



FEKP01
HT 2010
nr 14444

LUND UNIVERSITY
School of Economics and Management

Revisorns oberoende i Sverige och inom EU

1990-2010

– En analys avregleringar och diskussionen kring arvoden, rotation och revisions- och icke revisionsrelaterade tjänster.

Författare

Helen Klackenstam

Sofia Mejhert

Handledare

Anne Loft

Förord

Denna uppsats är skriven på företagsekonomiska institutionen vid Ekonomihögskolan, Lund Universitet.

Vi skulle vilja rikta ett stort tack till alla de personer som varit med och bidragit till att denna uppsats kunnat slutföras. Vi vill först och främst tacka vår handledare, Anne Loft, för den hjälp och kunskap som hon bidragit med under uppsatsen gång. Vi vill även tacka Erling Green för den hjälp han bidragit med och alla de respondenter som tagit sig tid att besvara vår enkät.

Vi vill rikta ett extra stort tack till A.S, före detta auktoriserad revisor, I.G, auktoriserad revisor, W.M, auktoriserad revisor, och D.K, auktoriserad revisor, denna uppsats hade inte kunnat slutföras utan all er hjälp och den kunskap ni har bidragit med och vi uppskattar den tid ni har avvarat för att hjälpa oss med vår uppsats.

Tack!

Ekonomihögskolan
Lund Universitet
Företagsekonomiska institutionen
januari 2011

Helen Klackenstam

Sofia Mejhert

Abstrakt

- Examensarbetets titel:** Revisorns oberoende i Sverige och inom EU 1990-2010: En analys av regleringar och diskussionen kring arvoden, rotation och revisions- och icke revisionsrelaterade tjänster.
- Seminariedatum:** 2011-01-13
- Ämne/kurs:** FEKP01 Företagsekonomi: Examensarbete magisternivå, 15 poäng
- Författare:** Helen Klackenstam, Sofia Mejhert
- Handledare:** Anne Loft
- Fem nyckelord:** Revisorns oberoende, revision, grönbok, analysmodellen, regleringar.
- Syfte:** Syftet med vår uppsats är att undersöka hur regleringar och diskussionen kring revisorns oberoende har utvecklats i Sverige och inom EU, och hur EU-kommissionens två grönböcker (1996 och 2010) har influerat denna utveckling.
- Metod:** Vi har valt att genomföra en studie kring revisorers oberoende och använder oss av en kombination av kvantitativ och kvalitativ forskning. Vi använder främst primärdata, i form av intervjuer och enkät, i empirin och sekundärdata i teoriavsnittet.
- Teoretiska perspektiv:** I detta avsnitt presenterar vi framförallt teorier om revision, revisorns oberoende, revisions- och konsultverksamhet, arvoden, rotation och analysmodellen.
- Empiri:** Vårt empiriavsnitt består av intervjuer från auktoriserade revisorer och svaren från vår enkätundersökning, som tilldelats erfarna revisorer. Vi har även ett avsnitt där vi beskriver hur diskussionen ser ut i Sverige i dagsläget.
- Slutsatser:** Genom att ha analyserat teori och empiri har vi kommit fram till att EU:s historiska utveckling kring revisorers oberoende har stor påverkan på det svenska synsättet och regelverket. Samtliga av våra respondenter, liksom vi, ställer sig kritiska till de nya reformerna som presenteras i grönboken 2010. En situation där revisorsrollen skulle bli en lagstadgad inspektion, ställer vi oss ytterst tveksamma till.

Abstract

- Title:** Audit independence in Sweden and Europe 1990-2010: An analysis of regulations and discussion on fees, rotation, and audit- and non-audit services.
- Seminar date:** 2011-01-13
- Course:** FEKP01, Master thesis in business administration Major accounting, 15 University Credit Points (15 ECTS).
- Authors:** Helen Klackenstam, Sofia Mejhert
- Advisor:** Anne Loft
- Five key words:** Auditor independence, audit, green paper, a set of fundamental principles, regulations
- Purpose:** The purpose of this paper is to examine how regulations and the discussion of auditor independence has developed in Sweden and the EU, and how the European Commission's two green papers (1996 and 2010) has influenced the development.
- Methodology:** We have chosen to conduct a study on auditor independence and make use of a combination of quantitative and qualitative research. We mainly used primary data, in the form of interviews and survey, in the empirical section, and secondary data, in the theory section.
- Theoretical perspectives:** This section will mainly show the theories of audit, auditor independence, audit and consulting, professional fees, rotation, and the analysis model.
- Empirical foundation:** Our empirical section consists of interviews from certified public accountants, and the responses from our survey, assigned to experienced auditors. We also got a section where we discuss how the debate goes in Sweden in the current situation.
- Conclusions:** By analyzing the theory and empirical work, we have concluded that the historical development of EU, on audit independence, has great influence on the Swedish approach and framework. All of our respondents, like us, are critical of the new reforms outlined in the green paper 2010th. We have doubts about creating a situation where the auditor role would become a statutory inspection.

