, Norge, Danmark och på Island inte har obegränsad rörlighet sinsemellan. Även om det är möjligt för en revisor från ett av de fyra länderna att verka som revisor i något av de andra tre finns det ett antal faktorer som påverkar rörligheten negativt.

Vi anser att de fyra ländernas landsspecifika lagstiftning, ländernas lämplighetsprov eller motsvarande samt ländernas språk har ett negativt inflytande på revisorers rörlighet.

Den landsspecifika lagstiftningen innebär att revisorn måste lära sig en ny uppsättning lagar, framförallt i bolagsrätt och skatterätt. Vi menar att detta utgör ett väsentligt hinder för rörligheten eftersom dessa lagar är både omfattande och komplicerade. Vi tror att detta hinder kan åtgärdas genom att samordna denna lagstiftning i de fyra länderna, men tvivlar emellertid på att det är möjligt inom den närmaste framtiden eftersom skillnaderna är så stora.

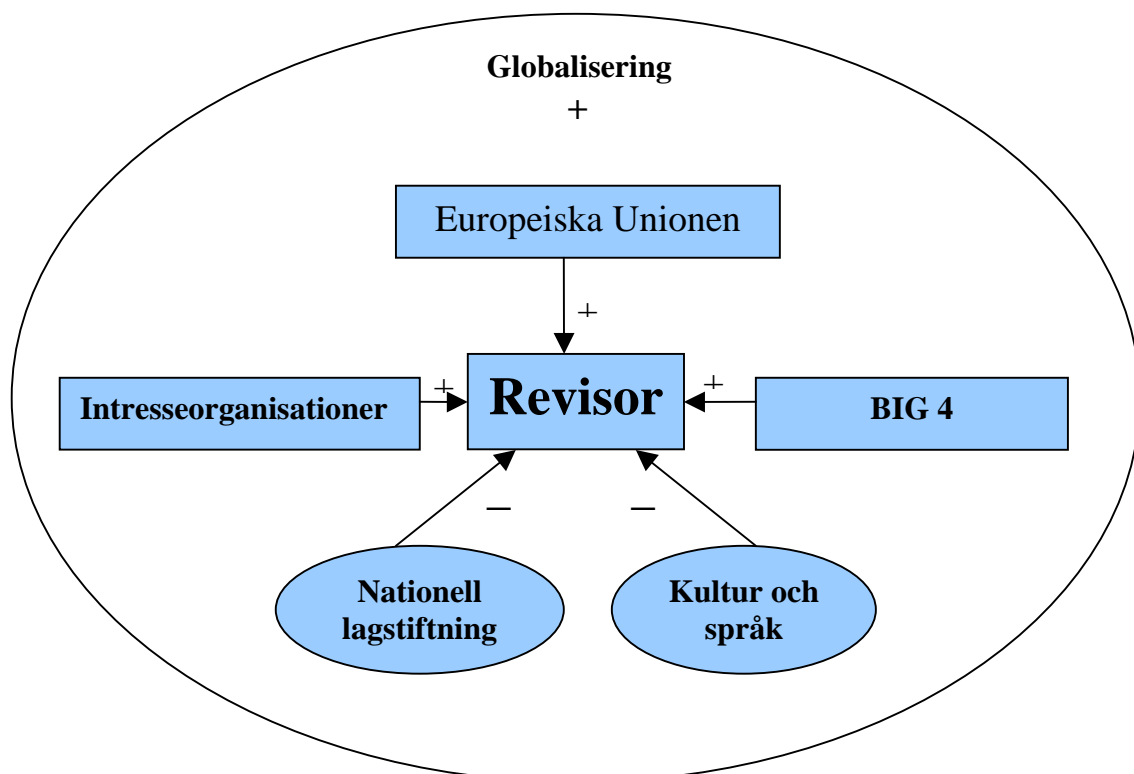
Ländernas lämplighetsprov för inflyttade revisorer är nödvändiga, bl.a. för att de landsspecifika lagarna inte är harmoniserade, men även p.g.a. att kvaliteten på det enskilda landets revisorsprofession måste garanteras. Dessa prov gör det möjligt för den inflyttade revisorn att bevisa sin kompetens utan att behöva genomgå någon ytterligare universitetsutbildning. Vi anser dock att lämplighetsproven är ett hinder för revisorers rörlighet i de fyra länderna eftersom revisorn måste förvärva sin yrkestitel ännu en gång istället för att kunna använda den yrkestitel hon redan har förvärvat i sitt hemland.

