



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen  
EKONOMIHÖGSKOLAN VID  
LUNDS UNIVERSITET

**Kandidatuppsats**  
Januari 2006

# Analysmodellen och oberoendet

– Vilka förändringar har införandet av  
analysmodellen medfört?

**Handledare**  
Erling Green  
Carl-Michael Unger

**Författare**  
Nina Andersson  
Annelie Nilsson  
Sandra Nordén

# Sammanfattning

---

Uppsatsens titel:	Analysmodellen och oberoendet – Vilka förändringar har införandet av analysmodellen medfört?
Ämne/kurs:	FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng.
Datum:	2005-12-21
Författare:	Nina Andersson Annelie Nilsson Sandra Nordén
Handledare:	Erling Green Carl-Michael Unger
Nyckelord:	Revisorslagen, oberoende, analysmodellen, revisor.
Syfte:	Syftet med föreliggande uppsats är att klargöra huruvida analysmodellen medfört några förändringar för revisorn och dess klienter.
Metod:	Metoden för denna uppsats är kvalitativ med en induktiv ansats. Vid insamling av empiri har semistrukturerade intervjuer genomförts.
Teori:	Kapitlet inleds med en genomgång av Revisorslagen och dess oberoende. Därefter följer ett avsnitt som behandlar analysmodellen, dess innebörd och tillämpning. Teorin bygger till största delen på Revisorslagens proposition och Statens Offentliga Utredning.
Empiri:	Studiens empiri består av det material som insamlats genom personliga och enskilda intervjuer. Respondenterna kommer från fyra av de största revisionsbyråer i landet och två från två större företag.
Slutsatser:	Analysmodellen har medfört två betydelsefulla förändringar för revisorns arbete. Det första är dokumentationskravet och det andra är begränsning av konsultverksamhet i samband med revision. Dessa två konsekvenser har bidragit med både för- och nackdelar. Medvetenheten om oberoendet har ökat hos såväl revisorer som företag, men är fortfarande ett omdiskuterat ämne.

# Abstract

---

- Titel:** The analysis-model and the independence – What kind of changes has the incorporation of the analysis-model resulted in?
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish credits (15 ECTS).
- Date:** 2005-12-21
- Authors:** Nina Andersson  
Annelie Nilsson  
Sandra Nordén
- Advisors:** Erling Green  
Carl-Michael Unger
- Key words:** The law of accountant, independence, the analysis-model, accountant.
- Purpose:** The purpose of this paper is to seek an explanation to whether the analysis-model has brought along any changes for the accountant and his client.
- Methodology:** A qualitative method with an inductive projection has been used for this paper. The empirical foundation was collected by semi-structured interviews.
- Theoretical perspectives:** This chapter will begin with a survey of the law of the accountant and its independence. Afterwards a section that describes the analysis-model, its meaning and its application will follow. The theoretical perspectives are mostly based on the government bill and the Swedish Government Official Reports.
- Empirical foundation:** The material is gathered by personal and individual interviews. The respondents are from four of the largest accounting firms in the country and two larger companies.
- Conclusions:** The analysis-model has brought on two significant changes for the accountant. Firstly the documentation requirement and secondly the restriction of consultation. The two consequences have contributed with both advantages and disadvantages. The awareness has increased when it comes to the independence, both among accountants and among companies, but is still a discussed subject.

# Förord

---

Först och främst vill vi tacka de revisionsbyråer och företag som har tagit sig tid att besvara våra frågor och dela med sig av sina åsikter. Vi har blivit vänligt bemötta och fått värdefull information av samtliga respondenter.

Vi vill även tacka våra handledare, Erling Green och Carl-Michael Unger, för den hjälp och idéer som de har bidragit med.

Lund, den 21 december 2005

---

Nina Andersson

Annelie Nilsson

Sandra Nordén

# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1 Bakgrund</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 Problemdiskussion</b> .....	<b>10</b>
<b>1.3 Syfte</b> .....	<b>11</b>
<b>1.4 Positionering</b> .....	<b>11</b>
<b>1.5 Avgränsningar</b> .....	<b>12</b>
<b>1.6 Viktiga begrepp och begreppsdefinitioner</b> .....	<b>13</b>
<b>1.7 Teoretisk referensram</b> .....	<b>14</b>
<b>1.8 Disposition</b> .....	<b>15</b>
<b>2 Metod</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Val av vetenskapsteoretiskt perspektiv</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2 Val av induktivt eller deduktivt angreppssätt</b> .....	<b>17</b>
<b>2.3 Val av kvalitativ eller kvantitativ metod</b> .....	<b>18</b>
<b>2.4 Kvalitativa undersökningar</b> .....	<b>19</b>
2.4.1 Val av kvalitativ undersökningsmetod.....	19
2.4.2 Intervjuguide.....	20
<b>2.5 Primär och sekundärdata</b> .....	<b>20</b>
<b>2.6 Validitet och reliabilitet</b> .....	<b>21</b>
<b>2.7 Källkritik</b> .....	<b>23</b>
2.7.1 Teori.....	23
2.7.2 Empiri.....	23
<b>3 Teori</b> .....	<b>25</b>
<b>3.1 Utveckling internationellt och i Sverige</b> .....	<b>25</b>
<b>3.2 Revisorslagen</b> .....	<b>26</b>
3.2.1 Inledning.....	26
3.2.2. Oberoende .....	27
<b>3.3 Fristående rådgivning</b> .....	<b>28</b>
<b>3.4 Analysmodellen</b> .....	<b>29</b>
3.4.1 Inledning.....	29
3.4.2 Analysmodellens uppbyggnad.....	31
3.4.3 Tillämpning av analysmodellen.....	33
3.4.3.1 Steg 1 – Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden.....	33
3.4.3.1.1 Egenintressehotet .....	33
3.4.3.1.2 Självgranskningshotet.....	34
3.4.3.1.3 Partsställningshotet.....	34
3.4.3.1.4 Vänskapshotet .....	35
3.4.3.1.5 Skrämselhotet.....	35
3.4.3.1.6 Generalklausulen.....	35

3.4.3.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden.....	36
3.4.3.3 Steg 3 – Dokumentation av analysen.....	37
<b>4 Empiri.....</b>	<b>38</b>
<b>4.1 Bortfallsanalys .....</b>	<b>38</b>
<b>4.2 Presentation av respondenterna och deras arbetsplats.....</b>	<b>39</b>
4.2.1 Revisionsbyråerna.....	39
4.2.2 Företagen.....	40
<b>4.3 Intervjuer.....</b>	<b>41</b>
4.3.1 Willard Möller – SET- Auktoriserade Revisorer .....	41
4.3.1.1 Oberoendet.....	41
4.3.1.2 Analysmodellen .....	41
4.3.1.3 Konsultuppdrag.....	42
4.3.1.4 Relationen mellan revisor och företag .....	42
4.3.2 Dan Andersson – Öhrlings PricewaterhouseCoopers .....	42
4.3.2.1 Oberoendet.....	42
4.3.2.2 Analysmodellen .....	43
4.3.2.3 Konsultation.....	44
4.3.2.4 Relationen mellan revisor och företag .....	44
4.3.3 Bengt Wahlström – Deloitte.....	45
4.3.3.1 Oberoendet.....	45
4.3.3.2 Analysmodellen .....	45
4.3.3.3 Konsultuppdrag.....	46
4.3.3.4 Relationen mellan revisor och klient.....	46
4.3.4 Fredrik Borg – Ernst & Young.....	47
4.3.4.1 Oberoendet.....	47
4.3.4.2 Analysmodellen .....	47
4.3.4.3 Konsultuppdrag.....	48
4.3.4.4 Relationen till klienterna .....	48
4.3.5 Jörgen Carlsson – Aspiro .....	49
4.3.5.1 Oberoendet.....	49
4.3.5.2 Analysmodellen .....	49
4.3.5.3 Konsultuppdrag.....	50
4.3.5.4 Relationen till revisorerna .....	50
4.3.6 Karl G Lindström – Sony Ericsson.....	51
4.3.6.1 Oberoendet.....	51
4.3.6.2 Analysmodellen .....	51
4.3.6.3 Konsultuppdrag.....	52
4.3.6.4 Relationen till revisorerna .....	52
<b>5 Analys och slutsatser.....</b>	<b>53</b>
<b>5.1 Oberoende.....</b>	<b>53</b>
<b>5.2 Dokumentation .....</b>	<b>54</b>
<b>5.3 Begränsningar av konsultuppdrag.....</b>	<b>55</b>
<b>5.4 Revisorns ökade noggrannhet .....</b>	<b>56</b>
<b>5.5 Företagens medvetenhet om oberoendet.....</b>	<b>57</b>
<b>5.6 Slutsatser.....</b>	<b>58</b>

<b>5.7 Förslag till fortsatt forskning .....</b>	<b>59</b>
<b>6 Källförteckning.....</b>	<b>60</b>
<b>6.1 Offentligt tryck .....</b>	<b>60</b>
<b>6.2 Publicerade källor.....</b>	<b>60</b>
6.2.1 Litteratur.....	60
6.2.2 Artiklar .....	61
6.2.3 Uppsatser.....	61
<b>6.3 Elektroniska källor .....</b>	<b>62</b>
<b>6.4 Muntliga källor .....</b>	<b>62</b>
<b><i>Bilaga 1</i> .....</b>	<b>63</b>
<b><i>Bilaga 2</i> .....</b>	<b>65</b>

## Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen för Revisionsbyråbranschen (fd Föreningen Auktoriserade Revisorer)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
RevL	Revisorslag (2001:883)
SEC	Securities and Exchange Commission
SOU	Statens Offentliga Utredningar



# 1 Inledning

---

*I detta inledande kapitel ges en beskrivning av problemets bakgrund för att skapa förståelse för det ämne som har valts. Därefter följer problemdiskussion samt det syfte som ligger till grund för denna uppsats. Vidare kommer positionering i förhållande till andra uppsatser, avgränsningar, viktiga begrepp och den teoretiska referensramen att redogöras för. Kapitlet avslutas med en disposition av uppsatsens framställning.*

---

## 1.1 Bakgrund

Revisorns opartiskhet och självständighet är en av de viktigaste grundpelarna för att en revisor överhuvudtaget skall kunna utföra sitt arbete på ett effektivt och tillfredställande sätt. Debatten kring oberoendet har därför funnits lika länge som revision har utförts. Revisorns opartiskhet och självständighet är i skrivandets stund ett högst aktuellt ämne, både nationellt och internationellt. Intresset för ämnet har ökat i takt med att näringslivet blivit alltmer komplext och behovet av tillförlitlig information om företagets verksamheter, resultat och ställning har ökat.<sup>1</sup> Dagens debatt beror antagligen även på införandet av den nya Revisorslagen 2002 med tillhörande analysmodell och troligen även till stor del på de redovisningsskandaler som uppdagades i USA för ett antal år sedan. En av de större skandalerna var Enron-skandalen. I detta fall förekom ett samarbete mellan revisionsbyrån, Arthur Andersen, och Enron. År 2001 var Enron tvungen att tillkännage sina undanhållna skulder vilket medförde att den högt värderade aktien rasade, vilket resulterade i att Enron gick i konkurs. I och med denna händelse tappade investerarna förtroendet för marknaden och för de finansiella rapporter som utges av företagen och som ligger till grund för investerarnas beslut. År 2002 upprättades Sarbanes-Oxley Act av den amerikanska kongressen. Detta reglerverk uppstod som en konsekvens av Enrons konkurs. Dess huvudsakliga syfte är att bevara revisorns oberoende och därigenom förhindra revisorer att bedriva konsultverksamhet åt klienter.<sup>2</sup>

Första gången den svenska lagstiftaren ställde krav på revisorns oberoende var i 1910 års Aktie-bolagslag (1910:88). I denna lag uppställdes krav på att revisorn skulle vara

---

<sup>1</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 233.

<sup>2</sup> C. Cullinan, Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?, 2004, s. 859-861.

oberoende i förhållande till såväl bolaget som dess styrelse, men även till andra indirekta intressenter<sup>3</sup>. Regleringen var dock främst till för att skydda ägarna.<sup>4</sup> Sedan dess har lagstiftningen avseende revisorns oberoende stärkts. Idag är det Revisorslag (2001:883)<sup>5</sup> som behandlar revisorernas oberoende. Enligt denna lag innebär det följande att vara en oberoende revisor:

*”En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden”<sup>6</sup>*

För att säkerställa att en revisor utför sina uppdrag med opartiskhet och självständighet är revisorns oberoende ett krav.<sup>7</sup> Begreppet *oberoende* har lett till missförstånd eftersom utomstående tror att en revisor inte skall ha några ekonomiska, finansiella eller andra relationer som kan leda till någon form av beroende. Enligt praxis anses det vara ett ouppnåeligt tillstånd.<sup>8</sup> Andra menar att kvalificerade revisorer, till skillnad från redovisningskonsulter, är utsatta för tillsyn från staten, Revisorsnämnden och tvingas genomgå kvalitetskontroll vart femte år utöver de krav som finns på vidareutbildning varje år. Revisorer är därutöver tvingade att ha en ansvarsförsäkring. Troligen utsätts ingen annan yrkeskår för alla ovan nämnda situationer. I och med det ovan nämnda anses det att oberoendet och självständigheten skall vara säkrat.<sup>9</sup>

Utvecklingen av de svenska reglerna har påverkats av internationaliseringen på området, såväl inom EU som internationellt.<sup>10</sup> Den viktigaste förändringen i Revisorslagen är det nya sättet att se på revisorns opartiskhet och självständighet vid ett revisionsuppdrag.<sup>11</sup> Denna förändring torde ha påverkat såväl revisorernas som företagens beteende. Revisorslagen tar, i 21 §, upp fem typer av hot vars förekomst alltid anses kunna rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Dessa hot analyseras i analysmodellen, som innehåller olika frågor varje revisor måste ta ställning

---

<sup>3</sup> Som t ex borgenärer.

<sup>4</sup> A. Diamant, Revisors Oberoende, 2004, s. 36.

<sup>5</sup> Revisorslag (2001:883) trädde ikraft den 1 januari 2002.

<sup>6</sup> 20 § Revisorslagen.

<sup>7</sup> A. Diamant, Revisors Oberoende, 2004, s. 36.

<sup>8</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 136.

<sup>9</sup> Per-Olof Andersson, Revisorernas ställning måste bli starkare, 2004-01-07.

<sup>10</sup> A. Diamant, Revisors Oberoende, 2004, s. 43-44.

<sup>11</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 232.

och därmed kontrollera att oberoendet är säkerställt. Revisorn skall använda sig av analysmodellen inför varje nytt uppdrag eller då en ny omständighet uppkommer i ett befintligt uppdrag. (Analysmodellen kommer att behandlas närmare i avsnitt 3.3.)<sup>12</sup> Genom den nya lagstiftningen är Sverige det första landet i världen som lagfäster analysmodellen. Rätt tillämpad skall analysmodellen vara ett hjälpmedel för revisorerna i dess yrkesutövande när det gäller att hantera oberoendefrågorna och göra hanteringen av dessa trovärdiga.<sup>13</sup>

Idag, nästan fyra år efter Revisorslagen introducerades, kan de faktiska konsekvenserna av analysmodellens införande ses. Fyra år är också en så pass kort tid att de flesta i branschen bör ha i minnet hur det såg ut innan modellens införande. Därför anses tiden vara rätt för den studie som skall genomföras nedan.

## 1.2 Problemdiskussion

Införandet av Revisorslagen och analysmodellen har inneburit fler restriktioner i revisorns arbete, såsom i vilken utsträckning revisorn och företaget får ha kontakt. Dessa begränsningar har gjorts för att säkerhetsställa och klargöra oberoendet inför revisorns och företagets intressenter. Det torde kunna diskuteras huruvida den nya Revisorslagen och dess medföljande modell i något avseende har förändrat revisorns arbete, oberoende och gett praktiska konsekvenser för såväl revisorn som klienten. Revisorslagen och analysmodellen är tänkt att medföra en trygghet för såväl revisorn i sitt arbete som dess klient och andra intressenter. En annan fråga som därmed uppkommer är huruvida analysmodellen kan bidra till att verkligen öka tryggheten.