Innehåll

1. INLEDNING.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Problemformulering.....	4
1.4 Syfte.....	4
2. METOD.....	6
2.1 Metodval.....	6
2.2 Angreppssätt.....	6
2.3 Tillvägagångssätt.....	6
2.3.1 Abduktiv ansats.....	7
2.3.2 Kvantitativ metod.....	7
2.3.3 Kvalitativ metod.....	8
2.4 Datainsamlingsmetod.....	9
2.4.1 Primärdata.....	9
2.4.2 Sekundärdata.....	11
2.4.3 Källkritik.....	12
2.5 Reliabilitet.....	13
2.6 Validitet.....	14
3. REFERENSRAM.....	16
3.1 Val av teori.....	16
3.2 Revision.....	16
3.3 Revisorns oberoende.....	17
3.4 Grönbok.....	18
3.4.1 Grönboken 1996 - <i>Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen</i>	18
3.4.2 Grönboken 2010 - <i>Revisionspolitik: Lärdomar från krisen</i>	19
3.5 Analysmodellen.....	20
3.5.1 Steg 1 - Identifiering av förtroendskadliga förhållanden.....	22
3.5.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendskadliga förhållanden.....	25
3.5.3 Steg 3 – Analysen dokumenteras.....	26
4. LAGAR OCH REGLERINGAR EU 1996-2010.....	27
4.1 EU 1996 - 1998.....	27
4.2 EU 2000 - 2002.....	28
4.3 IFAC 2005.....	29

4.4 EU 2003 - 2006	30
4.5 EU 2010.....	31
5. LAGAR OCH REGLERINGAR SVERIGE 1990-2010.....	33
5.1 Sverige 1990 - 2004	33
5.2 God revisorssed	34
5.3 God revisionsssed	35
5.4 Sverige 2005 - 2009	35
5.5 Icke – revisionsrelaterade tjänster	36
5.6 Revisionsarvode	36
5.7 Revisionsrotation.....	37
5.8 FAR	37
5.9 Revisorsnämnden	38
6. EMPIRI.....	39
6.1 Sverige i dagsläget; en artikelstudie.....	39
6.1.1 Revisionsarvode	39
6.1.2 Revisionsverksamheten vs. konsultverksamheten	40
6.1.3 Mångsyssleri.....	41
6.1.4 Revisionsvarning	42
6.1.5 Åtgärder.....	43
6.2 Enkätundersökning - resultatrapportering	44
6.2.1 DEL 1 – Respondenternas titel och yrkeserfarenhet.....	44
6.2.2 DEL 2 – Revisorers oberoende och analysmodellen.....	44
6.2.3 DEL 3 – Historisk debatt och grönböckerna (1996 och 2010).....	46
6.3 Personliga intervjuer.....	47
6.3.1 Revisor A, SET.....	47
6.3.2 Revisor B, KPMG	50
6.3.3 Revisor C och Revisor D, Ernst & Young	53
6.4 Remissvar grönbok 2010.....	57
7. ANALYS	63
7.1 En jämförelse av grönboken 1996 och grönboken 2010	63
7.1.1 Aktioner och reaktioner.....	67
7.1.2 Reglering av revisionsarvoden	69
7.1.3 Revisorsrotation.....	70
7.1.4 Att separera revisions- och konsulttjänster	72
7.2 Den svenska analysmodellen.....	73

7.3 Media och revisorns oberoende i dagsläget	74
8. SLUTDISKUSSION	76
8.1 Slutsatser	76
8.2 Förslag till fortsatta studier.....	78

Referenslista

Bilagor

1. INLEDNING

I detta kapitel presenterar vi den ämnesbakgrund och problemdiskussion som föranlett vår problemformulering och vårt syfte. Avslutningsvis presenteras de avgränsningar vi valt att göra.

1.1 Bakgrund

På senare år har världen skakats av den ena redovisningsskandalen efter den andra, vilket har gjort att förtroendet för revisorn och revisionsverksamheten har ifrågasatts. Under millenniumskiftet drabbades USA, av vad som kom att bli två av världens största konkurser, av fallen av Enron och Worldcom. Under 2010 kom även Sverige att drabbas då en begäran om HQ Banks likvidation lämnades in av Finansinspektionen. Även om det alltid har funnits en diskussion kring revisorernas oberoende, växer denna diskussion sig starkare varje gång en ny redovisningsskandal uppstår. I dessa situationer vill omgivningen ha en syndabock, och revisorn är en enkel måltavla.

Att en revisor ska agera professionellt är kanske en självklarhet, men kraven på revisionens kvalitet ökar kontinuerligt i takt med att omgivningen och näringslivet blir allt mer komplext, samt att behovet av mer tillförlitlig information till företagens olika intressenter ökar. Att en revisor inte är i beroendeställning till någon av intressenterna i en organisation är otroligt viktigt för att de olika intressenterna ska kunna lita på den revisionsrapport som sedan är till underlag för många av de beslut som rör företaget.¹ Detta blir mer och mer problematiskt då många av revisionsbyråerna nuförtiden även erbjuder konsulttjänster till de företag som de reviderar. Detta problem togs upp bland annat i *Svenska Dagbladets* artikelserie om den svenska revisionsbranschen under hösten 2010 efter HQ Banks fall.