Även om ländernas respektive språk inte är något hinder för samarbete länderna emellan, så menar vi att språket utgör ett väsentligt hinder för de revisorer som

vill flytta och verka i ett annat av de fyra länderna. Detta anser vi p.g.a. att lämplighetsproven är på respektive språk, lagstiftningen är skriven på ett komplicerat språk och revisorn måste kunna revisorsprofessionens fackliga termer. Det är även viktigt att revisorn kan landets språk eftersom revisorn bör kunna tala med klienter på deras eget språk.

Vi menar emellertid att det finns flera faktorer som inverkar positivt på revisorers rörlighet i de fyra länderna. Globaliseringen har ett positivt inflytande genom den påtvingade harmoniseringen av redovisningsregleringen. Europeiska Unionen har en positiv inverkan p.g.a. det kontinuerliga arbetet för fri rörlighet samt genom utfärdandet av direktiv som reglerar revision och redovisning. De internationella och nationella intresseorganisationerna utvecklar och implementerar revisions- och redovisningsstandarder som underlättar revisorers rörlighet. Konsekvenserna av denna harmonisering blir att revisorn inte behöver skola om sig. Slutligen bidrar även de kulturella likheterna länderna emellan tack vare att revisionsbyråernas arbetssätt är detsamma i samtliga fyra länderna.

Med nedanstående modell sammanfattar vi hur vi anser att intressenterna och faktorerna påverkar revisorers rörlighet. Vi har markerat ett negativt inflytande med ett minustecken och ett positivt inflytande med ett plustecken. Kultur utgör dock ett undantag då vi har kommit fram till att den inte påverkar revisorers rörlighet i de fyra länderna.



Fri rörlighet innebär ökad konkurrens och därmed bättre utveckling och kvalitet av tjänster. Vi anser dock att obegränsat fri rörlighet för revisorer skulle kunna ha delvis omvänd verkan då revisorsprofessionens kompetens och rykte skulle riskeras, bl.a. på grund av olikheter i skatte- och bolagsrätt. Det är viktigt att kunna garantera revisorsprofessionens kompetens i respektive land och om en inflyttad revisor kan verka som godkänd eller auktoriserad revisor utan att behöva bevisa sin kunskap i det nationella regelverket skulle någon sådan garanti inte kunna ges. Enligt vår mening kan därför en obegränsat fri rörlighet inte uppnås förrän relevanta regelverk anpassats helt.

Vi har kommit fram till att en revisor som arbetar inom BIG 4 eller någon annan större internationell revisionsbyrå är rörlig tack vare dessa byråers globala nätverk, med undantag av att de inte är kan vara påskrivande revisorer. Denna begränsning minimeras dock av att en annan revisor inom nätverket tar på sig den inflyttade revisorns påskrivande roll. Vi tror inte att revisorsprofessionens rykte eller kompetens riskeras i detta fall eftersom det är den påskrivande revisorn som bär ansvaret för den utförda revisionen. Vi anser emellertid att det är negativt att inte kunna agera som godkänd eller auktoriserad revisor i landet men vi tror att dessa revisorer så småningom kan, med hjälp av den kunskap de erhåller genom att arbeta på byrån, genomföra landets lämplighetsprov och då själva bli påskrivande revisorer.