Före Revisorslagen och analysmodellens införande fanns det inte en gemensam mall för hur revisorerna skulle bedöma sitt oberoende. Oberoendebegreppet är ett komplext begrepp som kan tolkas på olika sätt och analysmodellen kan ge en grund till en gemensam tolkning. Problemet med analysmodellen beror dock delvis på att analysverktygen<sup>14</sup> används av revisorn själv, vilket således kan leda till en subjektiv

---

<sup>12</sup> 21 § Revisorslagen.

<sup>13</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 234-235.

<sup>14</sup> 21 § Revisorslagen.

bedömning. Tydliga regleringar om vad som får göras och inte får göras verkar saknas. En mer specificerad modell skulle kanske kunna underlätta ytterligare. Det finns dock en risk att den blir för detaljerad och därmed svår för revisorerna att tillämpa i sitt arbete. Ett annat resonemang som kan föras är huruvida analysmodellen förenklat för revisorn vid bedömningen av oberoendet och i dennes arbete med revision.

### 1.3 Syfte

Syftet med föreliggande uppsats är att klargöra huruvida analysmodellen i den nya Revisorslagen medfört några förändringar för revisorn och dess klienter.

### 1.4 Positionering

I samband med att Revisorslagen och analysmodellen trädde ikraft 2002, har det utförts ett flertal studier inom detta ämne. Flertalet uppsatser behandlar naturligtvis samma grundproblematik, men merparten av forskningarna anläggs utifrån olika perspektiv.

Tidigare forskning inom detta område har eftersökts och därmed har det framkommit att ämnet har behandlats vid flera olika högskolor och universitet. Vid Luleå Universitet finns det flera uppsatser som utforskat detta ämne, som exempelvis en uppsats som behandlar revisorns dubbla roll som rådgivare och granskare och därmed även dess oberoende.<sup>15</sup> Uppsatsens syfte var att belysa huruvida revisorns personlighet och personliga bedömningar påverkar dennes oberoende. Det finns även tidigare uppsatser som behandlar ett mer internationellt perspektiv. En av dessa uppsatser behandlar införandet av SOX<sup>16</sup> och analysmodellen. Författarna studerade skillnader i hur oberoendet upplevdes och bearbetades i de två olika regleringarna.<sup>17</sup> En annan uppsats har behandlat oberoendet och analysmodellen utifrån skillnaden mellan globala och regionala

---

<sup>15</sup> C. Johansson, J. Notelid, Konflikten mellan revisorns dubbla roller – kan en revisor vara oberoende?, Vt 2005.

<sup>16</sup> Sarbanes-Oxley-Act.

<sup>17</sup> C. Frantzén, E. Svennberg, Revisorns oberoende – en jämförelse mellan Sarbanes-Oxley-Act och analysmodellen, Ht 2004.

revisionsbyråer.<sup>18</sup> Ytterligare uppsatser behandlar huruvida revisorns oberoende säkerställdes genom analysmodellens införande<sup>19</sup>, hur revisorns oberoende påverkas då denne utför både revision och konsultation<sup>20</sup> och oberoendefrågan och revisorns förhållande till sin klient<sup>21</sup>. Dessa tre uppsatser skrevs under 2002 vilket innebär att den skrevs samma år som de nya reglerna införts. Skribenterna torde därmed inte ha kunnat utläsa effekterna av analysmodellen i samma omfattning som det ämnas göras i denna uppsats. Med anledning av det ovan nämnda kan detta arbete förhoppningsvis ge en bättre bild av analysmodellens konsekvenser.

Alla de ovan nämnda uppsatser har tagit upp frågan kring revisorns oberoende som en grund. Syftena för deras uppsatser har dock inte varit att se på eventuella förändringar, vilket avsikten med denna uppsats är.

## 1.5 Avgränsningar

Intervjuerna kommer att ske med personer på större företag.<sup>22</sup> Anledningen till denna avgränsning är att oberoendet troligen spelar större roll för dessa företags legitimitet då det antas finnas större möjligheter och krav vad gäller dessa frågor i större organisationer. Studien omfattar vidare fyra av de större revisionsbyråerna; Deloitte, Ernst & Young, Öhrlings - PricewaterhouseCoopers och SET – Auktoriserade Revisorer. Dessa revisionsbyråer är tillsammans med KPMG de fem största revisionsbyråerna i Sverige.<sup>23</sup> Mindre revisionsbyråer omfattas inte av studien då det är de större byråerna som anlitas av större företag.

Eftersom tidsutrymmet är begränsat har avgränsningar i antalet intervjuer som utförts varit tvunget. I annat fall hade mer omfattande studier och fler intervjuer kunnat genomföras. Även geografiska avgränsningar har gjorts. Respondenterna kommer från Malmö,

---

<sup>18</sup>I. Bendelius m fl, Revisorns oberoende och analysmodellen – skillnad mellan globala och regionala revisionsbyråer, Ht 2004.

<sup>19</sup>A. Engström, U. Larsson, Revisorns oberoende – säkerställt genom analysmodellen?, 2002.

<sup>20</sup>R. Jillehed, S. Nygren, Revisorns oberoende – Påverkan på revisorns oberoende vid en kombinerad roll som granskare och konsult, 2002.

<sup>21</sup>M. Ljung, G. Thelin, En analys av revisorns oberoende, Ht 2002.

<sup>22</sup>Företag så som det används i denna uppsats syftar till revisionsbyråernas klienter.

<sup>23</sup>D. Fristedt, S-I Sundqvist, Styrelser och revisorer i Sveriges Börsföretag, 2005, s. 42.

Lund och Helsingborgsregionen. Det inte har funnits tids- eller kostnadsutrymme att göra längre resor.

Avgränsningar har gjorts avseende den valda teoretiska referensramen. Den litteratur som används är den som anses mest lämpad för denna studie. Det skall dock framhållas att de val och begränsningar som har gjorts påverkar resultatet av undersökningen.

Studien kommer inte specifikt att utreda konsekvenserna av de nämnda redovisningsskandalerna i USA, då detta inte är möjligt med hänsyn till studiens omfattning. Eftersom skandalerna var aktuella under den tid då analysmodellen infördes kommer dessa dock tas i beaktande när konsekvenser av analysmodellen diskuteras.

## 1.6 Viktiga begrepp och begreppsdefinitioner

Nedan definieras några för denna uppsats viktiga ord/begrepp och definitioner:

**Företag** – ordets användning i denna studie syftar till revisionsbyråernas klienter.

**Integritet** – hederlighet och sanningsenlighet.<sup>24</sup>

**Jäv** – Omständigheter som kan antas orsaka opartiskhet.<sup>25</sup>

**Konsultuppdrag** – ordets användning i denna studie är som synonym till fristående rådgivning.

**Konsultverksamhet** - Alla uppdrag som inte utgör revisionsverksamhet.<sup>26</sup>

**Oberoende** – opartiskhet och självständighet<sup>27</sup>

- *Faktiskt oberoende*: ett sinnestillstånd av att inget kan påverka det yrkesmässiga omdömet samt att verka med integritet, opartiskhet och professionell skeptism.
- *Synbart oberoende*: att en kunnig och omdömesgill person inte skall misstänka att revisorns integritet, opartiskhet och professionella skeptism riskeras.<sup>28</sup>

**Objektivitet** – att vara opartisk, intellektuellt hederlig och stå fri från intressen som kan komma i konflikt med en klients intressen.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 118.

<sup>25</sup> Svenska Akademin, Ordbok över svenska språket, 1935, 13 bandet.

<sup>26</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 238.

<sup>27</sup> 21 § Revisorslagen.

<sup>28</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 133.

**Opartiskhet** – Att en person vid en fråga som berör två eller flera parter inte själv är lierad med någondera parten eller att han står fri och obunden i förhållande till en viss fråga.<sup>30</sup>

**Revisionsgrupp** - En grupp i ett företag i vilken minst ett revisionsbyrå ingår och som på grund av ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskapen.<sup>31</sup>

**Revisionsverksamhet** - Sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som skall utföras enligt författning, stadgar eller avtal och som skall utmynna i en rapport, ett intyg eller någon annan handling som är avsedd även för andra än uppdragsgivaren. Hit räknas även rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen.<sup>32</sup>

**Självständighet** – Att ha rätt att handla efter eget omdöme och att ta beslut som inte beror på inverkan från annat håll.<sup>33</sup>

**Stora revisionsbyråer** – De fem största revisionsbyråerna i Sverige, d v s Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst&Young, KPMG samt SET-Auktoriserade Revisorer.<sup>34</sup>

## 1.7 Teoretisk referensram

Teoriavsnittet i denna studie har framförallt baserats på propositionen och SOU'n till Revisorslagen. Dessa offentliga tryck har varit användbara för att söka klargöra lagstiftarens och remissinstansernas syfte och hur de har resonerat när det gäller den nya revisorslagen och lagfästandet av analysmodellen. Teoriavsnittet bygger även till en stor del på Westermarks *Bokföringslagen*, *Revisionslagen*, *Revisorslagen* och Diamants *Revisors Oberoende*. Det har inte skrivits så mycket relevant litteratur sedan de nya oberoendereglerna trädde i kraft 2002. Dessa två böcker redogör däremot bra för oberoendet och de nya reglerna. En del artiklar har använts då utbudet av relevant och uppdaterad information är större inom detta område.

---

<sup>29</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 118, 133.

<sup>30</sup> Svenska Akademin, Ordbok över svenska språket, 1952, 19 bandet.

<sup>31</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 238.

<sup>32</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 238.

<sup>33</sup> Svenska Akademin, Ordbok över svenska språket, 1969, 25 bandet.

<sup>34</sup> D. Fristedt, S-I Sundqvist, Styrelser och revisorer i Sveriges Börsföretag, 2005, s. 42.

## 1.8 Disposition

Uppsatsen är indelad i fem kapitel. Kapitel ett representerar uppsatsens bakgrund, positionering, avgränsningar, viktiga begrepp och teoretisk referensram. Det förs även en problemdiskussion som resulterar i ett syfte.

Kapitel två behandlar valet av vetenskapsteoretiska perspektiv och angreppssätt. I detta kapitel diskuteras och motiveras de metoder som har valts för uppsatsen. Sedan förklaras tillvägagångssättet för genomförandet av denna studie.

Vidare kommer det i kapitel tre att ske en genomgång av relevant teori. Teoriavsnittet inleds med en redogörelse för utvecklingen inom detta område. Den nya Revisorslagen kommer sedan att tas upp, såväl som analysmodellens uppbyggnad och tillämpning.

En presentation av respondenterna och deras arbetsplats inleder det fjärde kapitlet. Därefter kommer intervjumaterialet att presenteras.

I kapitel fem kommer det att ske en analys och jämförelse mellan den insamlade empirin och teorin som redogjorts för i kapitel tre. Analysen kommer att ske med utgångspunkt från syftet med uppsatsen. Slutligen kommer det att redogöras för de slutsatser som framkommit.



## 2 Metod

---

*I detta kapitel förklaras de vetenskapsteoretiska perspektiven, angreppssätt och metod. De val som gjorts i samband med uppsatsen motiveras. En redogörelse för använda primära och sekundära källor kommer att ske i detta kapitel. Vidare klarläggs hur datainsamlingen skett. Slutligen redogörs för uppsatsens validitet och reliabilitet och den kritik som riktats mot använda källor.*

---

### 2.1 Val av vetenskapsteoretiskt perspektiv

Vid studium av sociala processer kan man i princip anlägga två olika perspektiv, positivism eller hermeneutik. Perspektiven skiljer sig åt vad det gäller synen på verklighet, sanning och kunskap. De olika antaganden som utgås från vid en studie utgör till stor del förutsättningen för de resultat som erhålles.<sup>35</sup> Det är därför rimligt att anta att en studie om revisorns oberoende får olika resultat beroende på vilket perspektiv man tillämpar.

I denna undersökning av eventuella förändringar som analysmodellen kan ha medfört för revisorer och företag kommer det hermeneutiska perspektivet att användas. Perspektivet har valts då studiens strävan är att studera vilka konsekvenser den nya Revisorslagen har medfört i verkligheten och inte i teorin. Det talar emot det positivistiska synsättet som förespråkar naturvetenskapliga metoder när en social verklighet skall studeras.<sup>36</sup> Förespråkare för hermeneutiken menar att studier i hur människor tänker och agerar, är något helt annat än naturvetenskap. Det är meningslöst att tala om en objektiv verklighet då det skulle innebära att alla människor borde uppfatta ett fenomen på samma sätt.<sup>37</sup> Då ett av de stora problemen i oberoendebeskrivningen är revisorns objektivitet och huruvida denna kan upprätthållas, skulle ett positivistiskt synsätt där objektiviteten är en förutsättning inte passa denna studie. Istället kan detta beskrivas just som förespråkarna för hermeneutiken gör, d v s som ett komplext samspel som påverkas av olika människors uppträdande och beteende.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 29.

<sup>36</sup> A. Bryman, E. Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 26.

<sup>37</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 32-33.

<sup>38</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 38.

För att verkligen förstå sociala fenomen bör man enligt förespråkarna för hermeneutik få fram hur människor tolkar den sociala verkligheten genom att låta individerna använda sina egna ord.<sup>39</sup> Genom att använda individuella intervjuer kommer denna studie få fram en tolkning av den sociala verkligheten.

Om det perspektiv som positivisterna förespråkar skulle ha valts hade troligen en kvantitativ undersökning genomförts. Genom en sådan undersökning där informationen omvandlas till siffror skulle syftet med att studera en förändring gå förlorat, då eventuella förändringar i denna uppsats handlar om olika personers subjektiva uppfattningar.

Ett problem med det valda synsättet är att relationen mellan forskaren och forskningsobjektet aldrig helt kan avlägsnas. Forskningen kan bli sämre om forskaren genom sin egen närvaro inte får möjlighet att gå in på djupet gällande individens uppfattning och tolkning av ett fenomen.<sup>40</sup>

## 2.2 Val av induktivt eller deduktivt angreppssätt

Det föreligger oenighet inom vetenskapen när det gäller vilket angreppssätt som är bäst lämpat för att få grepp om verkligheten.<sup>41</sup> Det finns två ytterligheter, deduktivt respektive induktivt angreppssätt.

Denna undersökning kommer att angripas induktivt, vilket innebär att utgångspunkten i undersökningen är empirin. De primära data som framkommer och den empiri som studien utgår ifrån kommer från de intervjuer som genomförs.<sup>42</sup> Utifrån denna information kommer det i analysen föras diskussioner. Slutsatser kommer sedan att dras på grundval av dessa diskussioner.

I en idealisk situation går man ut i verkligheten i princip helt utan förväntningar och samlar in relevant information, som sedan formuleras till en teori. Ingenting skall be-

---

<sup>39</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 38.

<sup>40</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 35-37.

<sup>41</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 34.

<sup>42</sup> A. Bryman, E. Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 25.

gränsa vilken information som samlas in, därmed erhålls en mer korrekt och relevant information.<sup>43</sup> Detta är inte praktiskt genomförbart då informationen som framkommer under intervjuerna påverkas av vilka frågor som ställs, givet studiens syfte. Tron på att det är praktiskt möjligt att genomföra en undersökning med helt öppet sinne är något som induktivismen har kritiserats för.<sup>44</sup>

Det deduktiva angreppssättet utgår ifrån vetenskapen och de teoretiska övervägandena inom ett visst område. Teorin och hypoteserna väljs först och styr därför datainsamlingsprocessen. Slutligen kontrolleras huruvida de överensstämmer med verkligheten.<sup>45</sup> Detta angreppssätt kommer inte att användas i föreliggande studie eftersom en deduktiv metod motverkar syftet med undersökningen. Att begränsa studiens omfattning till några i förväg valda möjliga konsekvenser av analysmodellen skulle kunna leda till att relevant information kan gå förlorad. Vid tillämpning av ett deduktivt angreppssätt skulle studien inte ge en rättvis och trovärdig bild av verkligheten.