Diskussionen begränsas inte bara till Sverige då det i Sverige finns ett antal lagar och regleringar som har föranletts av EU. EU-kommissionären Michel Barnier anser att rollen som revisor måste förändras och i EU-kommissionens grönbok: *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*, finns flera förslag på reformer som ska stärka förtroendet i branschen och framförallt revisorernas oberoende. Redan 1996 var oberoendet i stort fokus när kommissionen gav ut grönboken med titeln: *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför*

¹ Hayes et al (2005), s.83

lagstadgad revision inom unionen. Utvecklingen i revisionsbranschen inom EU och även i Sverige har sedan dess förändrats ordentligt och flera av regelverken som instiftats har haft revisorns oberoende som bakgrund. Precis som i många andra branscher påverkas världen i stor utsträckning av utvecklingen i USA och amerikanska redovisningsskandaler strax efter millennieskiftet såsom Enron och Worldcom har haft stor påverkan på utvecklingen av de europeiska regelverken.

1.2 Problemdiskussion

”På bordet finns en revisionsberättelse som är så oren att processen bara har börjat. Branschen måste nu själv mena allvar i försöken att återupprätta sitt sviktande förtroende.”²
(SvD, 13 november 2010)

Huvudsyftet med revision är att säkerställa bolagens ekonomiska information till marknaden. Diskussionen kring revisorernas oberoende är ett hett ämne och man kan var och varannan dag läsa en ny artikel där ämnet är huvudfokus. Detta fokus har påverkats av diverse händelser där oberoendet ifrågasatts. Men har diskussionen alltid varit lika uppmärksam? Finns det milstolpar i branschen som påverkat mer och gett diskussionen extra medial uppmärksamhet?

Att oberoendet är en självklarhet för revisionsbyråer är glasklart, men hur arbetar byråerna för att stärka objektiviteten och opartiskheten? Har arbetet varit lika sen 20 år tillbaka eller finns det faktorer som förändrat arbetet?

Kraven på revision har ökat kontinuerligt under det senaste decenniet, samtidigt har efterfrågan på kompetensen hos revisionsbyråerna lett till en framväxt av andra tjänster som till exempel konsultverksamheten. Förändringarna som har skett har öppnat upp för en livlig debatt om revisorernas oberoende och att det kan finnas anledning till skärpta krav för att bevara detta oberoende. Som ett resultat av detta antogs 2002 analysmodellen i svensk lagstiftning. En modell där krav på ökad dokumentation tillkommer för att stärka oberoendet hos revisorerna. Har inrättandet av analysmodellen påverkat det dagliga arbetet? Har den

² SvD hemsida 4

välkomnats då den verkligen stärker revisorns oberoende eller ses den enbart som ett försök för att stärka oberoendet?

Analysmodellen anger omständigheter där revisorn ska avsäga sig ett uppdrag då oberoendet kan hotas. Finns det något av dessa hot som är mer utmärkande än något annat eller är det lika stor risk att dessa kan uppstå? Har revisorernas dagliga arbete förändrats efter att analysmodellen infördes och hur används den?

Vi har intresserat oss av den pågående debatten angående revisorernas oberoende, vilket kräver en historisk tillbakablick och analys av händelser som föranlett dagens situation. Det spelar ingen roll var i världen man befinner sig, revisorns oberoende är en förutsättning för att revisionsyrket ens ska kunna existera. EU är inget undantag och för att öka medvetenheten kring oberoendet i medlemsländerna har EU-kommissionen bland annat arbetat fram två grönböcker (1996 och 2010) angående revision. Anledningen till att båda dessa grönböcker kom till är för att förstärka förtroendet för branschen och detta visas tydligt i dokumenten då båda har stort fokus på revisorns oberoende. Vilka likheter och skillnader har grönböckerna och hur har utvecklingen sett ut i Europa sedan grönboken 1996 gavs ut? Även Sverige har påverkats mycket sedan 1996 genom bland annat en ny revisorslag och analysmodellen. Vilket inflytande har utvecklingen inom EU haft på den i Sverige och vad finns det för skillnader mellan Sverige och övriga EU?

“Dubbspel. Att revisionsbyråerna säljer in både revision och konsulttjänster till samma bolag, och därmed reviderar sina egna produkter, väcker ett problem.”³

(SvD, 30 oktober 2010)

Sett till tidigare revisionsskandaler kan man se en tydlig gemensam nämnare. Bolagen har köpt revisionstjänster och konsulttjänster från samma byrå. Denna nämnare diskuteras flitigt i kommissionens två grönböcker och grönboken 2010 tar upp det problem om att revisorer får betalt för att granska eget arbete. Bakomliggande anledningen till grönboken tycks vara att belysa det faktum att oberoendet riskeras gå förlorat när revisorn har dubbla roller. Förslag ges om att separera revisionstjänsterna från konsulttjänsterna. Vad anser verksamma revisorer om en sådan förändring skulle genomföras och är anklagelserna om en sämre revisionskvalitet verkligen korrekta?

³ SvD hemsida 1

Om EU får igenom sitt förslag, hur svår blir då gränsdragningen för en revisor som vill lämna goda råd men som inte längre tillåts göra det. Kommer revisorsyrket förändras?