Vad framtiden innebär för revisorers rörlighet kan vi endast spekulera i. Vi tror bl.a. genom våra intervjuer med respondenter på tillsynsmyndigheterna, att det kommer att dröja länge innan revisorer kan röra sig helt fritt inom de fyra länderna. Ett omfattande samarbete mellan tillsynsmyndigheterna i länderna samt en helt harmoniserad reglering och revisorsutbildning kommer att krävas.

7.2 Framtida forskning

I denna studie har vi undersökt revisorers rörlighet i länder som är mycket lika när det gäller både revisions- och redovisningsreglering samt kultur och språk. Vi tror att en studie av revisorers rörlighet i länder som t.ex. Japan, USA, och Ryssland, vilka är mer olika när det gäller dessa faktorer, skulle kunna vara intressant. En annan intressant aspekt vore att jämföra revision och redovisning i I-länder och U-länder eller att jämföra stora länder för att sedan analysera revisorers rörlighet mellan dessa.

Det finns också en möjlighet att undersöka revisorers rörlighet, sett ur ovanstående aspekter, genom en kvantitativ undersökning. Istället för intervjuer kan information samlas in genom enkäter från ett större antal revisorer eller fler länder.

Källförteckning

Publicerade källor

Abbott, Andrew (1988) *The system of professions: an essay on the division of expert labour*. Chicago: Univ. of Chicago Press.

Aggestam, Caroline (2004) *Governing Accountancy Competence Globally: From an Idea to a Standard*. Department of Accounting and Auditing, Copenhagen Business School

Alvesson, Mats, och Sköldbberg, Kaj (1994) *Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund

Artsberg, Kristina, och Schwencke, Hans R (2003) Accounting in Scandinavia, i Walton, Peter, Haller, Axel, och Raffournier, Bernard, (red.) *International Accounting*, Thomson Learning, sid. 304-329

Barrett, Michael., Cooper, David., & Jamal, Karim. (2005) Globalization and the coordinating of work in multinational audits, *Accounting, Organizations and Society*, No. 30, pp. 1–24

Caramanis, Constantinos V. (2002) The Interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of 'globalisation', *Accounting, Organizations and Society*, No. 27, pp 379-408

Coenenberg, Adolf Gerhard., Haller, Axel. & Marten, Kaj-Uve. (1999) Accounting education for professionals in Germany-current state and new challenges, *Journal of Accounting Education*, No.17, pp. 367-390

Combarros, José Luis López. (2000) Accounting and financial audit harmonization in the European Union, *The European Accounting Review*, Vol. 9, No. 4, pp. 643-654

DiMaggio, Paul and Powell, Walter (1991) *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press, Chicago

EU-Kommissionen (1996) Grönbok - Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen, KOM (96) 338 slutlig

EU-Kommissionen (2003) En förstärkt lagstadgad revision, Meddelande från kommissionen till Rådet och Europaparlamentet, KOM (2003)0286 slutlig

Europarådet, 1978, Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag, EGT L 222 , 14.08.1978

Europarådet, 1983, Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, EGT L 193 , 18.07.1983

Europarådet, 1984, Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper, EGT L 126, 12.05.1984

Europarådet, 1989, Rådets direktiv 89/48/EEG av den 21 december 1988 om en generell ordning för erkännande av examensbevis över behörighetsgivande högre utbildning som omfattar minst tre års studier, EGT L 19, 24.1.1989

Europeiska Gemenskapernas Kommission (2004) Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (KOM 2004-10455-01-00)

Flower, John (1994) *The regulation of financial reporting in the Nordic countries*. Fritzes, Stockholm

Giddens, Anthony (1990) *The Consequences of Modernity*. Stanford University Press, Stanford, CA

Harding, Fredrik (1997) Why we don't need a global qualification, *Accountancy*, London: Jan, Vol. 119, Iss. 1241; pp. 57

Helander, Mika (2004). *Fenomenologisk globalisering. Vardaglig nationalism bland transnationellt aktiva svenska och finländska företagsledare som globala epokens ofullbord*, Diss. Helsingfors universitet. Helsingfors : Svenska social- och kommunalhögskolan vid Helsingfors universitet.