## 2.3 Val av kvalitativ eller kvantitativ metod

Denna studie kommer att tillämpa en kvalitativ metod, vilket innebär att det är respondenterna som bestämmer vilken information som kommer fram.<sup>46</sup> Empirin kommer att struktureras efter att intervjuerna genomförts. Anledningen till att den kvalitativa metoden valts framför den kvantitativa metoden är intresset att få djup och detaljrik information som skall ge en helhetsförståelse för de komplexa problem som finns avseende revisorers oberoende. En kvantitativ metod kan inte ge denna typ av information eftersom metoden bygger på att undersöka överskådliga variabler som kan omvandlas till siffror. Med den kvantitativa metoden finns det en risk att gå miste om relevant information då respondenterna inte får utrymme att ge egna kommentarer och informationen blir ytlig och mindre flexibel.<sup>47</sup> Att ta denna risk skulle innebära att syftet med studien riskerar att gå förlorad.

---

<sup>43</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 35.

<sup>44</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 43.

<sup>45</sup> A. Bryman, E. Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 23.

<sup>46</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 142.

<sup>47</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 140, 147.

En negativ följd av att inte tillämpa en kvantitativ metod är att det inte är möjligt att intervjua lika många personer. Då endast ett fåtal intervjuas kan problem uppkomma avseende hur representativa respondenterna är för andra individer, d v s ett s k generaliseringsproblem uppstår.<sup>48</sup>

Metoden som har använts är dock inte rent kvalitativ. Inför de intervjuer som genomförs struktureras de frågor som bör ställas under intervjun upp. Mallen behöver inte användas fullt ut, utan är ett stöd för både intervjuarna och respondenterna och möjliggör generaliseringar.<sup>49</sup>

## 2.4 Kvalitativa undersökningar

### 2.4.1 Val av kvalitativ undersökningsmetod

Tillvägagångssättet för den kvalitativa metoden är den individuella öppna intervjun. Till den kvalitativa metoden hör även gruppintervjuer och dokumentundersökning.<sup>50</sup> Valet av den individuella öppna intervjun motiveras av att studien omfattar få respondenter och att intresset ligger i att ta del av deras personliga uppfattning om konsekvenser av analysmodellen.

En gruppintervju kan inte anses lämplig eftersom denna kan leda till att endast ett fåtal konsekvenser av analysmodellen diskuteras. Vid en individuell intervju får varje respondent möjlighet att ta upp de förändringar de själva anser viktiga, vilket ger en större bredd i studien. En gruppintervju med både revisorer och företagsrepresentanter hade kunnat begränsa ärligheten i respondenternas svar eftersom båda parter har en del i det ämne som studeras. Det skulle inte heller fungera med en gruppintervju med enbart revisorer eller representanter från företags sida då det ämne som behandlas är känsligt för yrkesprofessionen. Att oberoendet är säkerhetsställt är en fråga om yrkesstolthet och personer inom samma bransch skulle därför kunna ha svårare att erkänna brister i detta med kollegor runtomkring sig.

---

<sup>48</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 144.

<sup>49</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 151.

<sup>50</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 159.

## 2.4.2 Intervjuguide

När det gäller intervjuens form kan det väljas hur pass öppen eller strukturerad den skall vara. Vid en helt strukturerad intervju finns det fasta frågor med svarsalternativ och vid den helt öppna intervjun pågår intervjun fritt utan ordningsföljd.<sup>51</sup> Dess mellanting är den semi-strukturerade intervjuformen, där intervjuaren förbereder en intervjuguide inför intervjun.<sup>52</sup>

Vid denna studie kommer en semi-strukturerad intervju, med en intervjuguide, att användas. Frågorna kommer att fungera som ett stöd vid intervjun, både för den som leder intervjun men också för respondenten. När intervjufrågorna utformas kommer flera saker att finnas i åtanke. Vikten av att frågorna har ett klart fokus är en viktig utgångspunkt, liksom tydligheten för att undvika missförstånd. Frågorna har utformats så att det finns utrymme för utveckling av de svar som ges.<sup>53</sup>

## 2.5 Primär och sekundärdata

Primärdata är sådan information som samlas in direkt från enskilda personer eller grupper vid t ex intervjuer. De kvalitativa primärdata som kommer att användas är den information som insamlas genom de personliga intervjuer som genomförs. Sekundärdata är sådan information som samlats in av andra personer, många gånger för ett annat ändamål än det som avses i den aktuella forskningen. Sekundärdata, d v s befintlig litteratur, artiklar och offentligt tryck, kommer också att användas. Både primärdata och sekundärdata kräver en kritisk hållning till sina källor och analysering av eventuella informationsfel,<sup>54</sup> vilket behandlas närmre under avsnitt 2.7.

---

<sup>51</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 162-163.

<sup>52</sup> A. Bryman, E. Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 369

<sup>53</sup> A. Bryman, E. Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 369.

<sup>54</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 152-153.

## 2.6 Validitet och reliabilitet

En undersöknings validitet och reliabilitet är avgörande för hur undersökningens resultat kommer att värderas av läsaren. Validiteten anger giltigheten eller relevansen d v s om man verkligen mäter det man utger sig för att mäta.<sup>55</sup> Den mäter hur det insamlade materialet är giltigt genom att analysera var materialet kommer ifrån.<sup>56</sup> I denna undersökning kommer det insamlade materialet i huvudsak från respondenternas svar. Revisorerna representerar den revisionsfirma de är anställda hos. De värderingar och åsikter som uttrycks antas vara påverkade av flera faktorer. Individuella åsikter och erfarenheter är viktiga faktorer men också den kultur och de arbetsrutiner som finns på respektive arbetsplats. Genom att intervjua revisorer från olika revisionsbyråer minskar risken för att den information som framkommer är präglad av åsikter som är unika för ett visst företag och en större spridning av den erhållna informationen fås. Validiteten bör därför vara hög för den insamlade empirin från revisorerna.

Vid val av vilka personer som skall representera företagen är andra kriterier i fokus. Kunskap om revisorns oberoende är det viktigaste kravet. Att intervjua Jörgen Carlsson som både är redovisningschef på Aspiro, samt lärare i ämnet redovisning, anses vara ett relevant val. Sony Ericssons Karl G Lindström var inte ett lika självklart val men en viktig faktor är Lindströms långa erfarenhet inom ledning av finansavdelningar på större företag. Valda avgränsningar har begränsat utbudet av potentiella respondenter, då undersökningen omfattar stora revisionsbolag, större företag. Geografiska avgränsningar samt viljan och möjligheten hos de företag som tillfrågats har också begränsat utbudet.

Viljan att vilja ge korrekt information är också viktig för giltigheten.<sup>57</sup> Skäl för att inte vilja lämna korrekt information kan vara att revisionsbranschen i allmänhet vill visa sin bästa sida då dess existens är beroende av omgivningens förtroende för dess arbete. Respondenterna väljer sina svar utifrån denna ambition. En tendens eller en vilja att inte lämna korrekt information har inte upplevts under intervjutillfällena. Det är dock inte någon garanti för validitetens säkerställande.

---

<sup>55</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 159.

<sup>56</sup> L. T. Eriksson, Att utreda, forska och rapportera, 2001, s. 39.

<sup>57</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 260.

Validiteten handlar om i vilken grad slutsatsen från en undersökning kan generaliseras, alltså anses giltig för en större enhet.<sup>58</sup> Kvalitativa undersökningar har ofta ett syfte att förstå och fördjupa begrepp och fenomen, så även i denna undersökning. Antalet enheter som undersökts är av diverse anledningar få och således kan det vara svårt att generalisera utifrån den framkomna informationen. Slutsatser kommer därför i stort att utgå ifrån vad samtliga respondenter är överens om för att giltigheten skall bli så hög som möjligt.

Reliabiliteten anger huruvida det resultat som framkommer är tillförlitligt. Reliabiliteten anses vara hög om andra som undersöker samma område skulle komma fram till samma sak.<sup>59</sup> Tillförlitligheten hos respondenterna kan givetvis ifrågasättas, då kunskapen hos respondenterna är varierande. Poängteras bör att tre av de intervjuade revisorerna är mycket erfarna inom revisionsverksamhet eftersom de har arbetat i branschen i många år. Fredrik Borg (Ernst & Young) är inte lika erfaren, han erhöll sin auktorisation under det senaste året, men har arbetat hos Ernst & Young i sju år. Dan Andersson (PWC) och Bengt Wahlström (Deloitte) arbetar även mer direkt med oberoendefrågor genom olika positioner inom respektive revisionsbyrå. Jörgen Carlssons kunskap är som tidigare nämnts dokumenterad.

Vid intervjuerna har bandinspelning kombinerats med anteckningar. Bandinspelningen har varit ett bra hjälpmedel då det ger möjlighet att gå tillbaka och lyssna på respondenten vid oklarheter om vad denne menat. Anteckningar har förts som ett komplement, och som garanti om ett tekniskt missöde skulle inträffa. För att säkerställa att informationen tolkats på det sätt som respondenten avsett, har även diskussioner om intervjun och respondentens svar diskuterats direkt efter varje intervju.

Den omgivning som intervjun utförs i kan påverka kvalitén på respondentens svar. Att omgivningen, såsom kollegor eller andra störelsemoment, skulle ha någon inverkan på respondenterna anses inte troligt då samtliga intervjuer har skett avskilt i lugn och ro på respektive arbetsplats.

---

<sup>58</sup> D. I. Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002, s. 266

<sup>59</sup> L. T. Eriksson, Att utreda, forska och rapportera, 2001, s. 40.

## 2.7 Källkritik

### 2.7.1 Teori

Teorin som använts i denna uppsats består till stor del av lagtext och förarbete till lagen d v s proposition 2000/01:146 och SOU 1999:43, vilka anses vara korrekta och trovärdiga. Kritiken mot denna typ av källor härrörs snarare till den egna tolkningen av dessa källor. Genom att läsa förarbetena, där förklaringar bakom lagtexten finns, elimineras troligen denna feltolkning.

Det finns inte så mycket aktuell och relevant litteratur som kan användas med tanke på syftet med uppsatsen. Det skrevs mycket om analysmodellen när den trädde ikraft, t ex i artiklar, uppsatser och annat. Däremot har det inte skrivits mycket om de faktiska konsekvenserna som modellen har gett upphov till. Adam Diamants doktorsavhandling *Revisors Oberoende* har använts som litteratur. Avhandlingen har ett annat syfte än denna uppsats därför kan den information och teorier som använts ha vinklats för att passa avhandlingens syfte.

Även artiklar, främst de som publicerats i tidskriften Balans, har använts. Även om Balans publiceras av FAR, som representerar revisionsbranschen, är det ibland personers personliga uppfattning som framkommer i artiklar, vilket bör beaktas.

### 2.7.2 Empiri

Revisorns oberoende grundar sig på subjektiva bedömningar och därför anses det vara bäst att genomföra undersökningen genom personliga intervjuer där personers egna uppfattningar är det centrala. Tillförlitligheten bland de revisorer som har medverkat i vår undersökning kan diskuteras då de i någon mening representerar sina arbetsgivare. Det är möjligt att viss information som framkommit under intervjun inte är helt riktig, eftersom revisorn inte vill avslöja information som på något sätt kan sätta dennes byrå i dålig dager. Å andra sidan är många de av de frågor som ställts relaterade till respondentens personliga uppfattning och följaktligen har det inte framkommit ett officiellt ställningstagande från de deltagande revisionsbyråerna. Ytterligare en faktor



som bör beaktas avseende revisorernas tillförlitlighet i denna studie är att Revisorskåren är beroende av sitt rykte som oberoende granskare. Revisorerna kan därför ha vinklat sina svar för att upprätthålla en sådan bild.

Respondenterna från företagen som intervjuats är precis som revisorerna representanter för sina arbetsgivare. Frågorna som ställts till respondenterna handlar inte i samma utsträckning om personliga uppfattningar, utan om hur företaget hanterar olika frågor avseende revisorns oberoende. Svaren kan antas vara mer formellt korrekta och inte uttrycka respondentens egna uppfattningar. Formella svar behöver inte vara helt riktiga, utan kanske mer beskriver den uppfattning företaget har om hur saker och ting bör fungera.

## 3 Teori

---

*Teorikapitlet inleds med ett avsnitt om den utveckling som skett inom området de senaste åren. Därefter kommer relevant teori angående oberoendet, som Revisorslagen och analysmodellen, att tas upp.*

---

### 3.1 Utveckling internationellt och i Sverige

Den europeiska revisorsfederationen FEE presenterade 1995 Aduit Independence and Obejctivity. I detta policydokument fanns en analysmodell för prövning av revisorns oberoende. Det följande året publicerade EU-kommissionen en grönbok<sup>60</sup> som behandlar revisorns roll, ställning och ansvar. Med utgångspunkt ifrån denna bok menade Europaparlamentet att revisorers oberoende måste införas på EU-nivå. FEE fick därför i uppdrag att utveckla en gemensam ståndpunkt för etiska regler för medlemsorganisationerna. År 1998 avgav FEE en rekommendation<sup>61</sup> till kommissionen rörande reglering av revisorers oberoende.<sup>62</sup> Syftet med denna rekommendation var att stärka tilltron till revisorernas kärnverksamhet och samtidigt befrämja revisionsbyråernas fria rörlighet och underlätta för revisionsbolagen.<sup>63</sup> Även IFAC<sup>64</sup> har arbetat med oberoendefrågorna och antog 2001 ett nytt avsnitt om oberoende i Code of Ethics. Detta avsnitt innehåller en analysmodell som motsvarar den modell som finns i förslaget till EU-rekommendationen.<sup>65</sup> Den internationella utvecklingen har även påverkats av SEC's<sup>66</sup> arbete med oberoendefrågorna där vissa regler har skärpts till och andra mildrats.<sup>67</sup>

År 1996 tillsattes den s k revisionsbolagsutredningen vars uppgift var att pröva huruvida det fanns någon anledning att begränsa rätten för revisorer att bistå med rådgivning till sina klienter. Utredningen framhöll att det under de senaste åren hade uttryckts en

---

<sup>60</sup> *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen* (EGT nr 321, 29.10.1996).

<sup>61</sup> Statutory Aduit Independence and Obejctivity, Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession, Initial Recommendation.

<sup>62</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 234.

<sup>63</sup> A. Diamant, Revisors oberoende, 2004, s. 216.

<sup>64</sup> Internationella revisorsorganisationen.

<sup>65</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 234.

<sup>66</sup> Amerikanska finansinspektionen.

<sup>67</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 234.

oro över de hot som uppstått mot revisorns oberoende. Arbetet har resulterat i samma slutsatser som på EU-nivå. Det råder alltså full enighet om att revisionsfrågor är av största vikt. Enighet råder även avseende betydelsen av revisorns rådgivning till revisionsklienter och andra klienter, detta både med avseende på kvaliteten på revisionen och på företagets verksamhet i allmänhet.

Både EU och den svenska lagstiftaren har valt att tillämpa analysmodellen. Genom att Sverige införde analysmodellen har ytterligare ett steg tagits i riktning mot en harmonisering av synen på oberoendefrågorna inom EU. EU-rekommendationen innehåller dock endast minimiregler vilket innebär att medlemsstaterna själv kan anta strängare nationella regler. Det finns därmed en risk att tanken om en enhetlig grund går förlorad genom nationella avvikelser.<sup>68</sup>

## 3.2 Revisorslagen

### 3.2.1 Inledning

Den 1 januari 2002 trädde den nuvarande Revisorslagen<sup>69</sup> i kraft. Sverige blev därmed det första landet i världen att lagfästa analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet. Lagen ger dock endast en begränsad anvisning om hur analysmodellen skall tillämpas i praktiken. Merparten har lämnats öppet för att regleras genom utveckling av god revisorssed och praxis.