Vidare undrar vi om det finns en risk att en partner i en revisionsbyrå med många uppdrag helt enkelt inte har tillräckligt med tid att sätta sig in i ett bolag och konsultera klienten på bästa sätt. Kan det vara så att revisorer med för många uppdrag, eller kanske för få, påverkas av faktorer som gör att den finansiella rapporten ger ett missvisande resultat, utan att en ören revisionsberättelse skrivit?

1.3 Problemformulering

Revisorer som godkänt bolags missvisande ekonomiska information har i flera fall resulterat i ödesdigra situationer. Resultatet kan bli ett befläckt varumärke för revisionsbyrån och missnöjda intressenter för bolaget.

EU-kommissionen har aktualiserat frågan genom att framta en grönbok 1996 samt en 2010, med förslag till reformer för revisionen. Syftet är att skapa ett ökat förtroende för revisorer, där grönboken 2010 bland annat ger förslag om att separera revision från konsultverksamhet.

För att förstå hur diskussionen kring oberoendet ser ut idag måste man se hur den historiska debatten och utvecklingen har sett ut. Vi kommer därför undersöka vad som har hänt och hur det kan ha påverkat dagsläget. Hur uppfattar revisorerna debatten kring oberoendet och de nya reformförslagen? Om förslaget om nya reformer genomförs, hur kommer detta påverka revisorernas dagliga arbete? Hur förändras bolagens val av konsulttjänster när det nu istället krävs att bolaget anlitar två byråer istället för en?

1.4 Syfte

Syftet med vår uppsats är att undersöka hur regleringar och diskussionen kring revisorns oberoende har utvecklats i Sverige och inom EU, och hur EU-kommissionens grönböcker (1996 och 2010) har influerat denna utveckling.

1.5 Avgränsning

Initialt valde vi att begränsa vår uppsats till historisk utveckling inom EU, gällande revisorers oberoende, sedan 1996 fram till idag. Vi har under arbetets gång alltmer fått begränsa oss ytterligare och därmed valt att fortsätta fokusera på EU men med avgränsning till Sverige.

När det kommer till den historiska utveckling vi tittat på så har vi begränsat oss till perioden från 1996 fram tills idag, eftersom grönboken gällande revision gavs ut detta år. När det kommer till vår diskussion kring vad som uppdagat dagens debatt beträffande revisorers oberoende, så har tidsaspekten ej styrt vår studie.

Vi har valt att begränsa våra respondenter, vid de personliga intervjuerna, till godkända eller auktoriserade revisorer som varit yrkesverksamma sedan grönboken gavs ut 1996. Vi har alltså medvetet valt bort de revisorer som ej varit yrkesverksamma sedan 1996. Vi har valt att låta enkätundersökning samt de personliga intervjuerna slumpmässigt representera olika byråer i Sverige. Vi har alltså ej medvetet valt stora eller mindre, kända eller mindre kända byråer, utan vi har istället valt att fokusera på revisorns erfarenhet.

Vi kommer i grönböckerna 1996 och 2010 enbart att analysera och studera de avsnitt som innehåller diskussion om revisorns oberoende. Alla andra avsnitt, som inte är väsentliga för vår uppsats, lämnar vi därhän. Detsamma gäller åttonde direktivet, där vi studerar artikel 22: oberoende och objektivitet. Detta för att vår fokus ligger kring diskussionen av revisorns oberoende och uppsatsen skulle bli för bred om vi skulle ta andra delar i beaktning.

2. METOD

I detta kapitel beskriver och förklarar vi de metoder vi använt för att kunna genomföra denna uppsats. Utifrån problemformulering och syfte har metodvalen fått sin utformning. Vi redogör för vilken information som samlats in, hur den samlats in och varför. Avslutningsvis redogör vi för vår källkritiska syn på insamlad data samt ger läsaren möjlighet att bedöma uppsatsens validitet och reliabilitet.

2.1 Metodval

I kapitlet metodval redogör vi för de metoder vi utgår ifrån i vår uppsats. Valet av metoder baseras framförallt på vår problemformulering och vårt syfte med uppsatsen. Detta kapitel redogör inte endast för val av metoder, viss argumentation varför vi valt relevanta metoder samt hur teori och empiri samlats in, redogörs även. En diskussion kring reliabilitet och validitet avslutar sedan metodavsnittet.

2.2 Angreppssätt

Vårt val av metod grundar sig i vårt syfte att, utifrån ett revisorsperspektiv, analysera analysmodellen samt de utgivna grönböckerna från EU. Inledningsvis utförs en kvantitativ enkätundersökning med mestadels slutna frågor. Vi har dock fått använda oss av ett kvalitativt angreppssätt vid de öppna frågorna, eftersom de ej är mätbara utan kräver tolkning. Huvudsakligen har de öppna frågorna, i viss mån tillsammans med de slutna, legat till grund för utformandet av frågemallen till de personliga intervjuerna.