Hjelström, Anja (2005) *Understanding International Accounting Standard Setting*. Elanders Gotab, Stockholm.

- Holme, Idar Magne, & Krohn Solvang, Bernt (1997) *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund, 2:a upplagan
- IFAC Education Committee (2003) *International Education Standards for Professional Accountants*
- Karreman, Gert H. (2002) *Impact of globalisation on accountancy education: research publication 2002: promoting educational exchange and facilitating educational development*. IASC, London
- Krugman, Paul R., och Obstfeld, Maurice (2003) *International Economics: Theory and Policy*, Addison Wesley, 6:e upplagan
- Loft, Anne och Jeppesen, Kim (2003) *Harmonising Auditors? A Case Study of the implementation of the EU Eighth Directive in Denmark 1984-2003*, Department of Accounting and Auditiong, Copenhagen Business School
- Lundborg, Per (2005) *Arbetskraftens internationella rörlighet*. I Ekholm, K. (red.). *Tillämpad internationell ekonomi*, Pocket Universitet, SNS Förslag
- Maijoor, Steven., Meuwissen, Roger & Quadackers, Luc (2000) *The effect of national institutions on audit research: evidence from Europe and North America*, *The European Accounting Review*, 9:4, pp. 569-587
- Morgan, Gareth (1999) *Organisationsmetaforer*, Studentlitteratur, Lund
- Needles, Belverd E (1990) *Standards for international accounting education: a considerations of the issues*. I Needles, Belverd E, *Standards for International Accounting Education: a consideration of the issues in comparative international accounting educational standards*: pp. 1-23.
- Nygaard, Claus (2001) *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund
- Patel, Runa & Davidson, Bo (1994) *Forskningsmetodikens grunder Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund, 2:a upplagan
- Pettersson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter om formen och dess betydelse för innehållet*, Företagsekonomiska institutionen, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet

Porter, M., E. (1983) *Konkurrensstrategi: tekniker för att analysera branscher och konkurrenter*, Uddevalla, ISL

Radebaugh, I. & Gray S. (2002) "*International Accounting and Multinational Enterprises*" Kompendium, Aktuella Redovisningsfrågor, Lund

Revisorsutredningen (1993). *Revisorerna och EG : slutbetänkande*, Stockholm : Allmänna förlaget (Statens offentliga utredningar 1993:69)

Rochat, Marco, och Walton, Peter (2003) *Accounting in Scandinavia*, i Walton, Peter, Haller, Axel, och Raffournier, Bernard, (red.) *International Accounting*, Thomson Learning

Selander, Staffan (1989) *Kampen om yrkesutövning, status och kunskap*, Lund: Studentlitteratur

Scott, Richard W (1995) *Institutions and organizations*, Thousand Oaks, London: Sage Publications

Svenning, Conny (1997) *Metodboken*, Lorentz förlag, 2:a upplagan

Trost, Jan (1997) *Kvalitativa intervjuer*. 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund,

Elektroniska källor

Deloitte (2005a) [Elektronisk] Tillgänglig: <URL: <http://careers.deloitte.com/>> 2005-05-02

Deloitte (2005b) [Elektronisk] Tillgänglig:<
<http://www.iasplus.com/restruct/whatis.htm>

Dnr (Den norske Revisorforening) (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: URL:// http://www.revisornett.no/?aid=9018562&path_by_id=/9018547/9018562&path_by_tittle=/Hovedmenyer/Om%20DNR> 2005-05-01

EOGS (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: <URL: <http://www.eogs.dk/sw148.asp>>2005-05-04

EY (Ernst&Young) (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: <URL: http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY> 2005-02-02

Europa (1996). [Elektronisk] Den inre marknadens följder, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet 30 oktober 1996, Tillgänglig: <URL: http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/update/impact/singlesv.pdf> 2005-04-18