En av de viktigaste ändringarna i denna nya lag är sättet att se på opartiskhet och självständighet. De gamla förbudslistorna har ersatts av en modell för analys av hot mot objektiviteten och av åtgärder som revisorn kan vidta för att minska eller eliminera hoten.<sup>70</sup> När det gäller oberoende har propositionen<sup>71</sup> till Revisorslagen baserats på en avvägning mellan å ena sidan de behov som intressenterna har av säkrandet av tilltron till revisorernas verksamhet och å andra sidan de intressen som finns av att ha en

---

<sup>68</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 234.

<sup>69</sup> Revisorslag (2001:883).

<sup>70</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 232.

<sup>71</sup> Prop. 2000/01:146.

effektiv struktur hos revisionsbranschen och de verksamheter som branschen får ägna sig åt. För att uppnå ovanstående utgår numera oberoenderegleringen från en portalbestämmelse, d v s 20 § RevL, som stipulerar att revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.<sup>72</sup>

Regleringen är avsedd att skydda revisorns oberoende på tre sätt. För det första är det förbjudet att bedriva verksamhet på ett sådant sätt att oberoendet hotas eller framstår som hotat. För det andra är revisorn skyldig att dokumentera och kommunicera sina ställningstaganden rörande oberoendet. Till sist finns det bestämmelser som styr formerna för bedrivandet av revisionsverksamhet. Normerna syftar till att förhindra att revisorns oberoende hotas på grundval av hur han organiserat sin verksamhet.<sup>73</sup>

### 3.2.2. Oberoende

Oberoende är ett begrepp som tolkas synonymt med begreppet opartiskhet och självständighet. Ordet oberoende används inte i Revisorslagen, men väl i andra sammanhang.<sup>74</sup> Oberoende innebär enligt Svenska Akademiens Ordlista en person som är självständig i förhållande till någon annan, särskilt ifråga om ekonomiska förhållanden.<sup>75</sup>

Det finns olika definitioner av oberoendet och dess innebörd. Oberoendet innebär att revisorn skall utföra sina uppdrag på ett objektivt sätt. Om revisorn är likgiltig vid sitt uppdrag ökar det dennes möjlighet att vara en oberoende granskare. Oberoendet kan definieras som en karaktärsfråga vilket innebär att revisorn skall ha en förmåga att självständigt och objektivt kunna ta ställning till och vid behov kunna framföra kritik av innehållet. En revisor är oberoende när denne utför sitt uppdrag och gör en bedömning av fakta utan att påverkas av andras åsikter eller viljor.<sup>76</sup> Oberoendet kan, för att klargöra det ytterligare, delas in i faktiskt oberoende (opartiskhet och självständighet) och synbart oberoende (opartiskhet och självständighet). Den faktiska opartiskheten och självständigheten avser revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter

---

<sup>72</sup> Prop. 2000/01:146, s 53 ff och 99-100.

<sup>73</sup> A. Diamant, Revisors oberoende, 2004, s. 244-245.

<sup>74</sup> SOU 1999:43, s. 145.

<sup>75</sup> Svenska Akademiens, Ordbok över svenska språket, 1949, 18 bandet.

<sup>76</sup> A. Diamant, Revisors oberoende, 2004, s. 163.

som är av betydelse för granskningsuppdraget, d v s att avge en objektiv revisionsberättelse, men inte några andra omständigheter. Revisorns synbara opartiskhet och självständighet avser frånvaron av omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga att vara objektiv. Revisorns opartiskhet och självständighet skall alltså relateras till de hot som faktiskt uppkommer eller synes uppkomma, och de åtgärder som revisorn kan vidta för att balansera effekten av förekommande hot.<sup>77</sup>

På revisorn ligger det, enligt 20 § RevL, ett krav på opartiskhet, självständighet och objektivitet. Kravet innebär att revisorn vid revisionsuppdrag skall ta hänsyn till alla omständigheter som är av betydelse för uppdraget, men ej några andra. Revisorn måste försäkra sig om att han kan utföra uppdraget utan att influeras av förhållande som inte är relevanta i det uppdrag han utför. Det innebär även att revisorn måste stå så fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter att hans handlingsutrymme inte beskärs.<sup>78</sup> Oberoendet kan anses säkrat om vissa förhållanden inte föreligger. Sådana förhållanden är främst egenintresse, självgranskning, partställning, vänskap eller förtroende samt skrämnel, vilka man försöker eliminera genom analysmodellen.<sup>79</sup>

### 3.3 Fristående rådgivning

En viktig del av Revisionsbolagsutredningens arbete var att utreda om det fanns behov att begränsa omfattningen av sådan rådgivning som inte har direkt samband med revisionen.<sup>80</sup> Tidigare begränsningar innebar att rådgivning som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet och självständighet i revisionsuppdrag inte får tillhandahållas, medan sådan rådgivning som inte kan rubba opartiskheten och självständigheten är tillåten.<sup>81</sup> Revisorsnämnden menade att fristående rådgivning är *att någon i revisionsgruppen har givit en klient råd eller annat biträde som inte föranletts av iakttagelser vid granskningen*.<sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> C. Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, 2005, s. 366.

<sup>78</sup> C. Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, 2005, s. 388.

<sup>79</sup> SOU 1999:43, s. 139, 145.

<sup>80</sup> Prop. 2000/01:146, s. 5.

<sup>81</sup> SOU 1999:43, s. 120-121.

<sup>82</sup> Revisorsnämnden, revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen, 2003, s. 23.

Utredningen omfattade informella samtal med olika företrädare för revisionens intressenter<sup>83</sup> i syfte att få en uppfattning om hur dessa intresseorganisationer ser på den eventuella begränsning eller förbud mot annan rådgivning än den direkt revisionsrelaterade.<sup>84</sup> Synpunkter som framkom var bl a vikten av att revisorn skall ha möjlighet att tillhandahålla rådgivning för små och medelstora företag. Företagarnas Riksorganisation ansåg att det är nödvändigt för att dessa företag skall få tillgång till nödvändig företagsekonomisk kompetens till rimliga kostnader. Vid ett eventuellt förbud hävdade Företagarnas Riksorganisation att flertalet företagare skulle försöka hantera dessa frågor själva, för att undvika ytterligare kostnader som en extern rådgivning skulle innebära men också för att inte blanda in fler personer i verksamheten. Sveriges Industriförbund framförde åsikter om att det både bör vara kostnads- och tidsbesparande att anlita sin revisorsbyrå för andra rådgivningsuppdrag eftersom dessa är insatta i företagets verksamhet och ekonomiska förhållanden. Sveriges Industriförbund framförde också att de stora revisionsbyråerna både blir större och färre. Om flera företag t ex är inblandade i omstruktureringsförfarande skulle ett förbud kunna leda till att det ytterst inte finns någon utomstående revisionsbyrå att anlita. Ett flertal av de tillfrågade intressenterna tyckte att ett förbud kan övervägas om ett sådant förbud även blir aktuellt i andra länder. Samma intressenter har ansett att informationen om rådgivningen som tillhandahålls bör förbättras.<sup>85</sup>

Utredningen kom fram till att man inte skulle ändra på gällande regelverk i sak. Där-  
emot föreslog man att analysmodellen skulle fungera som ett hjälpmedel för gräns-  
dragning mellan förtroenderubbande och icke-förtroenderubbande verksamhet.<sup>86</sup>

## 3.4 Analysmodellen

### 3.4.1 Inledning

Analysmodellens syfte är att få revisorn att agera på ett sådant sätt att tilltron till hans funktion inte är eller framstår som hotad. Analysmodellen ställer upp den aktsamhets-

---

<sup>83</sup> T ex Finansinspektionen, Fondbolagens Förening, Företagarnas riksorganisation.

<sup>84</sup> SOU 1999:43, s. 113.

<sup>85</sup> SOU 1999:43, s. 113-114.

<sup>86</sup> SOU 1999:43, s. 121.

standard som skall säkra revisorns funktion.<sup>87</sup> Vid tillämpning av analysmodellen skall alla för tredje man kända och okända omständigheter vägas in. Det innefattar t ex personliga och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som skall granskas. Vidare skall förtroendestärkande åtgärder, som t ex intern kvalitetssäkring eller externa kontrollåtgärder beaktas. Det skall hypotetiskt prövas huruvida, en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra granskningsuppdraget opartiskt och självständigt.<sup>88</sup>

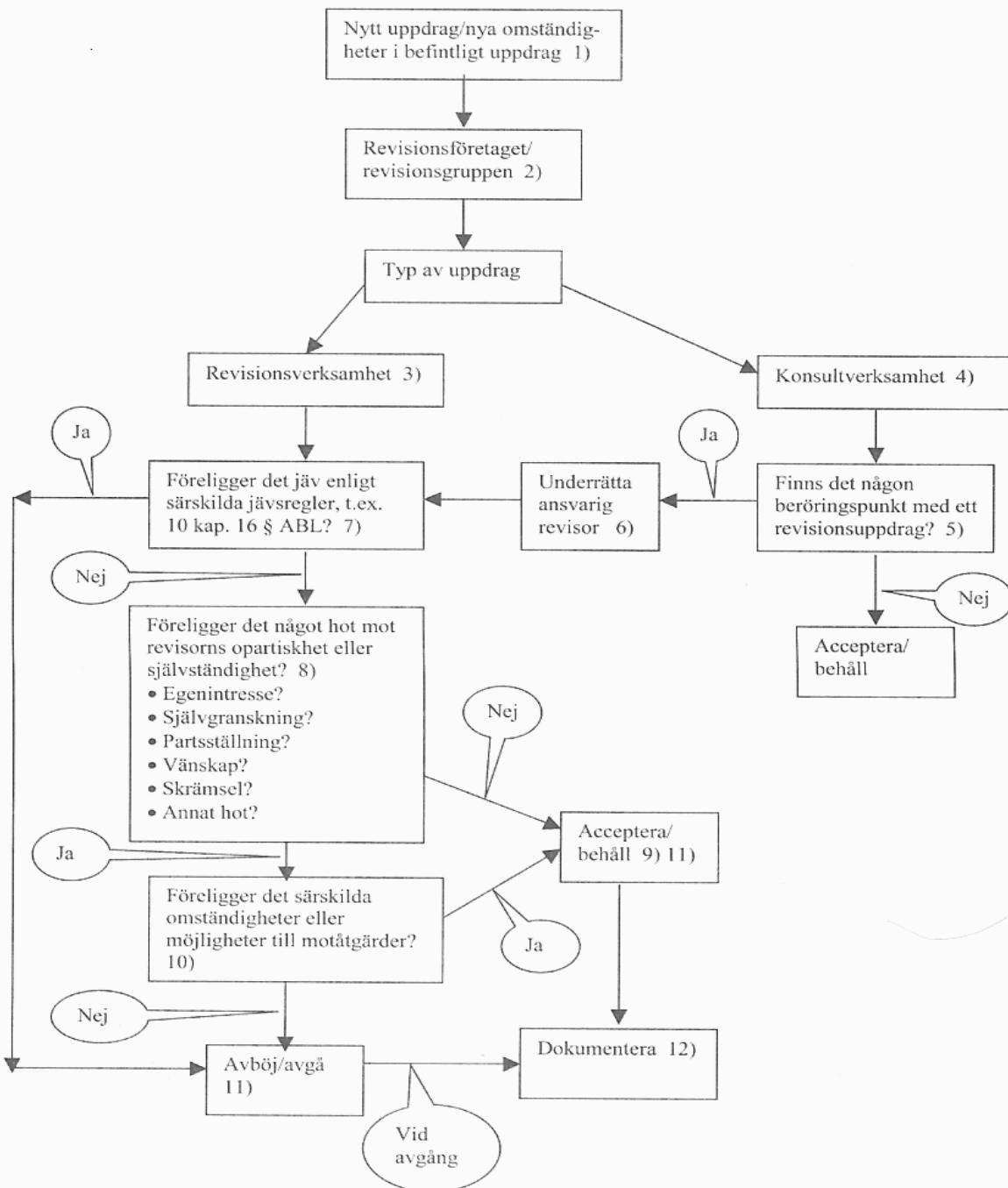
---

<sup>87</sup> C. Westermark, Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen, 2005, s. 264.

<sup>88</sup> Prop. 2000/01:146, s. 104.

### 3.4.2 Analysmodellens uppbyggnad

#### Flödesschema



89

Enligt flödesschemat för analysmodellen inleds processen med att ett nytt uppdrag inkommer eller någon ny omständighet inträffar i ett redan existerande uppdrag. Uppdraget inkommer till revisionsbyrån alternativt revisionsgruppen. Vidare avgörs vilken typ av uppdrag det rör sig om, d v s om det ingår under revisionsverksamhet eller

<sup>89</sup> Flödesschema för analysmodellen, se FARs Samlingsvolym 2005 del 2, s. 237.



konsultverksamhet. Ett konsultuppdrag kan rubba förtroendet för revisorns oberoende i ett befintligt revisionsuppdrag, vilket måste kontrolleras. Om risken för inverkan på befintligt uppdrag saknas kan det nya konsultuppdraget accepteras. Enligt lagen är dokumentation ej nödvändig i detta fall eftersom det inte rör ett uppdrag i revisionsverksamheten. Prövningen skall göras av revisorn eftersom det är han som skall vara opartisk och självständig i sitt revisionsuppdrag. Det måste finnas rutiner inom revisionsbyrån eller revisionsgruppen. Genom dessa rutiner skall uppdrag som kan inverka på ett befintligt revisionsuppdrag fångas upp och rapporteras till berörd revisor. Närmare anvisningar om hur det skall förfaras bör lämpligen fastställas genom interna policier i revisionsbyrån.

Om jäv<sup>90</sup> föreligger får personen ifråga inte utses till revisor. Om denna person redan är utsedd till revisor blir han obehörig att fortsätta uppdraget. Jäv kan ej avhjälpas genom några motåtgärder från revisorn eller revisionsbyråns sida. Uppdraget kan dock beroende på omständigheterna i övrigt accepteras efter prövning enligt analysmodellen om den omständighet som konstituerar jävet undanröjs. Prövning skall göras om något av hoten, enligt 21 § RevL, mot revisorns opartiskhet eller självständighet föreligger. Om inte något av de ovan nämnda hoten föreligger kan uppdraget ifråga accepteras. Oberoendeprovningen skall dokumenteras. Om däremot något eller några av hoten i 21 § RevL är för handen skall styrkan i dessa bedömas. Uppdraget behöver ej avböjas eller avsägas om omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förekommande motåtgärder, är sådana att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Om det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet skall uppdraget avböjas eller avstås ifrån. Om uppdraget accepteras skall analysen dokumenteras. Denna dokumentation skall innehålla information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet eller självständighet skall kunna bedömas i efterhand.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Text enligt 10:16 ABL.

<sup>91</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 237-239.

### 3.4.3 Tillämpning av analysmodellen

Analysmodellens uppbyggnad medför att tillämpningen av denna sker i tre steg. Det första är identifiering av eventuella omständigheter som typiskt sett kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Sedan görs en bedömning av om det med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, inklusive förtroendestärkande åtgärder, finns anledning att ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet. Slutligen skall dokumentation av prövningen ske.<sup>92</sup>

#### 3.4.3.1 Steg 1 – Identifiering av förtroendskadliga förhållanden

Steg ett innebär att man skall identifiera förtroendskadliga förhållanden. En revisor skall inför varje nytt uppdrag eller ny omständighet pröva huruvida det föreligger omständigheter som kan utgöra jäv eller som i övrigt kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. I 21 § RevL finns det fem typsituationer (som kommer att behandlas nedan) som kan uppstå och medföra en presumtion<sup>93</sup> för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget.<sup>94</sup>

##### *3.4.3.1.1 Egenintressehotet*

Revisorn skall, enligt 21 § 1 a p. RevL, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om han eller någon annan i den revisionsgrupp där han är verksam har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, det s k egenintressehotet.<sup>95</sup> Ett direkt intresse kan vara t ex att revisorn har affärsmässigt förhållande till klienten. Om detta förhållande är av någon omfattning (sett i relation till revisorns förhållanden i övrigt) rubbar det som regel förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Detta inträffar när revisorn har affärsmässiga relationer med klienten utöver vad som följer av revisionsuppdraget. Innehav eller handel med revisionsklientens värdepapper, deltagande i samma projekt, investeringar eller andra liknande förehavande är exempel

---

<sup>92</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 240.