2.3 Tillvägagångssätt

Vi har valt att arbeta kombinerat med kvantitativ och kvalitativ forskning. En multipel strategi kan innebära praktiska problem⁴ men vi har valt detta tillvägagångssätt framför en enskild strategi eftersom vår uppsats kräver en kombination för att vi skall kunna få ut maximalt av teorier och empiriskt material. Denna kombination anser vi ökar tilltron till de resultat som vi

⁴ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.94

får fram, det kan enkelt förklaras som att vi dubbelkollar resultaten för att just uppnå så hög tilltro som möjligt.

2.3.1 Abduktiv ansats

Vi har valt en abduktiv ansats då vi väljer att lägga likvärdig vikt på teori som empiriskt material. Att välja induktion, deduktion eller abduktion handlar om att ta ställning till förhållandet mellan teori och empiri. En abduktiv ansats ger oss möjlighet att växla mellan teori och empiri.⁵ Inledningsvis ger teorin oss kunskap i ämnet, vilket förenklar och möjliggör utformandet av den empiriska undersökningen. Efter utförda intervjuer och med hjälp av insamlad kunskap från respondenter, kan vi återgå till teorin och analysera den ytterligare.

2.3.2 Kvantitativ metod

Den kvantitativa metoden utgår ifrån befintlig teori och bygger följaktligen på litteraturstudie. Relevant teori ligger därför till grund för vår empiriska del som främst innefattar intervjuer men även en enkätundersökning. Den kvantitativa metoden är mer formaliserad och strukturerad än den kvalitativa.⁶ Tack vare den standardiserade formen kan vi enkelt jämföra resultaten i enkätutskicket. Här kan vi dra generella slutsatser tack vare det statistiska urvalet som representerar hela sin kategori inom yrkeskåren. Svaren från enkäterna är dessutom fria från eventuell intervjupåverkan. Respondenterna har å andra sidan ej fått följdfrågor, vilket kan innebära att viktig information gått förlorad och vid användning av denna metod så är flexibiliteten låg.⁷

En kvantitativ mätning innebär att vi kan beskriva små och hårfina skillnader mellan människor när det gäller de variabler som är aktuella. Den kvalitativa mätningen ger oss ett konsekvent eller konsistent verktyg för att göra den typen av skillnader. Måttet bör vara något som inte påverkas vare sig av den tidpunkt då det kommer till användning eller av den person som utför mätningen.⁸

En kvantitativ metod är inte tillräcklig för att finna förståelse för revisorers föreställning om framtiden. Vid enbart användning av den kvantitativa undersökningsmetoden kan analysen av

⁵ Alvesson, M; Sköldberg, K. (1994)

⁶ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.94

⁷ ibid

⁸ ibid, s.89

relationen mellan olika variabler leda till en statisk bild och att förlita sig på mätprocessen kan innebära en artificiell och något falsk känsla av precision och riktighet.⁹

De främsta nackdelarna med enkäter, jämfört med våra utförda personliga intervjuer, är att vi inte kan hjälpa respondenten att tolka frågorna eller ställa uppföljnings- och sonderingsfrågor. Vi kan inte heller kontrollera vem som svarar på enkäter, vi kan inte samla in tilläggsinformation och risken för bortfall är stort.¹⁰ Eftersom enkäter sägs innebära ett stort antal bortfall valde vi att skriva ett kort introduktionsbrev som beskrev vårt syfte med enkäten (Bilaga 1). Vi valde även att skicka påminnelser, till de personer som ej svarat på enkäten inom rimlig tid sedan utskicket, där vi informerade om att enkäten går snabbt att svara på och att vi verkligen hade uppskattat respondentens hjälp. Vi valde att göra enkäten relativt kort för att på så vis minska risken att respondenten tröttnar på frågorna och istället kryssar i svarsalternativ utan att tänka igenom sitt svar ordentligt.

2.3.3 Kvalitativ metod

En kvalitativ metod är resurskrävande. För att vara så tidsmässigt effektiv som möjligt kontaktade vi potentiella respondenter tidigt. För att kunna se samband mellan individ och kontext så är den kvalitativa metoden ypperlig.¹¹ För att uppnå en djupare förståelse för respondenten och dess åsikt så är den kvalitativa metoden det bästa tillvägagångssättet.¹²

Vid ett intervjutillfälle finns där alltid en risk att vi som intervjuare förlorar distansen till undersökningens syfte och på så vis glömmer bort att kritiskt granska respondenten. Detta kan ske då man helt enkelt kommer närmare sin respondent vid intervjutillfället och ibland kan då den externa giltigheten komma att ifrågasättas.¹³

En kvalitativ metod har, jämfört med den kvantitativa, en högre grad av flexibilitet. Här är inte vårt syfte att kunna generalisera, utan istället noggrant granska och förstå respondenterna. Därför är det viktigt att välja intervjupersoner, som i vårt fall, har kunskap om analysmodellen och likaså de grönböcker som getts ut. Nackdelen är förstås att när flexibiliteten är hög så är jämförelser respondenter emellan, desto svårare. En kvalitativ metod innebär ”riklig

⁹ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.94

¹⁰ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.164

¹¹ Jacobsen, C-I. (2002), s.145-146

¹² ibid, s. 142-143

¹³ Ibid, s. 143-144

information om få undersökningsenheter; går på djupet".¹⁴ Därför anser vi att denna metod passar oss och vår frågeställning eftersom vi vill skapa en djupare förståelse hur verkligheten har sett ut likväl som ser ut för revisorer.