Europa (2005a). [Elektronisk] Europeiska Unionen – en översikt, Tillgänglig: <URL: http://europa.eu.int/abc/print_index_sv.htm> 2005-04-18

Europa (2005b). [Elektronisk] Europeiska Unionen – en översikt, Tillgänglig: <URL: http://europa.eu.int/pol/singl/overview_sv.htm> 2005-04-18

FAR (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: www.far.se > 2005-05-18

FAR (2004) [Elektronisk] Tillgänglig: URL://<http://www.far.se/info.asp?choice=info>> 2005-05-18

FLE (Félag löggiltra endurskodenda) (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: URL://<http://www.fle.is> 2005-05-04

FRR (Foreningen Registrerade Revisorer) [Elektronisk] Tillgänglig: URL://<http://www.frr.dk/internet/default.asp>? 2005-05-12

FSR (Foreningen Statsautoriserede Revisorer) [Elektronisk] Tillgänglig:<URL://<http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>> 2005-05-12

IFAC (International Federation of Accounting) (2005a) International Auditing and Assurance Standards Board, Tillgänglig: <URL: <http://www.ifac.org/About/>> 2005-05-02

IFAC (International Federation of Accounting) (2005b) About IFAC, Tillgänglig: <URL:http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf> 2005-05-02

KPMG (2005) [Elektronisk] Tillgänglig:< URL: <http://www.pwc.com/gx/eng/about/main/index.html>> 2005-05-02

Kredittilsynet (2005) [Elektronisk] Tillgänglig:< URL: //<http://www.kredittilsynet.no/wbch3.exe?p=1050>> 2005-05-01

Landguiden (2005) [Elektronisk] Tillgänglig: Höskola Kristianstad <
<http://www.landguiden.se>> 2005-04-19

PWC (PriceWaterhouseCoopers) (2005) [Elektronisk] Tillgänglig:<URL:
<http://www.pwc.com/gx/eng/about/main/index.html>> 2005-05-02

RN (Revisionsnämnden) (2005) [Elektronisk]
tillgänglig:<URL:<http://www.rn.se/inforam2.htm>> 2004-10-23

Revisorstilsynet (2005) [Elektronisk]
Tillgänglig:<URL:<http://www.revisortilsynet.dk/>> 2005-04-19

Romfördraget (2005) (Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,
undertecknat i Rom den 25 mars 1957) [Elektronisk]
Tillgänglig:<URL:http://europa.eu.int/abc/obj/treaties/sv/svtr6d03.htm#Article_48> 2005-05-02

Sveriges Riksdag (2005) [Elektronisk] EU-upplysningen, Tillgänglig: <URL:
http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2546.aspx>
2005-04-18

WTO (World Trade Organization) (2005a) [Elektronisk] Tillgänglig:<URL:
http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact3_e.htm

WTO (World Trade Organization) (2005b) [Elektronisk] Tillgänglig:<URL:
http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm6_e.htm> 2005-05-11

Respondenter

Andersson, Bengt-Göran, auktoriserad revisor, Öhrlings Price
WaterhouseCoopers. Telefonintervju den 10 maj 2005.

Arvidsson, Gunilla, avdelningsdirektör, Revisornämnden i Sverige.
Telefonintervju den 3 maj 2005.

Bang, Liselotte, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i Danmark. Information via e-
mail, maj 2005.

Carlström, Mats, godkänd revisor, Deloitte. Telefonintervju den 10 maj 2005.

Gårdemyr, Maria, auktoriserad revisor, KPMG. Telefonintervju den 3 maj 2005.

Hamborg, Jo-Kolbjørn, Seniorrådgivare, Kredittilsynet i Norge. Telefonintervju den 3 maj 2005.

Sigurðsson, Gunnar, Facklig sekreterare, Félag löggiltra endurskodenda. Telefonintervju den 12 maj 2005.

Törnquist, Johan, auktorierad revisor, Ernst & Young. Telefonintervju den 3 maj 2005.