<sup>93</sup> Det förhållandet att visst faktum anses bevisa ett annat faktum om inte motbevisning förebringas. Bergström m fl, Juridikens termer, 2001, s. 132.

<sup>94</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 241.

<sup>95</sup> 21 § Revisorslagen.

på detta. Inom egenintressehotet faller även situationen att revisorn eller revisionsbyrån är ekonomiskt beroende i förhållande till klienten. Denna situation kan uppkomma om t ex revisions- och konsultarvodena utgör en betydande del av revisorns eller byråns övriga intäkter eller om revisorn vid rådgivning erhåller betydande ersättningar. Exempel på det indirekta egenintressehotet är när närstående till revisorn har nära affärsrelationer till klienten ifråga eller har något annat ekonomiskt intresse eller när revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i revisionsklienten.<sup>96</sup>

#### *3.4.3.1.2 Självgranskningshotet*

I 21 § 1 b p. RevL behandlas det s k självgranskningshotet vilket innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget om han vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.<sup>97</sup> Revisorer lämnar ofta upplysningar om gällande regler och rekommendationer och svarar på hur dessa skall tillämpas. Denna typ av verksamhet kan ge upphov till självgranskningshotet. Om rådgivningen varit av det enklare slaget torde revisorn kunna visa på att det inte föreligger någon förtroenderisk genom att vidta interna kvalitetskontrollsystem. Självgranskningshotet föreligger även när revisorn innehaft anställning hos revisionsklienten. Indirekta självgranskningsshot som t ex när en närstående till revisorn sitter i revisionsklientens ledning eller deltar i det arbete som revisorn skall granska, måste också beaktas.

#### *3.4.3.1.3 Partsställningshotet*

Enligt 21 § 1 c p. RevL skall ett uppdrag avböjas eller avsägas då revisorn uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet då ett partsställningshot uppstår.<sup>98</sup> Detta blir t ex aktuellt när revisorn företräder eller uppträder som biträde åt revisionsklienten vid dennes kontakter med Skatteverket eller i en skatteprocess. Det är vidare även aktuellt då revisorn företräder eller uppträder som biträde åt klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av i företaget redovisade tillgångar. Enbart det förhållande att revisorn

---

<sup>96</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 241.

<sup>97</sup> 21 § 2 p Revisorslagen.

<sup>98</sup> 21 § 1 p Revisorslagen.

vidarebefordrar uppgifter till Skatteverket eller ger råd om hur klienten skall lägga upp sin talan medför ej att presumtionsregeln slår till.<sup>99</sup>

#### *3.4.3.1.4 Vänskapshotet*

Det s k vänskapshot tas upp i 21 § 1 d p. RevL vilket innebär att revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära relationer till uppdragsgivaren eller person i dennes ledning.<sup>100</sup> Eftersom det finns en risk att revisorn blir alltför välvilligt inställd till sin revisionsklient eller dess ledning minskar detta förhållande förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Ett särskilt vänskapshot kan uppkomma då revisorn eller någon av revisorns medhjälpare har utfört uppdrag för denna klient under många år.<sup>101</sup> Vänskapshotet behöver inte medföra att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget om det kan konstateras att personen ifråga saknar all anknytning till revisionsuppdraget och även saknar möjlighet att påverkas dess utförande, och presumptionen bryts.<sup>102</sup>

#### *3.4.3.1.5 Skrämselhotet*

Vidare finns även ett s k skrämselhot som enligt 21 § 1 e p. RevL tillämpas då revisorn utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag.<sup>103</sup> Om skrämselhot är för handen är det ägnat att rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Normala ifrågasättande av revisorns ställningstagande räknas ej hit.

#### *3.4.3.1.6 Generalklausulen*

Eftersom uppräknningen ovan inte är fullständig finns det i 21 § 2 p. RevL en generalklausul som fångar upp övriga omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.<sup>104</sup> Vilka omständigheter som faller under generalklausulen utvecklas av god revisorssed.

---

<sup>99</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 242.

<sup>100</sup> 21 § Revisorslagen.

<sup>101</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 242-243.

<sup>102</sup> Prop. 2000/01:146, s. 103.

<sup>103</sup> 21 § Revisorslagen.

<sup>104</sup> 21 § Revisorslagen.

### 3.4.3.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden

Under vissa förhållande kan en revisor anta eller behålla revisionsuppdrag trots att varken situationerna i 1 p. eller generalklausulen i 2 p. är uppfyllda. Enligt 21 § 2 st RevL kan det i det enskilda fallet finnas särskilda omständigheter som medför att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Det kan även vara så att motåtgärder vidtagits som trots presumtionen gör det möjligt att behålla eller anta uppdraget.<sup>105</sup> Varken lag eller förarbeten anger vilka slags åtgärder som skall vidtas för att bryta presumtionen om revisorns bristande opartiskhet eller självständighet. Detta måste prövas inom ramen för god revisorssed. Vid tveksamma situationer kan förhandsbesked begäras från Revisorsnämnden.<sup>106</sup>

Omständigheter som medför att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet kan vara vardagliga affärstransaktioner av ordinär karaktär mellan revisorn och revisionsklient. De godtas så länge de ingås på samma villkor som gäller för andra. En tidigare anställning hos revisionsklienten behöver inte medföra att revisorn måste avböja uppdraget såvida anställningen ligger ett par år tillbaka i tiden eller om den tidigare befattningen inte har haft anknytning till det som revisionen avser.<sup>107</sup>

Revisorn behöver ej avsäga sig eller avböja uppdraget om han kan visa att det går att vidta eller har vidtagits motåtgärder som gör att uppdraget kan genomföras utan att granskningen ifrågasätts. Vilken eller vilka åtgärder som räcker till för att bryta presumtionen beror på det hot som föreligger i den enskilda situationen vilket måste prövas inom ramen för god revisorssed.<sup>108</sup> Generellt sett gäller dock att ju starkare hotet mot oberoende är desto starkare motåtgärder krävs. I enklare fall kan det räcka med någon informativ åtgärd som t ex att revisorn redogör för sitt ställningstagande i frågan och skälen för detta i ett särskilt granskningsutlåtande. I fall där hotet är större, men ändå mindre allvarligt, kan det vara tillräckligt med interna kvalitetssäkringsåtgärder. För att minska risken för att revisorn kommer under påverkan av andra inom revisionsgruppen kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser inom revisionsgruppen.

---

<sup>105</sup> Revisorsnämnden, revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen, 2003, s. 23.

<sup>106</sup> U. Engerstedt, A. Strömquist, Revisorns opartiskhet och självständighet, 2003, s. 37.

<sup>107</sup> U. Engerstedt, A. Strömquist, Revisorns opartiskhet och självständighet, 2003, s. 37-38.

<sup>108</sup> U. Engerstedt, A. Strömquist, Revisorns opartiskhet och självständighet, 2003, s. 37.

Förtroenderisken kan neutraliseras genom att någon annan revisor i samma revisionsbyrå lämnar en s k second opinion. Ett oberoendehot som uppstår p g a att revisionsuppdraget har pågått under flera år kan i vissa fall undanröjas genom en kompletterande granskning som ut-förs av någon utanför revisionsgruppen. I andra fall kan ett revisorsbyte vara nöd-vändigt.<sup>109</sup> I vissa fall är inte interna kontrollåtgärder tillräckliga. En sådan situation kan vara då revisorn har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av gransknings-uppdraget och som är av väsentlig betydelse för revisionsklienten. I dessa fall torde externa åtgärder vara det enda alternativet vilket innebär att granskning skall ske av någon utanför revisionsgruppen.<sup>110</sup> Detta kan ske genom en kompletterande granskning av en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen som t ex avger en second opinion.<sup>111</sup>

Om revisorn efter en analys av risken för bristande förtroende i jämförelse med de mot-åtgärder som är möjliga finner att det finns anledning att misstro revisorns opartiskhet och självständighet i ett uppdrag är han skyldig att avböja eller avsäga sig detta uppdrag.<sup>112</sup>

#### 3.4.3.3 Steg 3 – Dokumentation av analysen

Det sista steget utgörs av en skyldighet att dokumentera de överväganden som revisorn har gjort vid analysen. Denna dokumentation bör innehålla upplysning om varje förhållande som är av betydelse för tillämpningen av analysmodellen. Det bör t ex framgå vilka förtroenderubbande omständigheter som har upptäckts och vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eller neutralisera eventuella förtroendehot. Att tidigt och löpande göra dokumentationen ger troligen den bästa grunden för att informationen återges på ett korrekt sätt. Dokumentationen skall i vart fall färdigställas senast i samband med att revisorn avger sitt utlåtande av granskningen.<sup>113</sup>

---

<sup>109</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 244.

<sup>110</sup> Prop. 2000/01:146, s. 103.

<sup>111</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 244.

<sup>112</sup> ibid.

<sup>113</sup> FARs Samlingsvolym 2005 del 2, 2005, s. 245.

## 4 Empiri

---

*En bortfallsanalys inleder detta kapitel. Därefter följer en presentation av respondenterna för undersökningen. Resultatet av insamling kommer sedan att redogöras i ett avsnitt var för varje respondent.<sup>114</sup>*

---

### 4.1 Bortfallsanalys

Inför genomförandet av denna undersökning kontaktades de fem största revisionsbolagen i landet för att undersöka möjligheter till en intervju. Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young samt SET-Auktoriserade Revisorer ställde upp på intervjuer. KPMG, som kontaktades men inte svarade, är en av de fem största revisionsbyråerna i landet och deras erfarenhet och kunskaper hade varit relevant för undersökningen.

Det var betydligt svårare att få större företag att ställa upp än revisionsbyråerna. De kontaktade företagen som inte hade möjlighet att medverka är bl a E-on, Tetra Pak, Trelleborg AB, Hilding Anders. De företag som svarade, men tackade nej, ansåg sig inte ha tillräcklig kunskap om det ämnesområde som studeras. Två företag ansågs tillräckligt då revisorerna ändå bedömdes vara de som har bäst kunskap inom detta ämnesområde. Fler intervjuer med företag skulle troligen inte bidra till något ytterligare utan endast innebära en mättnad. Givetvis är det svårt att säga med bestämdhet då det är svårt att veta om fler intervjuer hade gett någon ytterligare information som hade spelat roll för kommande resultat.

En intervju med en representant från Revisorsnämnden hade kunnat tillföra värdefull information till denna studie, men har inte genomförts på grund av att de kontaktade personerna på Revisorsnämnden inte har haft möjlighet att ställa upp.

---

<sup>114</sup> För intervjuguide se bilaga 1 och 2.

## 4.2 Presentation av respondenterna och deras arbetsplats

### 4.2.1 Revisionsbyråerna

Willard Möller (WM) arbetar som auktoriserad revisor på SET – Auktoriserade Revisorer (SET) i Helsingborg. WM har arbetat som revisor i ca 35 år, varav 30 år som auktoriserad revisor. Förutom sitt arbete som revisor är WM även medlem i FAR's nämnd samt har suttit som ersättare i Revisorsnämnden våren 2001. Fr o m hösten 2005 fram till hösten 2008 sitter han igen som ersättare i Revisorsnämnden. I Sverige har SET 13 kontor med ca 200 anställda.<sup>115</sup> SET ingår i Pannell Kerr Forster (PKF) som är ett av världens största nätverk för revisionsbyråer och organisations- och management-konsulter.<sup>116</sup>

Dan Andersson (DA) har arbetat som revisor i 24 år. Han började sin anställning på Öhrlings PricewaterhouseCoopers (PWC) 1984 och blev auktoriserad revisor 1989. DA är kontorschef i Lund men en stor del av sin tid spenderar han som revisor. Eftersom DA har arbetat på byrån under en längre period ingår även en del andra administrativa uppgifter i hans arbete. PWC är Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning med 3000 medarbetare på 125 kontor runt om i landet. Öhrlings PricewaterhouseCoopers ingår i PricewaterhouseCoopers med över 122 000 medarbetare i 144 länder.<sup>117</sup>

Bengt Wahlström (BW) är auktoriserad revisor på Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte). Förutom revision arbetar han även internt med oberoendefrågor. BW var anställd hos revisionsbyrån Arthur Andersen Sverige innan den slogs samman med Deloitte & Touch i Sverige 2002. Året efter började tre bolag marknadsföras, Deloitte & Touche, Deloitte Touche Tohmatsu och Deloitte Consulting, under namnet Deloitte. 2005 blev Deloitte utsedd till årets revisionsbolag enligt Finansbarometern, som är en oberoende branschundersökning i Sverige.<sup>118</sup> Deloitte har 950 anställda i Sverige och över 120 000 medarbetare i 150 länder världen över.<sup>119</sup>

---

<sup>115</sup> <http://set-revision.se/kontor.htm>

<sup>116</sup> [http://www.set-revision.se/f\\_taget.htm](http://www.set-revision.se/f_taget.htm)

<sup>117</sup> <http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/index.html>

<sup>118</sup> [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D8104,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8104,00.html)

<sup>119</sup> [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D8197,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8197,00.html)



Fredrik Borg (FB) är den yngsta respondenten. Han har arbetat på Ernst & Young (E&Y) i 7 år och blev auktoriserad revisor i november år 2005. Dessförinnan var han godkänd revisor i två år. E&Y har 1600 anställda på 75 kontor i Sverige. Globalt sett har de 100 000 medarbetare i 140 länder.<sup>120</sup>

Samtliga av respondenterna på revisionsbyråerna arbetar med större bolag, såväl privata som noterade. DA (PWC) har nischat sig och arbetar till största delen med större och internationella företag. FB (E&Y) arbetar, till skillnad från DA, till stor del med små och medelstora bolag.

#### 4.2.2 Företagen

Jörgen Carlsson (JC) arbetar sedan december 1999 på Aspiro. JC's främsta arbetsuppgift är att sköta koncernredovisningen. Han ansvarar även för de svenska och norska bolagens redovisningar och för de redovisningsprinciper man använder i företaget. JC undervisar även i redovisning på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet. Aspiro säljer mobila innehållstjänster till konsumenter i Europa och Nordamerika. Totalt har de ca 120 anställda i flertalet länder såsom Norge, Storbritannien och Spanien.<sup>121</sup> I Norden är Aspiro marknadsledande. Företaget grundades 1998 och noterades 2001 på Stockholms O-lista.

Karl G Lindström (KGL) är Director Financial Control and Company Financial Control på Sony Ericsson i Lund. Sony Ericsson Mobile Communications AB bildades 2001.<sup>122</sup> KGL startade 1990 sitt eget företag där han hyr ut sig själv till andra företag som ekonomiansvarig.

---

<sup>120</sup> [http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om\\_EY](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY)

<sup>121</sup> <http://www.aspiro.se/templates/Page.aspx?id=62>

<sup>122</sup> <http://www.sonyericsson.com/spg.jsp?cc=se&lc=sv&ver=4000&template=pc1&zone=pc&lm=pc1&zone=pc&lm=pc1>

## 4.3 Intervjuer

### 4.3.1 Willard Möller – SET- Auktoriserade Revisorer

#### 4.3.1.1 Oberoendet

Analysmodellens införande har medfört att olika byråer har en mer samstämmig syn på oberoendet, dock kan begreppet tolkas på olika sätt eftersom det alltid handlar om subjektiva bedömningar.

Större företag tänker mer på revisorns oberoende idag jämfört med tidigare, däremot märker troligen de flesta företag (små och medelstora) inte av någon förändring. I de större företagen har revisorns oberoende lyfts upp på dagordningen. För företag med amerikansk anknytning är medvetenheten om revisorns oberoende nära 100 % då man i USA har mycket striktare regler avseende oberoendet.