2.4 Datainsamlingsmetod

Vi har valt att som använda oss av källor som både redan är tillgängliga samt egeninsamlat material. Data kan delas in i primär- och sekundärdata, varvid sekundärdata är redan insamlad, medan primärdata är insamlat personligen för utredningsändamålet.¹⁵ Uppsatsen kommer behandla de teoretiska referensramar vi funnit relevanta inom ämnet, i kombination med fyrapersonliga intervjuer samt en enkätundersökning. Intervju- samt enkätfrågor har sin grund i det insamlade material som presenteras i teorikapitlet.

2.4.1 Primärdata

För att kunna besvara frågeställningen så är primärdata oerhört viktig. Insamling av information kan ske på flera olika sätt. Att intervju, observera eller använda frågeformulär är ett par exempel där ”forskaren” samlar in informationen för allra första gången.¹⁶ Vår uppsats primärdata utgörs av personliga intervjuer samt en enkätundersökning. Vi har valt att använda oss av besöksintervjuer och fördelen vi ser med den intervjuformen, är att vi kan ställa relativt komplicerade frågor, som tack vare att vi har personen framför oss, lättare kan förklaras vidare vid behov. Vi anser även att ett personligt möte skapar en tillförlitlig stämning och möjligheten att se hur respondentens kroppsspråk ter sig är även det ett plus. Det är en klar fördel med besöksintervjuer för att få så ärliga och utförliga svar som möjligt.¹⁷ Vid intervjuerna har vi varit flexibla och ställt följdfrågor när det behövts.

Vi har efter varje intervju bearbetat svaren för att undvika att betydelsefull information skulle glömmas bort eller förväxlas med någon av de övriga respondenternas svar. Det som underlättat detta arbete har varit att våra respondenter tillåt oss att spela in intervjuerna, vilket förenklat processen att transkribera intervju svaren.

¹⁴ Holme, I. M; Solvang, B. K. (1997), s.78

¹⁵ Befring, E. (1994), s.65

¹⁶ Jacobsen, D. (2007), s.52

¹⁷ Eriksson, L T; Wiedersheim-Paul, F (1999), s.84-86

2.4.1.1 Personliga intervjuer

Vi har valt att använda oss av semistrukturerade intervjuer då denna intervjuprocess innebär flexibilitet. Detta tillvägagångssätt betyder att vi framtagit en intervjuguide samtidigt som vi ger respondenten stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt.¹⁸ Frågorna vi ställt de olika respondenterna har inte nödvändigtvis ställts i samma ordning och följdfrågor som ej ingått i ursprungsmallen har ställts vid de situationer då det getts tillfälle och tid för vidare fördjupning.

2.4.1.1.2 Urval av respondenter

Eftersom vår fokus ligger på revisorers arbete är det också här vi vill fördjupa våra kunskaper. Genom semistrukturerade intervjuer med representanter från yrkesrollen revisorer, kan vi få ett värdefullt empiriskt material. Inledningsvis kontaktade vi de revisorer som var intressanta för undersökningen. Vi valde att välja ut personer som vi ansåg hade rätt erfarenhet och kunskap i ämnet som samtidigt fanns geografiskt nära oss.

Messier¹⁹ delar in revisorns erfarenhetsnivå i tre steg; mindre än 10 år, 16-20 år och över 21 års erfarenhet. Vi valde att utesluta den första kategorin och skicka intervjufrågningar till erfarna revisorer som varit yrkesverksamma som revisorer i minst 16 år. I slutändan hamnade erfarenhetsnivån hos våra respondenter på 28 år upp till 38 år vilket innebar att vi fick ta del av mycket information och intressanta åsikter.

2.4.1.1.3 Intervjufrågor

Inledningsvis vid de personliga intervjuerna fick respondenterna berätta om sig själva och sin bakgrund. Efter att vi fått lära känna respondenten berörde vi mer allomfattande frågor kring exempelvis föregående och pågående debatt gällande revisorers oberoende. Respondenternas olika synvinklar på diskussionen breddar här vår kunskap i ämnet. De utformade intervjufrågorna är av neutral karaktär för att undvika alltför känsliga frågor samt för att undvika att respondenten uppfattar oss som att redan ha en bestämd åsikt i frågan. Våra intervjufrågor går att återfinna som Bilaga 3.

¹⁸ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.363

¹⁹ Messier, W. F. Jr. (1983), s.611-618

2.4.1.2 Enkätundersökning

Att vi inledningsvis valde att utforma och skicka ut enkäter hade sin bakgrund i att vi visste att enkäter går snabbt att administrera, är enkla att utvärdera samt att enkäter ej medför någon intervjuareffekt. Enkäterna uppfyllde av de anledningarna sitt syfte, att ligga till grund för de personliga intervjuerna samt vilket fokus de personliga intervjuerna skulle få.