Bilaga 1: Frågor till svenska Revisorsnämnden

Frågor till Revisorsnämnden

1. Vad har du för arbetsuppgift på Revisorsnämnden?

2.

- A. Kan en person som har blivit utbildad i Norge, Danmark eller på Island bli godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige?
- B. I så fall hur?
- C. Om nej: varför finns inte den möjligheten?

3.

- A. Kan en auktoriserad eller godkänd revisor från Norge, Danmark eller Island arbeta som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige?
- B. Om inte, kan i så fall personen bli godkänd eller auktoriserad revisor och vad krävs isåfall?
- C. Om nej: varför finns inte den möjligheten?

4. Finns det några personer, som har utbildning eller auktorisation från Norge, Danmark eller Island som har blivit godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige? Vet du i så fall hur många?

5.

- A. Vilka intresseorganisationer påverkar Sveriges redovisning, revision och revisorer?
- B. Hur påverkar dessa intresseorganisationer Sveriges redovisning, revision och revisorer?

6.

- A. Kan revisorer enligt din mening röra sig helt fritt mellan Sverige och de tre länderna Danmark, Norge och Island?
- B. Om inte: Vilka hinder finns det och tror du att revisorer kommer att kunna övervinna dessa i framtiden?
- C. Om ja: vad har gjort detta möjligt?

7. Har du något att tillägga som kan vara av betydelse?

Bilaga 2: Frågor till respektive tillsynsmyndighet

Detta är de frågor vi ställde till Kredittilsynet i Norge. Motsvarande frågor har ställts till Island och Danmark.

Frågor till Kredittilsynet, Norge

1. Vad har du för arbetsuppgift på Kredittilsynet?
2.
 - A. Kan en person som har blivit utbildad i Sverige, Danmark eller på Island bli registrert eller statsautorisert revisor i Norge?
 - B. I så fall hur?
 - C. Om nej: varför finns inte den möjligheten?
3.
 - A. Kan en auktoriserad eller godkänd revisor från Sverige, Danmark eller Island arbeta som registrert eller statsautorisert revisor i Norge?
 - B. Om inte, kan då personen bli registrert eller statsautorisert revisor och vad krävs i så fall?
 - C. Om nej: varför finns inte den möjligheten?
4. Finns det några personer, som har utbildning eller auktorisation från Sverige, Danmark eller Island som har blivit registrert eller statsautorisert revisor i Norge? Vet du i så fall hur många?
5.
 - A. Vilka lagar gäller angående revisor, revision och redovisning utöver *Bokføringslov, Revisorslov och Regnskapsloven*?
 - B. Är de nationella lagarna på något sätt internationellt anpassade?
6.
 - A. Vilka intresseorganisationer påverkar Norges redovisning, revision och revisorer?
 - B. Hur påverkar dessa intresseorganisationer Norges redovisning, revision och revisorer?
7.
 - A. Kan revisorer enligt din mening röra sig helt fritt mellan Norge och de tre länderna Danmark, Sverige och Island?
 - B. Om inte: Vilka hinder finns det och tror du att revisorer kommer att kunna övervinna dessa i framtiden?
 - C. Om ja: vad har gjort detta möjligt?
8. Har du något att tillägga som kan vara av betydelse?