#### 4.3.1.2 Analysmodellen

En förbättring som analysmodellen har medfört är att alla revisorer nu utgår från samma måttstock beträffande oberoendet. Merarbetet i form av dokumentation och att arbetet i allmänhet präglas mer av oberoendefrågor gör att WM anser att revisorsarbetet har blivit svårare. Försiktigheten har ökat då revisorn tvingas fundera mer över att acceptera vissa uppdrag som tidigare hade accepterats. Även telefonrådgivning kan vålla problem, liksom företagsvärderingar och apportemissioner.

Å ena sidan upplevs att oberoendefrågorna har lyfts fram och skapat en större otrygghet eftersom ribban ligger högre avseende vad som krävs av revisorn. Granskningen av revisorns arbete är också större och det finns en ökad risk att göra fel idag jämfört med tidigare. WM tror att detta medför att många revisorer kan känna sig rädda och stressade för att bli granskade. Å andra sida finns det mer klara riktlinjer idag, som ökar tryggheten. Vilket som ökat mest, otryggheten eller tryggheten kan WM inte svara på.

SET inte har haft särskilt stora omställningsproblem vid införandet av analysmodellen, eftersom de ansett det vara moraliskt fel att erbjuda både revision, konsultation och juridiska tjänster i ett paket. SET har därför inte gjort någon förändring i sin organisation sedan analysmodellens trädde ikraft.

#### 4.3.1.3 Konsultuppdrag

De större företagen funderar mer på revisorns oberoende idag, särskilt avseende konsultuppdrag. Rent praktiskt kan detta innebära att större företag utnyttjar revisorernas tjänster mer sällan än tidigare. Konsekvensen av detta innebär en ekonomisk försämring för många revisionsbyråer som inte kan anta lika många uppdrag längre.

#### 4.3.1.4 Relationen mellan revisor och företag

WM anser att det är viktigt att personkemin stämmer i relationen mellan honom själv och klienten. Om han inte trivs med en klient tackar han antingen nej till uppdraget eller lämnar över det till någon annan på byrån. En ägare av ett litet företag har ofta få personer att vända sig till vid problem och då är relationen med revisorn viktig. För dem är revisorn en del av ägarens trygghet, därför handlar relationen mycket om förtroende. Kontakten med mindre företag är mer informell än med större företag. Till börsföretagen har relationen blivit mer formell p g a revisionskommittén (eller styrelsen som fungerar som en sådan) efter analysmodellens införande.

### 4.3.2 Dan Andersson – Öhrlings PricewaterhouseCoopers

#### 4.3.2.1 Oberoendet

Revisorn tillhandahåller en tjänst, en oberoende granskning. Oberoende är att revisorn är självständig och inte styrs av någon annan. DA tror att i grunden så har både hans kollegor och andra revisionsbyråer samma tolkning av oberoendet men att det kan uttryckas olika. DA anser att man vid debatten kring oberoendet och analysmodellen har

missat den viktigaste frågan, nämligen vad nyttan för den mindre klienten är av att få utnyttja samma revisor vid både revision och konsultation. Mycket av det oberoende som krävs är för att undvika att t ex revisor och vd har lierat sig mot aktieägarna. Om det bara finns en aktieägare så faller en del av oberoendefrågan. Man kan undra om revisorn kan bli beroende av någon i det fallet.

#### 4.3.2.2 Analysmodellen

Analysmodellen har i stort inte förändrat arbetsmetoderna på PWC då de krav som analysmodellen medför redan tidigare tillämpats. Svårigheter med analysmodellen är att det i vissa situationer kan vara svårt att bedöma vad revisorn får lov att göra eller inte. Vid sådana situationer är avstämning ett ledord.

Bättre dokumentation är en av de stora förbättringarna som analysmodellen har medfört. Tidigare dokumenterades inte alla omständigheter som ansågs som självklara, idag finns det en lättanvänd mall för hur man skall gå till väga. Troligen dokumenterades det inte tillräckligt bra tidigare. Det ökade dokumentationskravet har medfört att mer tid måste läggas ner på varje uppdrag. Tiden kan vara svår att debitera klienten eftersom denne inte upplever något mervärde. En annan förändring är ett utökat risktänkande när det gäller affärer. Mycket av vad revisionsbyråerna gör är en kombination av riskmanagement och oberoende, en tydligare analys av helhetsbilden. Vad som betyder mest, det utökade risktänkandet eller oberoendemodellen är svårt att svara på. Klart är i alla fall att större fokus riktas mot dessa frågor.

DA tror att en del klienter möjligen kan ha påverkats av analysmodellens införande. Det har uppmärksammats i de fall där DA har avgått eller har tackat nej på de nya reglerna. Han har resonerat med i princip alla sina klienter om att det har kommit nya regler angående oberoende. I de stora företagen är det en tydligare dialog kring detta. Han tror därför att de flesta noterade bolag, men även merparten av de mindre företagen, känner till de nya reglerna.

#### 4.3.2.3 Konsultation

DA anser att det är svårare att anta konsultuppdrag idag jämfört med tidigare då reglerna kring detta har skärpts till. De oklarheter som finns måste utvecklas genom praxis. Mindre företag som har störst behov av revisorns rådgivning kommer i kläm, eftersom de saknar den kompetens som finns hos de större företagen. De mindre företagen skulle behöva revisorn som biträde på ett antal områden där de större företagen endast behöver diskutera igenom sina frågor. DA menar att han svarar på frågor på ett annorlunda sätt idag jämfört med hur han svarade tidigare på grund av lagens begränsningar om konsultuppdrag. Han menar att detta i grunden är positivt för de större företagen, då han inte talar om för klienten vad de skall göra utan berättar vilka förutsättningar som gäller och vilka alternativ som finns.

PWC's inställning till konsultuppdrag har förändrats som en följd av analysmodellen, t ex har de sålt sin konsultverksamhet till IBM. Att revisionsbyråer utför både konsult- och revisionsuppdrag är i grunden bra eftersom få har den insyn som revisorn har. När det gäller mindre företag är detta särskilt viktigt.

#### 4.3.2.4 Relationen mellan revisor och företag

En bra revision bygger på att revisorn får information av klienten, utan att själv behöva leta upp den. För detta krävs en öppen och löpande dialog. Här är den sociala kompetensen viktig, d v s att kunna anpassa sig och att föra diskussioner. Revisorn fungerar också som granskare och måste därför kunna hålla en viss distans. Trots att revisorn ofta lär känna sina klienter är ändå steget långt innan oberoendeställningen hotas. Normal professionell kontakt innefattar även sociala aktiviteter, som t ex lunch. DA tycker inte att förhållandet mellan revisorer och företag har förändrats i och med den nya Revisorslagen. Revisionsbranschen är i ständig förändring vilket kan medföra irritation, de flesta klienter är dock vana vid branschens förändringar.

DA upplever inte att klienterna arbetar aktivt för att säkra oberoendet, men inte omvänt heller. DA tror inte att de bryr sig så mycket om det. De är däremot måna om att ha en oberoende revisor och vill inte att oberoendet skall ifrågasättas.

### 4.3.3 Bengt Wahlström – Deloitte

#### 4.3.3.1 Oberoendet

BW anser att revisorns oberoende innebär att han får göra vad han vill, ta de beslut han anser vara rätt, och att han har rätt att rådfråga dem han önskar utan att känna någon press från något håll eller att han styrs av en eventuell bestraffning. BW både hoppas och tror att revisorerna på Deloitte har en samstämmig syn på oberoendet. De riktlinjer och normer Deloitte har inom företaget för att säkra oberoendet sträcker sig längre än FAR's regler, vilket han även förväntar sig av övriga stora revisionsbyråer. Revisorsnämndens ökade granskningar tvingar revisionsbyråerna att fundera mer på oberoendet idag jämfört med tidigare.

#### 4.3.3.2 Analysmodellen

Deloitte tillämpar analysmodellen så fort de frågeställningarna som tas upp i denna blir aktuella, inte bara i början av ett uppdrag. Analysmodellen har inte utvecklat BW's syn på oberoendet, eftersom han redan tidigare arbetat mycket med oberoendet. Däremot anser han att analysmodellen har underlättat oberoendebedömningen för yngre medarbetare med mindre erfarenhet.

På Deloitte anses inte oberoendet beaktat om det inte har dokumenterats. Dokumentation är det enda sättet att klara sig i en rättslig process, om det skulle bli aktuellt. BW konstaterar att dokumentationen har ökat efter analysmodellens införande. Han finner analysmodellen enkel och bra eftersom den ger revisorn tillfälle att tänka igenom oberoendet, vilket man inte gjorde på samma sätt tidigare. Teoretiskt behärskas analysmodellen fullt ut, men det är svårt att svara på om den behärskas i praktiken. Gränsfall förekommer och personliga relationerna kan vålla problem. För att säkra oberoendet är organisationsstrukturen inom byrån viktig. Tillsynsmyndigheterna i Sverige har växt till sig de senaste åren och kommer ut och besöker revisionsbyråerna för att kontrollera vilken organisation och vilken team-struktur byrån har. En annan för-

ändring analysmodellen gett upphov till är fler nationella riktlinjer, t ex RS<sup>123</sup>, vilket BW anser positivt. Negativa konsekvenser är att systemet har blivit mer byråkratiskt och det fria tänket har försvunnit.

#### 4.3.3.3 Konsultuppdrag

Det är svårare att anta konsultuppdrag idag jämfört med tidigare. Numera krävs större eftertanke då det är lätt att komma i konflikt med revisorsrollen. Deloitte's rådgivare får inte anta uppdrag där Deloitte reviderar. Ibland kan dock någon utanför teamet sköta uppdraget. Vissa byråer "tittar bort" och vill inte se otillåtna förhållanden som föreligger eftersom möjligheten att tjäna pengar försvinner då. Generellt fokuseras merparten av revisionsbyråernas arbete idag på ren revision. BW tror att mindre revisionsbyråer resonerar annorlunda, större byråer håller nog hårdare på reglerna. BW anser att det strider mot tanken bakom revisionen att anta konsultuppdrag i ett företag som skall revideras av samma person.

#### 4.3.3.4 Relationen mellan revisor och klient

I relationen med klienten är personkemin viktig. Oftast träffar BW sina klienter under informella former men eftersom det trots allt skall avlämnas en revisionsberättelse måste relationen anpassas efter detta. BW känner vissa klienter väldigt väl och andra mindre väl.

Revisorn fungerar som någon företagen kan förlita sig på, om revisorn rekommenderar något följer företagen ofta revisorns råd. En optimal relation uppnås när revisorn hålls uppdaterad om vad som händer i företaget.

BW tror att företagen är mer medvetna om oberoendeproblematiken idag jämfört med tidigare. De har ofta förståelse för att revisorn inte kan anta ett specifikt uppdrag. Stora företag är idag mer aktiva med att bestämma vem som skall sköta revision respektive konsultation. Dessa förändringar kan bero på ett ökat medialt fokus.

---

<sup>123</sup> Revisionsstandard i Sverige.

## 4.3.4 Fredrik Borg – Ernst & Young

### 4.3.4.1 Oberoendet

Revisorn är oberoende i den relation där denne har en viss distans. Revisorn skall kunna uttrycka sin åsikt utan att det förstör relationen med klienten. Det är svårt att säga när en relation har gått för långt. Synen på oberoende är högst individuell och skiljer sig från revisor till revisor. Graden av oberoende varierar också mellan olika uppdrag. Det är möjligt att revisionen kostar mer nu jämfört med tidigare men klienterna borde inse att det är bra att deras revisorer kontrolleras. I slutändan tjänar alla på att oberoendet säkras.

FB tror att äldre revisorer inte känner sig lika stressade av de ökade granskningarna som de yngre då de har mer erfarenhet av att argumentera för sin sak. De äldre revisorerna kommer inte att drabbas lika hårt, om de gör fel och blir av med sin auktorisation, eftersom de redan tidigare arbetat ihop till sin pension.

### 4.3.4.2 Analysmodellen

Analysmodellen har medfört att det är svårare att anta vissa typer av uppdrag, klienterna har dock ofta förståelse för detta. En praktisk konsekvens av analysmodellen är att kravet på dokumentation har ökat och mer tid läggs ner på detta, vilket FB anser vara positivt. Det är bra att oberoendet finns dokumenterat även om det inte alltid blir rätt. Han tror att man kan invaggas i falsk trygghet då man i början gör analysen och sedan lägger oberoendefrågan åt sidan.

FB's oberoende var nära att upphöra en gång. Han var revisor i två företag som handlade med varandra. Det ena företaget skötte inte sin del av avtalet och det blev stämningar. Han skulle i detta fall inte kunnat sitta kvar i båda företagen men det löste sig då ena företaget gick i konkurs.

Det enda sättet som klienterna kan märka av den nya lagen är att fakturan idag är specificerad, det står mer exakt vad som har utförts och att arvudet har höjts.



#### 4.3.4.3 Konsultuppdrag

Det är bra att konsultation inte kan göras av revisorn på grund av självgranskningshotet. FB säger att det är enklare och rakare då man inte sitter på två stolar samtidigt. Det är även en fördel för klienten att bli bedömd från två objektiva håll. Därför försöker E&Y dela upp arbetet med uppdragen inom byrån. Fördelen är att kunden måste betala mer. Om en skattekonsult skall bedöma företaget måste denne först, till exempel sätta sig in i företaget, vilket tar längre tid än om revisorn skulle göra det själv.

Det är gränsfallen mellan oberoende och icke-oberoende som är svårt, eftersom besluten grundar sig på subjektiva bedömningar. FB tycker att man i mindre företag både borde få revidera och ge konsultation. Revisorn redan har en översiktlig bild av företaget, vilket resulterar i att det blir billigare för klienten, samtidigt som de fel som kan begås inte blir särskilt stora. I de större företagen kan konsekvensen av ett fel bli mer omfattande och därför behövs en större noggrannhet avseende oberoendet.

#### 4.3.4.4 Relationen till klienterna

Det är viktigt att revisorn fungerar som ett stöd för företaget. Personkemin är viktig, fungerar inte den är FB beredd att avsäga sig uppdraget. Som revisor skall man kunna dela med sig av sig själv och vara socialt kompetent. Kontakten med företaget skall vara informell förutom vid de tillfällen då situationen kräver ett formellt agerande. Till yrket hör att man får träda in i olika roller och anpassa sig efter klienten.

Det är revisorn själv som ansvarar för sitt oberoende, även om större företag är medvetna om problematiken. Oberoendet är viktigare för de större företagen, då de riskerar att drabbas hårdare än mindre företag om oberoendet skulle vara hotat.

## 4.3.5 Jörgen Carlsson – Aspiro

### 4.3.5.1 Oberoendet

På Aspiro arbetar revisorn tillsammans med företaget och JC ser revisorn som både en kontrollant och ett bollplank. Revisorn har sin integritet och kan därför fungera som både och. JC anser att han kan föra en diskussion med en oberoende revisor där båda två kan stå för sina åsikter. Han erkänner att han som lärare i redovisning kanske vet mer om redovisningsfrågor än en vanlig redovisningschef.

Aspiro har ingen revisionskommitté som avgör vilka uppdrag som skall erbjudas företagets revisor, vilket beror på att Aspiro's styrelse är väldigt liten. Styrelsen fyller därför även funktionen som revisionskommitté och har ständig kontakt med företagets revisorer.

### 4.3.5.2 Analysmodellen

JC känner väl till analysmodellen och anser att revisorerna under de senaste två åren har blivit tuffare och står på sig mer idag än tidigare. Något har hänt men, om det beror på analysmodellens införande eller på det ökade trycket på revisorerna, är svårt att säga. Idag bryr sig revisorerna mer och det verkar vara viktigare att följa redovisningsregler, vilket kan bero på att övervakningen har skärpts. Den nya Revisorslagen har inte inneburit några kostnadsökningar och JC anser inte att revision i sig är särskilt dyrt. Däremot kompenserar revisorerna för den prisvärda revisionen genom dyrare konsultuppdrag.

JC anser att oberoendet i slutändan handlar om individen, att denne har ryggrad och resning, vilket Aspiro's revisorer har. Analysmodellen är bara ett hjälpmedel som kan ge legitimitet. Analysmodellen har troligen inte förändrat individens beteende och det är inte svårare att anlita en revisor nu än före analysmodellens införande.