2.4.1.2.1 Urval av respondenter och bortfall

Vi valde att skicka ut enkäten till slumpmässigt utvalda byråer med önskemål om att de mest erfarna revisorerna skulle ta sig tid att svara på enkäten. Enkäten innehåller drygt tio frågor så vi poängterade att den var kort och gick snabbt att svara på. Vi utnyttjade de kontakter vi har, genom att be de byråer där vi har en god relation med någon kontaktperson, i sin tur fick förmedla enkäten vidare och på så vis minska bortfallets storlek.

Vi valde att skicka ut 200 enkäter till både små och stora byråer som inbringade svar inom fem arbetsdagar från 82 av dessa. Efter ett par påminnelser till övriga 118 fick vi ytterligare 39 svar vilket gav oss en andel svarsprocent på cirka 60 procent vilket enligt Mangione²⁰ är en acceptabel andel.

2.4.1.2.2 Utformning av frågor och svarsalternativ

Vi skapade enkäten utifrån merparten slutna frågor som utformats vertikalt. Anledningen till att vi valde att utforma svarsalternativen vertikalt var för att minska förvirring hos respondenten som kan ske vid användande av båda formerna om varandra.²¹ Enkäten går att återfinna som Bilaga 2.

2.4.2 Sekundärdata

Den sekundärdata som vi använder oss av, det vill säga redan insamlad och bearbetad data²², kommer främst från litteratur och artiklar men även från uppsatser i ämnet, lagar samt Internet. Den sekundärdata vi valt att lägga extra vikt på är de utgivna grönböckerna samt

²⁰ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.164

²¹ ibid, s.168

²² Bjerke, B; Arbnor, I. (1994), s.244

revisorslagens analysmodell. Vetenskapliga artiklar och FAR:s lagar och rekommendationer har gett oss en bredare kunskap i ämnet.

2.4.3 Källkritik

I detta avsnitt beskriver vi vårt kritiska förhållande till insamlad data. För att tydligt skilja mellan källkritik inom primär- respektive sekundärdata så behandlar vi de var för sig.

2.4.3.1 Källkritik av primärdata

I avseendet källkritik är det viktigt att beakta respondenters relation till ämnet vi frågar kring samt ta i beaktning att deras arbetssituation kan påverka svaren. Vi måste även beakta vilken påverkan vi som intervjuare har på respondenten vid intervjutillfället. Det finns även en risk att respondenten svarar utifrån var byrån ställer sig i frågan och därför eventuellt glömmer bort att svara utifrån egna åsikter.

Att respondenterna fått intervjufrågorna i förväg, innan intervjun, är också något att beakta med kritisk syn. När respondenten får möjlighet att förbereda sina svar kan det förefalla sig vara både positivt och negativt. Det kan vara positivt i den bemärkelsen att personen kommer väl förberedd till intervjun och har genomarbetade och raka svar. Å andra sidan så kan svaren förefalla vara för genomarbetade och den spontanitet som kan vara positivt vid en intervju, faller bort.

Vi har valt att intervjua de respondenter som förväntas ha tillräcklig kunskap om analysmodellen, för att kunna förstå våra frågor och samtidigt ge svar vi kan använda oss av. Våra respondenter har haft önskemål om anonymitet. Detta ser vi som positivt, eftersom vi tror att vi får mest sanningsenliga svar när anonymitet råder, eftersom ämnet kring oberoende kan uppfattas som ett känsligt ämne.

Intervjuareffekten kan medföra bias, när exempelvis respondenten medvetet, eller omedvetet, förstår innebörden av intervjun och på så vis svarar utifrån vad han/hon förväntas svara. Det har därför förefallit vara viktigt för oss att dra lärdom av tidigare erfarenheter, exempelvis vid skrivandet av kandidatuppsats, och vara så pass tränad inför uppgiften att intervjuareffekten helt uteblir.

Antalet enkäter som skickats ut till revisorer samt antal svar vi fått är, satt i relation till hur många auktoriserade revisorer som finns i Sverige, relativt högt. Enligt statistik från 2004 fanns det då 2300 auktoriserade och 1800 godkända revisorer i Sverige.²³ Detta underlättar generaliserbarheten tillsammans med reliabiliteten. Ett par enkätfrågor kan uppfattas som överflödiga och svaren har i vissa fall blivit alltför självklara på grund av frågornas utformning. Intervjuerna upplevde vi som mer öppna och ärliga i jämförelse med de enkätsvar vi fick in. De svar vi fick under intervjuerna blev mer personliga och respondentens personliga åsikt var mer påtaglig vid det personliga mötet än hur vi uppfattat att enkätsvaren var.

2.4.3.2 Källkritik av sekundärdata

Att ställa sig källkritisk till använd sekundärdata är nog så viktig som vid källkritik av primärdata. En källa är ett historiskt dokument, vilket innebär att källan återger, vid det specifika tillfället, kunskap och uppfattningar som idag kanske inte längre är aktuella.²⁴

Att kritiskt ifrågasätta skribenters bakomliggande syfte vid exempelvis publicerade artiklar är oerhört viktigt. Alltför tvivelaktiga källor har vi medvetet valt bort. Källorna vi använt oss av har varit oberoende varandra men visat sig förmedla liknande information, vilket vi anser stärker tillförlitligheten.