Bilaga 3: Frågor till FLE som är översatta till isländska

Spurningar á íslensku

1. Hvað er þitt verkefni í Félagi löggiltra endurskoðenda?
 2.
 - A. Getur persóna sem hefur menntun frá Danmörku, Svíþjóð eða Noregi orðið löggiltur endurskoðandi á Íslandi?
 - B. Ef svarið er jákvætt: hvernig?
 - C. Ef svarið er neikvætt: Útaf hverju ekki?
 3.
 - A. Getur Godkänd eða auktoriserad (löggiltur með þriggja eða fimm ára atvinnureynslu) endurskoðandi frá Svíþjóð, Noregi eða Danmörku unnið sem löggiltur endurskoðandi á Íslandi?
 - B. Ef ekki: Getur persónan þá orðið löggiltur endurskoðandi och hvað þarf persónan þá að gera til þess?.
 - C. Ef enginn möguleiki finnst til að verða löggiltur endurskoðandi: Út af hverju ekki?
 4. Hafa einhverjir sem eru með menntun eða löggildingu frá Svíþjóð, Noregi eða Danmörku orðið löggiltir endurskoðendur á Íslandi? Ef svo er, veistu hvað margir?
 5.
 - A. Hvaða reglur gilda um endurskoðanda, endurskoðun og bókhald meira en *Lög um endurskoðenda, Lög um bókhald og Lög um ársreikninga*?
 - B. Eru íslensku reglur um endurskoðanda, endurskoðun og bókhald á einhvern hátt alþjóðlega samraendar?
 6.
 - A. Hvaða alþjóleg samtök hafa áhrif á Íslands endurskoðenda, endurskoðun og bókhald?
 - B. Hvernig hafa desí samtök áhrif á endurskoðenda, endurskoðun og bókhald á Íslandi?
 7.
 - A. Geta endurskoðendur unnið ábandalaust á milli Íslands og landanna Danmörku, Noregs och Svíþjóðar?
 - B. Ef ekki: hvað kemur í veg fyrir það og heldur þú að endurskoðendur geti komist yfir þessar hindranir í framtíðinni?
 - C. Ef já á A: hvað hefur gert það mögulegt?
 8. Hefur þú einhverju meira að bæta við sem getur haft þýðingu?

Bilaga 4: Frågor till respektive revisionsbyrå

Detta är de frågor vi ställde Ernst & Young. Motsvarande frågor har ställts till Deloitte, KPMG och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers.

Intervjufrågor

1. Vilken yrkestitel har du?
2. Hur länge har du arbetat på Ernst & Young?
3.
 - A. Vilka möjligheter har en revisor som är utbildad i Danmark, Norge eller på Island att arbeta som revisor i Sverige på er byrå?
 - B. Vilka möjligheter har en revisor som är godkänd eller auktoriserad i Danmark, Norge eller på Island att arbeta som revisor på er byrå?
4.
 - A. Har du någon erfarenhet av att arbeta som revisor i Danmark, Norge eller på Island?
 - B. Om svaret är ja: vilka fördelar respektive nackdelar har du upplevt med detta?
 - C. Om svaret är nej: var det p.g.a. några byråkratiska hinder?
5.
 - A. Har du någon erfarenhet av att arbeta med revisorer från Danmark, Norge eller Island?
 - B. Om svaret är ja på A: har du i så fall upplevt att det finns några likheter respektive skillnader mellan länderna?
 - C. Om svaret är ja på A: Vad är fördelarna respektive nackdelarna vad gäller att arbeta med revisorer från Danmark, Norge eller Island?
6. Har er byrå något samarbete med revisorer på Ernst & Youngs kontor i Danmark, Norge och Island? Kan du i så fall beskriva samarbetet?
7. Har du något övrigt att tillägga som kan vara av betydelse?

Bilaga 5: Artikel 6

Rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper

Artikel 6

Det i examen ingående teoretiska kunskapsprovet måste särskilt omfatta följande ämnesområden:

a)

- Räkenskapsrevision,
- Balansanalys,
- extern redovisning,
- sammanställd redovisning,
- kostnadsbokföring och internredovisning,
- intern revision och kontroll,
- föreskrifter om upprättande av års- och sammanställt bokslut samt föreskrifter om metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,
- rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,

b)

i den utsträckning det har betydelse för revisionen:

- associationsrätt,
- lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden,
- beskattningsrätt,
- civil- och handelsrätt,
- lagstiftning om social trygghet och arbetsrätt,
- informations- och databehandling,
- företagsekonomi, nationalekonomi och finansiering,
- matematik och statistik,
- grundläggande principer för ekonomisk styrning av företag.