#### 4.3.5.3 Konsultuppdrag

Det är alltid svårt att dra gränsen för vad en revisor får göra och inte göra, särskilt i små företag där revisorn även ses som en konsult. Aspiro anlitar inte sina enskilda revisorer som konsulter, i så fall vänder de sig till någon annan på E&Y eller någon annan revisionsbyrå. Vissa uppdrag som t ex företagsvärdering som inte får utföras idag hade nog utförts för ett par år sedan. Han tror dock inte att det påverkar revisionsfirmorna ekonomiskt då dessa byter tjänster med varandra och tipsar varandra om uppdrag.

#### 4.3.5.4 Relationen till revisorerna

Aspiro anlitar en revisor och en revisorssuppleant (båda auktoriserade revisorer) från E&Y vid sin revision. Det är revisorssuppleanten som JC har mest kontakt med. Förutom del- och årsrapporterna anlitar Aspiro sina revisorer vid emissioner och företagsförvärv. JC har kontakt med revisorn nästan varje vecka, både formellt och informellt. E&Y brukar bjuda in honom när de har olika kundvårdande aktiviteter. JC menar att det är svårt att inte bli vän med företagets revisor men tror inte att det påverkar revisorns oberoende då revisorn har en hög integritet och kan skilja mellan arbete och fritid. Det är inte Aspiros uppgift att förebygga revisorns oberoende och de deltar inte aktivt med att säkra detta.

JC förstår att relationen mellan revisor och ledning kan bli för nära och därmed svår att göra legitim för aktieägarna. Han anser att det viktigaste i relationen till revisorn är att hitta en effektiv och flexibel lösning att jobba tillsammans på. JC anser att personkemin är det centralaste för att relationen med revisorn skall fungera tillfredställande. Om personkemin inte stämmer mellan JC och revisorn skulle ett utbyte av revisorn bli aktuellt.

JC tror att ett mindre företag kan se revisorn som en onödig kostnad. I större företag ses nog revisorn mer som en partner som kan hjälpa till med exempelvis redovisningsfrågor, värderingsfrågor och korrekturläsning av årsredovisningar.

JC har inte märkt någon stor skillnad i relationen med revisorn efter 2002. Dock tycker han att revisorerna har blivit bättre på att ställa krav, håller hårdare på redovisningsprinciper och är mer pålästa idag. JC är inte övertygad om att detta enbart beror på oberoendefrågan i sig, förändringen måste även ses i ljuset av revisionskandalerna.

### 4.3.6 Karl G Lindström – Sony Ericsson

#### 4.3.6.1 Oberoendet

KGL ser revisorn som en representant för aktieägare och styrelse, som i Sony Ericssons fall i princip är samma sak. Revisorn är en garant mot styrelsen d v s att den ekonomiska informationen som presenteras stämmer och att regler efterlevs. KGL anser att revisorns viktigaste roll är som kontrollant av den interna redovisningen, samt som bollplank och stöd. På Sony Ericsson har man en mycket öppen relation med sina revisorer, det finns inget som undanhålls från dem. Enligt KGL diskuteras revisorns oberoende ibland, men de har aldrig behövt vidta några konkreta åtgärder. KGL upplever inte att Sony Ericsson har problem med revisorer som innehar uppdrag för länge eftersom revisionsfirmorna sköter detta.

#### 4.3.6.2 Analysmodellen

KGL känner bara till analysmodellen ytligt. Han tycker inte att revisorns oberoendeställning har ändrats de senaste åren. Det kan bero på att företaget och revisorn redan före 2002 hade den relation som lagen nu kräver. KGL tror dock att mindre bolag kan ha påverkats mer av de nya reglerna. Införandet av analysmodellen har inte heller medfört de kostnadsökningar som kunde förväntas, ökningen på 6-7 %, är inte hög jämfört med konsultmarknaden i stort.

I elektronikföretaget Flextronics där KGL tidigare arbetat avgick en revisor p g a att denne blev förälskad i en medarbetare i klientföretaget. Vid ett annat tillfälle har det diskuterats huruvida en revisor kunde stanna kvar eller inte. Han fick vara kvar då de kom fram till att det inte förelåg något hot mot oberoendet. KGL funderar mer på

oberoendet idag än tidigare och de nya oberoendereglererna gör att det diskuteras mer nu, men i 9 fall av 10 så finns det inga hot mot oberoendet.

#### 4.3.6.3 Konsultuppdrag

Sony Ericsson anlitar PWC vid revision medan Deloitte anlitas vid skattefrågor. Sony Ericsson anlitar även E&Y vid vissa uppdrag. KGL anser inte att analysmodellens införande har gjort det svårare för större företag att anlita revisorer, men troligen för mindre företag. I större företag finns oftast revisorn med i det dagliga arbetet då bolagen revideras 4 ggr per år medan förhållandet ser annorlunda ut i ett mindre företag.

#### 4.3.6.4 Relationen till revisorerna

KGL har kontakt med den ansvarige revisorn minst varannan vecka. De har en avslappnad och bra relation till varandra. Professionellt förs en rak dialog men de kan även prata om annat. KGL tar oftast kontakt med revisorerna för att diskutera komplicerade redovisningsfrågor. Revisorn ger även råd om ekonomiska frågor som rör personal eller organisation, eftersom revisorn känner personalen väl då hon ofta är på deras arbetsplats. Han anser att det är oerhört viktigt med revisorer och att de är en betydelsefull resurs för företaget.

Det är inte upp till KGL att byta revisor om personkemin mellan de båda inte skulle stämma, situationen har dock aldrig uppstått. Vid ett tillfälle har KGL upplevt att en revisor inte var så lyhörd som var önskvärt, varför situationen diskuterades igenom och därmed förbättrades. En optimal relation mellan företag och revisor bygger på respekt.

## 5 Analys och slutsatser

---

*I detta kapitel analyseras resultatet av den empiriska undersökningen i ljuset av den teori som behandlats i kapitel tre.*

---

### 5.1 Oberoende

Det har, under studiens gång, framkommit att större fokus riktas mot revisorn och dess oberoende idag än tidigare. Det är dock svårt att isolera vilka konsekvenser som är en följd av analysmodellens införande. Stora förändringar har skett inom revisionsbranschen de senaste åren, särskilt i USA. Händelser inom den amerikanska revisionen påverkar inte bara USA utan även andra länder såsom Sverige. Det märks inte minst via det arbete som sker inom EU avseende oberoendet. Det är svårt att med säkerhet avgöra vad som är en konsekvens av skandalerna i USA och vad som är en konsekvens av de nystadgade lagarna. Skandalerna har ökat det mediala fokuset på revisorer och företag, vilket i detta sammanhang inneburit negativ uppmärksamhet för dem. Media har medfört att näringslivet och övriga intressenter har fått upp ögonen för revisorns arbete och relationen mellan företaget och revisorn. Det är troligen en av anledningarna till att revisorns oberoende står mer i centrum idag än tidigare.

Revisorerna tvingas att begrunda och fundera mer på oberoendet idag än tidigare eftersom analysmodellen numera är lagstiftad. Analysmodellen i sig upplevs inte särskilt revolutionerande av revisorerna, vilket troligen beror att revisorerna redan innan modellens införande arbetade på liknande sätt. Att företagen inte märkt någon skillnad sedan införandet torde vara en direkt följd av det ovan nämnda eller att de inte är inlästa på vad som stipuleras i lagen, utan anser att oberoendesäkran ligger på revisorn. Trots olika beskrivningar och förklaringar från respondenterna om vad oberoendet är och konsekvenserna av oberoendet, är intrycket att de har en gemensam grundföreställning om vad oberoendet innebär. Respondenterna berättar att de, tack vare analysmodellen, inte längre behöver föra diskussioner om vad oberoendebegreppet innebär. Oberoendet handlar dock om subjektiva bedömningar och i olika sakfrågor har de enskilda revisorerna olika uppfattningar, vilket gör att det aldrig går att befästa en gemensam tolkning. En positiv aspekt är att samtliga revisorer upplever oberoendet mer

säkrat idag. Man kan dock undra om detta är en följd av analysmodellen eller om det är omgivningens tryck som redan tidigare bidragit till revisorns agerande.

Analysmodellen uppfattas som en generell modell som ger utrymme för feltolkningar. Lagstiftarens avsikt med analysmodellen är att modellen skall fungera som ett hjälpmedel för revisorn vid gränsdragning av vad som är förtroenderubbande och icke-förtroenderubbande verksamhet. Frågan är huruvida modellen uppfyller sitt syfte som gränsdragare eftersom den upplevs vara väldigt generell. Revisionsbyråerna har olika förfarande när analysmodellen skall tolkas. Revisorerna uppmanas att diskutera en uppkommen situation med varandra eller med någon ansvarig för oberoendefrågor på byrån. Däri finns en risk att analysmodellen inte tolkas enhetligt och då kan modellen motverka sitt syfte att skapa likformighet. Det innebär i så fall att den förändring som modellen medfört är negativ. Om analysmodellen inte tolkas likadant av olika revisorer tolkar tillsynsmyndigheten troligen inte heller den på samma sätt, vilket kan skapa problem vid tillämpning och granskning. Det medför att syftet med modellen går förlorat.

## 5.2 Dokumentation

Det ökade dokumentationskravet är en av de större konsekvenserna av analysmodellens införande. Dokumentationskravet har både positiva och negativa konsekvenser. Revisorslagen kräver en ökad dokumentation vilket innebär en ökad arbetsbelastning för revisorerna. Den extra tid som revisorerna lägger ner på dokumentation är svår att debitera klienten eftersom det är svårt att motivera klientens mervärde för denne. Dokumentationen kan skapa en press hos revisorerna då de måste ägna mer tid åt varje klient. En effekt av detta är att revisionsbyråerna inte kan anta lika många uppdrag, vilket i sin tur medför att revisionsbyråernas intäkter minskar.

Respondenterna från företagen anser inte att revision är speciellt dyrt jämfört med annan konsultation och att det ökade arvudet inte är så betungande. Det måste dock tas i beaktande att respondenterna arbetar på stora företag. Det är troligt att mindre företag är mer priskänsliga och därför har svårare att acceptera den ökade kostnaden.

Dokumentationen av analysmodellen innebär att revisorn enligt lag måste tänka på sitt oberoende mer idag. En fördel med detta krav är ökad trygghet för både revisor och företag. Revisorn kan inför företaget och andra intressenter skriftligen uppvisa att denne anser sig vara oberoende och på så sätt enklare legitimera sitt arbete. Företagen kan genom revisorns ökade dokumentationskrav lättare legitimera den ekonomiska information som presenteras och företagets intressenter kan känna sig säkra på kvaliteten i innehållet. Vad som dock kan tänkas ske när revisorn har dokumenterat analysmodellen är att denne invaggas i en falsk trygghet om sitt oberoende. Dokumentationen kan ses som ett bevis för att oberoendet är säkerställt och kan medföra att revisorn förbiser händelser som kan hota oberoendet. För att undvika detta scenario bör revisorn uppdatera sin oberoendeställning, så som lagen förespråkar.

Respondenterna uppger att tillsynen från Revisorsnämnden har ökat. Dokumentationen är som nämnts ovan det enda sättet en revisor kan bevisa att denne tänkt igenom oberoendefrågorna och anser sig vara oberoende om en granskning skulle företas. Antagandet om att den ökade tillsynen är en bidragande faktor till att revisorn idag är mån om att genomföra fullständiga dokumentationer av oberoendet bör stämma.

### 5.3 Begränsningar av konsultuppdrag

En uppenbar konsekvens av analysmodellens införande är begränsningen av möjligheten att anta konsultuppdrag. Revisorerna är mer försiktiga idag än tidigare när de accepterar ett konsultuppdrag. Följden har blivit att revisionsbyråerna i större utsträckning fokuserar sin verksamhet på ren revision. En positiv effekt av detta är att analysmodellen på så vis fyller lagstiftarens syfte att öka oberoendet och minskar risken för självgranskning.

Begränsningen i möjligheten att anta konsultuppdrag får även negativa konsekvenser. Särskilt drabbas de mindre och medelstora företagen då en ny rådgivare måste anlitas för rådgivning och måste sätta sig in i företaget och dess historia. Förarbete tar tid och leder till en ökad kostnad för företaget. Ökade kostnader kan innebära att mindre



kapitalstarka företag undviker att anlita extern rådgivning, vilket kan få negativa ekonomiska konsekvenser för dessa revisionsbyråer. För att motverka denna effekt har revisionsbyråerna, som en respondent uttryckte det, börjat byta uppdrag med varandra. Bytet innebär att revisionsuppdrag som inte kan antas av en revisionsbyrå istället antas av en annan revisionsbyrå i utbyte mot att den förstnämnda revisionsbyrån anlitas som konsult i företaget i fråga. Genom detta byte upprätthålls oberoendet och de ekonomiska konsekvenserna uteblir. Problem kan uppstå för de större företagen då det endast finns ett begränsat antal stora revisionsbyråer på den svenska marknaden. De större företagen kan troligen inte vända sig till mindre revisionsbyråer eftersom de först och främst inte har den kapacitet som krävs. Dessutom skulle ett sådant uppdrag medföra att revisionsbyrån ifråga hamnar i beroendeställning i förhållande till det större företaget. Om oberoendekravet av någon anledning inte är uppfyllt hos ett par av de stora revisionsbyråerna kan det vara svårt för företaget att hitta olika byråer som kan utföra revision och konsultation utan att oberoendet hotas.

## 5.4 Revisorns ökade noggrannhet

Revisorerna förefaller vara mer noggranna i sitt arbete och håller hårdare på redovisningsprinciper efter analysmodellens införande. Förändringen kan förväntas leda till ett ökat förtroende för revisorn då principfastheten ger klienten en garanti att det inte ges utrymme för felaktigheter i redovisningen. Ett ökat förtroende för revisorn torde i sin tur leda till en bättre relation mellan revisor och företag. Även företagets aktieägare, samhället och staten borde få ett ökat förtroende för revisorn då fler och fler revisorer genom sin försiktighet agerar korrekt i olika situationer.

En relevant fråga i sammanhanget är huruvida förändringen enbart beror på införandet av analysmodellen. Eller är förändringen en del av de efterverkningar som de medialt uppmärksammade redovisningsskandalerna i USA har gett upphov till? Det måste anses orimligt att de svenska revisorerna inte skulle ha påverkats av debatten kring de amerikanska redovisningsskandalerna. Följden av dessa är att den amerikanska redovisningsregleringen har blivit väldigt detaljerad och hård. Även svenska företag som har amerikanska ägare eller är noterade på den amerikanska börsen påverkas. På

detta sätt kommer även svenska revisorer i kontakt med den amerikanska regleringen. Detta kan leda till att revisorerna även känner en större press att vara noggrann vid tillämpning av de svenska redovisningsprinciperna.

Analysmodellen kan antas ha gett framförallt yngre och mindre erfarna revisorer en tankeställare avseende oberoendet och dess innebörd, vilket kan ha lett till en ökad medvetenhet om vikten av att följa redovisningsprinciper. Den ökade granskningen som flera respondenter vittnar om är även en viktig faktor i sammanhanget. För yngre revisorer är det inte säkert att införandet av analysmodellen enbart är positivt. I undersökningen framkom att yngre revisorer tenderar att oroas mer och känna sig stressade över den ökade pressen som lagts på dem, vilket är negativt då det är viktigt att trivas med sitt arbete för att kunna utföra det på ett bra sätt. Ett antagande om att en kombination av alla dessa faktorer har lett till att de svenska revisorerna idag är mer noggranna torde således inte vara helt felaktigt.

## 5.5 Företagens medvetenhet om oberoendet

Både revisorerna och företagens representanter anser att det är revisorns uppgift att säkra oberoendet. Med ett större fokus på oberoendet, rent allmänt, betonas också en ökad medvetenhet hos företagen i dagsläget. Medvetenheten om revisorns oberoende gäller framförallt de större företagen eftersom de riskerar att drabbas hårdare än mindre företag vid en oberoendekonflikt. En oberoendekonflikt har större nyhetsvärde när det gäller ett större företag och den mediala uppmärksamheten kan leda till ett eventuellt minskat förtroende hos företagets intressenter, vilket kan få ekonomiska konsekvenser för företaget.

Den ökade medvetenheten yttrar sig genom att företaget sätter begränsningar för vilka uppdrag revisorn erbjuds. Om företagen inte hade tagit något ansvar för revisorns oberoende hade de inte engagerat sig i vilka konsultuppdrag som erbjuds revisorn utan låtit revisorn fatta beslut om vilka uppdrag som skall antas. Genom att företagen själva gör en bedömning tar de ett indirekt ansvar för revisorns oberoende. Följaktligen är företagen måna om att ha en oberoende revisor.

## 5.6 Slutsatser

Både analysmodellen och de omtalade skandalerna har medfört en större medvetenhet hos revisorerna angående oberoendet. Analysmodellen har bidragit till att revisorerna idag utgår från samma mätstock. Eftersom analysmodellen betraktas som en generell modell finns det utrymme för olika tolkningar. Bedömningen av en revisors oberoende är en subjektiv tolkning och kommer därför alltid att vara omdiskuterad.

Dokumentationen har ökat då det krävs enligt Revisorslagen. Revisionsbyråerna tvingas lägga ner mer tid på varje uppdrag vilket bör leda till ökade kostnader. Dokumentationskravet har medfört en ökad trygghet då revisorn blir tvingad att ta ställning till sitt oberoende eftersom denne måste kunna visa upp sin oberoendeställning. Företaget bör därmed bli tryggare i sin ställning mot sina intressenter. Dokumentationen kan dock innebära att revisorn uppnår en falsk trygghet genom att förutsätta att oberoendet är säkrat när dokumentationen av analysmodellen är genomförd.

Revisionsbyråerna är mer försiktiga idag vad gäller konsultuppdrag och uppfyller på så vis lagstiftarens syfte om ökat oberoende. Begränsningen av konsultuppdrag kan leda till att revisionsbyråerna byter uppdrag med varandra. På så sätt bibehåller de oberoendet och negativa ekonomiska konsekvenser undviks. Det begränsade antalet aktörer inom revisionsbranschen inskränker dock urvalet för de större företagen.

Revisorerna har blivit noggrannare med att följa lagar och redovisningsprinciper vilket torde resultera i ett ökat förtroende för revisorns arbete. En positiv effekt för relationen mellan revisor och företag bör därmed uppstå. Förändringen kan antas bero på både analysmodellens införande och efterverkningarna av de amerikanska redovisnings-skandalerna.

En större medvetenhet kring oberoendet kan konstateras, främst i de större företagen. Indirekt tar företagen ansvar för revisorns oberoende. En anledning kan vara den negativa mediala uppmärksamheten som en skandal kan medföra.

Under studiens gång har det framkommit att analysmodellen medfört två betydelsefulla förändringar för revisorns arbete. Det första är dokumentationskravet och det andra är begränsning av konsultverksamhet i samband med revision. Dessa två konsekvenser har bidragit med både för- och nackdelar. Medvetenheten om oberoendet har ökat hos både revisorer och företag, men är fortfarande ett omdiskuterat ämne.

## 5.7 Förslag till fortsatt forskning

Denna uppsats avgränsades till att endast behandla större revisionsbyråer och företag. Det skulle kunna vara intressant att se vilka förändringar som de nya oberoendereglererna har medfört för mindre och små revisionsbyråer och företag. Eftersom det framkommit att mindre revisionsbyråer och företag har en annan syn och kunskap angående oberoendet skulle det kunna vara värt att utreda. I samband med denna utredning skulle det vara intressant att undersöka huruvida små företag överhuvudtaget skall underkastas revision.

Fokus i denna uppsats har varit att se vilka förändringar analysmodellen har medfört. Ett annat intressant område att söka klargöra är huruvida det är den ökade tillsynen och mediala uppmärksamheten som har föranlett en annan syn på oberoendet.

## 6 Källförteckning

### 6.1 Offentligt tryck

- Aktiebolagslagen (1975:1385).
- FARs Samlingsvolym, 2005, del 2, FAR FÖRLAG AB, 2005.
- Proposition 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.
- Revisorslag (2001:883).
- Statens Offentliga Utredningar 1999:43 Justitiedepartementet, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*.

### 6.2 Publicerade källor

#### 6.2.1 Litteratur

- Bergström, Sture, Håstad, Torgny, Lindblom, Per Henrik, Rylander, Staffan, *Juridikens termer*, upplaga 8, Liber AB, Falköping, 2001.
- Bryman, Alan, Bell, Emma, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, upplaga 1:1, Liber Ekonomi, Malmö, 2005.
- Diamant, Adam, *Revisors Oberoende - om den svenska oberoendregleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag, Uppsala, 2004.
- Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim, Paul Finn, *Att utreda, forska och rapporter*, Liber ekonomi, Malmö, 2001.
- Fristedt, Daniel, Sundqvist, Sven-Ivan, *Styrelser och revisorer i Sveriges börsföretag 2005-2006*, Bulls Tryckeri, Halmstad, 2005.
- Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund, 2002.
- Svenska Akademin, *Ordbok över svenska språket*, Berlingska Boktryckeri- och Stilgjuteri Aktiebolaget, Lund, 1935.
- Svenska Akademin, *Ordbok över svenska språket*, Berlingska Boktryckeri- och Stilgjuteri Aktiebolaget, Lund, 1949.

- Svenska Akademin, *Ordbok över svenska språket*, Berlingska Boktryckeri- och Stilgjuteri Aktiebolaget, Lund, 1952.
- Svenska Akademin, *Ordbok över svenska språket*, Berlingska Boktryckeri- och Stilgjuteri Aktiebolaget, Lund, 1969.
- Westermark, Christer *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen*, upplaga 2:1 Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005.

## 6.2.2 Artiklar

- Andersson, Per-Olof, *Revisorns ställning måste bli starkare*, Dagens Industri, 2004-01-07.
- Cullinan, Charlie, *Enron as a symptom of audit process breakdown: Can the Sarbanes – Oxley Act cure the disease?*, Critical perspectives on Accounting, vol 15 nr 6-7, 2004, s. 853-864.
- Engerstedt, Urban, Strömquist, Anders, *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, Balans nr 10 2003, s. 36-42.
- Revisorsnämnden, *Revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen*, FAR INFO, nr 7, 2003, s. 23-25.

## 6.2.3 Uppsatser

- Bendelius, Ida, Brenner, Anna, Anna Leijon, Söderberg, Beatrice, *Revisorns oberoende och analysmodellen – skillnad mellan globala och regionala revisionsbyråer*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Ht 2004.
- Engström, Anna, Larsson, Ulrica, *Revisorns oberoende – säkerställt genom analysmodellen?*, Luleå Tekniska Universitet, 2002.
- Frantzén, Camilla, Svennberg, Erika, *Revisorns oberoende – en jämförelse mellan Sarbanes-Oxley-Act och analysmodellen*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Ht 2004.
- Jillehed, Rebecka, Nygren, Sofia, *Revisorns oberoende – Påverkan på revisorns oberoende vid en kombinerad roll som granskare och konsult*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 2002.
- Johansson, Carina, Notelid, Johanna, *Konflikten mellan revisorns dubbla roller – kan en revisor vara oberoende?*, Luleå tekniska universitet, Vt 2005.
- Ljung, Magnus, Thelin, Gustaf, *En analys av revisorns oberoende*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Ht 2002.

## 6.3 Elektroniska källor

<http://www.aspiro.se/templates/Page.aspx?id=62> 2005-11-27.

[http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D8104,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8104,00.html), 2005-12-06.

[http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D8197,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D8197,00.html), 2005-12-06.

[www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om\\_EY](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY), 2005-12-07.

<http://www.pwcglobal.com/se/swe/about/pressrum/index.html>, 2005-12-06.

[www.set-revision.se/f\\_taget.htm](http://www.set-revision.se/f_taget.htm), 2005-12-06.

[www.set-revision.se/kontor.htm](http://www.set-revision.se/kontor.htm), 2005-12-07.

<http://www.sonyericsson.com/spg.jsp?cc=se&lc=sv&ver=4000&template=pc1&zone=pc&lm=pc1&zone=pc&lm=pc1>, 2005-11-27.

## 6.4 Muntliga källor

– Andersson, Dan, auktoriserad revisor, kontorschef, Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Personlig intervju den 23 november 2005.

– Borg, Fredrik, auktoriserad revisor, Ernst & Young. Personlig intervju den 2 december 2005.

– Carlsson, Jörgen, redovisningschef, Aspiro. Personlig intervju den 24 november 2005.

– Lindström, Karl G, Director Financial Control och Company Financial Control, Sony Ericsson. Personlig intervju den 28 november 2005.

– Wahlström, Bengt, Manager Authorized Public Accountant Aduit, Deloitte. Personlig intervju den 30 november 2005.

– Willard Möller, auktoriserad revisor, SET – Auktoriserade Revisorer. Personlig intervju den 15 november 2005.

## Frågeguide till intervju med revisor

Fråga om bandinspelning och om det är ok att bli citerad.

### 1. Allmänna frågor:

- a) Hur många år har du arbetat inom branschen?
- b) Vilka uppgifter arbetar du mest med?
- c) Vilken typ av företag arbetar du för? – stora/små, AB, börsnoterade
- d) Arbetar du i grupp eller individuellt?

### 2. Oberoende

- a) Vad är oberoende för dig i ditt arbete som revisor?
- b) Tror du att din tolkning av oberoende liknar dina kollegors på byrån?
- c) Finns det några riktlinjer för oberoende på er byrå? I så fall, hur ser de ut?
- d) Tror du att synen på oberoende skiljer sig åt mellan olika byråer? I så fall hur?

### 2. Analysmodellen

- a) Hur tillämpar Ni analysmodellen (Revisorslagen 2001:883, § 21) på er byrå?
  - vid start
  - fortlöpande
  - vid slutet av uppdraget.
- b) Har analysmodellen till fullo implementerats på byrå och behärskas den fullt ut?
- c) Har analysmodellen inneburit några skillnader mot tidigare när Du bedömer ditt oberoende? Om så är fallet, är det
  - förbättringar?
  - försämringar?
  - problem?
- d) Har du upplevt några otydligheter/svårigheter med analysmodellen?
  - vid analys/tillämpning, dokumentation
- e) Saknar Du något i lagstiftningen avseende oberoendet?
- f) Skulle man kunna utforma lagen på ett annat sätt för att underlätta ditt arbete? - t ex åtgärder som revisorn tar för att säkra sitt oberoende som dock inte är lagstadgade krav?
- g) Vilka praktiska förändringar har analysmodellen inneburit?
  - dokumentation, mer/mindre arbete,
  - mer/mindre tidskrävande
  - reflekterar revisorn över sin oberoendeställning mer/mindre än tidigare,
  - kostnadsökningar
- h) Vilka är dina egna upplevelser av oberoendet sedan analysmodellen införts?

### 3. Oberoende vid revision – konsultation

- a) Är det svårare för dig att anta konsultuppdrag idag än tidigare?



(2/2)

- b) Har de nya oberoendereglererna förändrat er inställning till konsultuppdrag?
- c) Har Du upplevt/Tror du att inställningen är olika för större och mindre företag och revisionsbyråer angående revision och konsultation?
- d) Vad anser du om att byråer utför både konsult och revisionsuppdrag?
- e) Riksdagen har lagt ut fler och fler uppgifter på revisorn. Man kan då ställa sig frågan om det är företaget eller staten som revisorns uppdragsgivare, Vad anser Du?

#### 4. Konsekvenser

- a) Har analysmodellen utvecklats din syn på oberoende?
- b) Har din trygghetskänsla förändrats avseende din oberoendeställning gentemot klienter sedan analysmodellen började tillämpas?
- c) Har analysmodellen underlättat/försvårat för revisorn att bedöma sitt oberoende?
- d) Kan man invaggas i falsk trygghet p g a att man gjort analysen?
- e) Berätta om något tillfälle då oberoendet har upphört eller varit nära att upphöra?
  - Vad hände?
  - Hur hanterade du situationen?

#### 5. Klienterna

- a) Tror Du att dina klienter upplever att din oberoendeställning påverkats sedan analysmodellens införande?
  - oförändrad
  - förbättrats
  - försämrats
- b) Har revisorn fått någon feedback från sina eller företagets intressenter att de känner sig tryggare med företagets redovisning och revisorns självständighet p g a de nya oberoendereglererna från 2002?

#### 6. Relation

- a) Vilken kontakt har revisorn med företagets representant?
  - hur ofta?
  - under vilka former?
  - vilken typ av relation har ni?
- b) Hur tycker Du att en optimal relation mellan revisor och företag ska se ut så att intressenterna (ex. aktieägare) upplever att oberoendet är säkrat?
  - Hur gör Du för att uppnå en sådan relation?
- c) Upplever Du att klientföretagen du arbetar för deltar aktivt med att säkra att ditt oberoende inte hotas? Och i så fall, på vilket sätt? (tillsammans med revisorn/revisionsfirman eller självständigt)
- d) Har Du rent allmänt märkt att förhållandet mellan revisorer och företag har påverkats av den nya Revisorslagen från 2002?
  - attitydförändring?
  - kommunikationen?
  - antalet uppdrag?

#### 8. Finns det någon fråga som ni tycker att vi borde ha ställt men ej har gjort?

### Frågeguide till intervju med företagets representant

Fråga om bandinspelning och om det är ok att bli citerad.

#### 1. Allmänna frågor:

- a) Anlitar företaget en revisionsfirma eller en enskild revisor?
- b) Vilka uppgifter har er/era revisor/er?
- c) Hur länge arbetar en och samma revisor hos er? Är detta något som företaget påverkar eller reglerar t ex en revisionsfirma det?

#### 2. Oberoende

- a) Vad betyder revisorn för ert företag? - är han en kontrollant eller ett bollplank?
- b) Hur ser Du på er revisors oberoende?
- c) Vad betyder er revisors oberoende för ert företag? Intressenter som - kunder,
  - aktieägare
  - internt
  - finansinstitut

#### 3. Analysmodellen

- a) Känner ni på företaget till den nya Revisorslagen som kom 2002 och dess medföljande analysmodell för revisors oberoende?
- b) Upplever Du/företaget att er revisors oberoendeställning har påverkats sedan analysmodellens införande? Har detta uppmärksammats av era intressenter?
- c) Har oberoendereglererna från 2002 inneburit några förändringar för er?
  - kostnadsökningar?
  - mer reflektion över oberoendet?
  - merarbete?

#### 4. Kontakt och relation

- a) Kontaktar Ni er revisor löpande under verksamhetsåret? I så fall hur ofta?
- b) Hur kontaktar Ni revisorn? Under vilka former träffas ni?
- c) Vilken relation har Ni till er revisor?
- d) Deltar ert företag aktivt tillsammans med revisorn för att förebygga att dennes oberoende inte hotas, exempelvis vid ett nytt uppdrag? Och i så fall, på vilket sätt?
- e) Hur tycker Du att en optimal relation mellan företag och revisor skall se ut så att intressenterna (exempelvis aktieägare) upplever oberoendet säkrat?
- f) Hur gör Du för att uppnå en sådan optimal relation?
- g) Har Du rent allmänt märkt att förhållandet mellan revisorer och företag har påverkats av den nya Revisorslagen från 2002?
  - attitydförändring

#### 5. Konsekvenser

- a) Hur ofta sker det att företaget måste byta ut en revisor eller att revisorn själv avgår p g a oberoendekonflikt?
- b) Har någon revisor av sagt sig ett uppdrag som ni har erbjudit efter 2002 men som i en liknande situation före 2002 antagits?

- c) Har revisorn antagit en motåtgärd för att göra sitt oberoende legitimt efter 2002, där det för en liknande händelse före 2002 inte gjordes någon motåtgärd?
- d) Är det svårare/lättare idag att anlita en revisor idag på grund av den skattemodellen?