2.5 Reliabilitet

Reliabilitet handlar i grund och botten om frågor som rör måttens och mätningarnas pålitlighet och följdriktighet. Här är det viktigt att titta på om undersökningsmetoden och angreppsätt påverkat det resultat vi fått fram. För att ta reda på om ett mått är reliabelt så tittar man på tre faktorer; stabilitet, intern reliabilitet samt internbedömarreliabilitet. Det förstnämnda innebär att ett urval av respondenter och deras svar ej får fluktuera, det vill säga om frågorna som ställts skulle ställas igen så skall inte svaren ha förändrats nämnvärt.²⁵ Det är viktigt för oss att denna stabilitet uppnås då vi givetvis vill få svar som är så tillförlitliga som möjligt. För att uppnå så hög tillförlitlighet som möjligt så väljer vi följaktligen att intervjua de personer som berörs av den teori och fakta vi presenterar. Våra intervjumallar

²³ PBAB hemsida 1

²⁴ Holme, I. M; Solvang, B. K. (1997),

²⁵ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.94

underlättar jämförandet av intervjusvar och ökar därmed också tillförlitligheten. Vi har även använt oss av respondentvalidering, vilket innebär att respondenterna har fått bekräfta de svar som getts vid intervjun vid ett senare tillfälle.

Att ställa om samma intervjufrågor vid ett senare tillfälle kan innebära att respondenten påverkar hur de svarar vid tillfälle två, vilket både kan innebära en större eller mindre överensstämmelse. Det vill säga korrelationen som uppstår vid detta tillvägagångssätt, likväl som vid respondentvalidering, kan vara missvisande, vilket vi givetvis beaktat.²⁶

Skulle ett mått sakna den interna reliabiliteten så innebär det att ett flerindikatorsmått i verkligheten mäter två eller flera företeelser, vilket därmed innebär att måttet saknar validitet. Likaså skulle validiteten ej uppfyllas om det skulle saknas en överensstämmelse mellan olika bedömare, det vill säga vi som observatörer inte kunnat enas om innebörden av det vi observerar.²⁷

Enkätundersökningarna har slumpmässigt skickats ut och inga personer inom den kategori vi valt att intervjua, har prioriterats eller bortprioriterats vilket styrker reliabiliteten.

2.6 Validitet

Validitet handlar om huruvida en eller flera indikatorer som utformats i syfte att mäta ett begrepp verkligen mäter det avsedda begreppet.²⁸ Även om reliabilitet och validitet i analytisk bemärkelse går att skilja åt så är de relaterade genom att validitet förutsätter reliabilitet. Är en mätning ej reliabel så kan den inte heller vara valid.²⁹

För att öka graden av validitet har vi valt att analytiskt jämföra insamlad teori, i form av litteratur, med insamlad empiri utifrån intervjuerna samt relevanta artiklar. Utifrån vår problemformulering och vårt syfte har vi valt relevant teori likväl som utformat våra intervjufrågor. Vi har under arbetets gång kontinuerligt återkommit till problemformulering och syfte för att på så vis öka validiteten i vår undersökning. Utifrån ett tillvägagångssätt där

²⁶ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.94

²⁷ ibid, s.99

²⁸ ibid, s.95

²⁹ ibid, s.99

teori, lagar och modeller är vår utgångspunkt, anser vi att vår uppsats har en förhållandevis hög validitet.

Utifrån en prediktiv validitet utgår vi ifrån ett framtida kriterium vid våra intervjuer.³⁰

³⁰ Bryman, A; Bell, E. (2005), s.96

3. REFERENSRAM

I detta kapitel ger vi läsaren en utförlig beskrivning av EU-kommissionens grönböcker gällande revision, den svenska analysmodellen samt innebörden av vårt ämnesområde revisorers oberoende.

3.1 Val av teori

Vi har utifrån problemdiskussion och syfte, tillsammans med det empiriska materialet vi samlat in, valt relevanta teorier. Vi kommer lägga stor vikt vid den svenska analysmodellen, då denna är ett viktigt verktyg över hur man stärker revisorns oberoende. Diskussionen kring revisorns oberoende är en ständigt pågående debatt och vi kommer därför att förklara innebörden av revision och revisorns oberoende. Vi har också valt att lägga in två teoretiska avsnitt om de två grönböcker EU-kommissionen gett ut om revision, då dessa haft stor påverkan på hur diskussionen sett och ser ut.

3.2 Revision

Revisorns huvuduppgift handlar om att kontrollera en verksamhets redovisning och ekonomiska rapportering på ett neutralt och oberoende sätt.³¹ På ett mer ingående sätt innebär det att en revisor ska granska ett bolags bokföring och årsredovisning, samt styrelsens och VD:ns förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.³² Detta arbete sker i en revisionsprocess, som består av tre delar; planering, granskning och rapportering.³³

I de flesta företag ställs krav på hur man redovisar resultatet och ställningen i företaget utåt. Det innebär att revisionen har en stor betydelse. Intressenterna måste kunna lita på den information som företaget lämnar om sin ekonomiska ställning och på förvaltningen. Det är styrelsen och VD som ansvarar för informationen och det är revisorns uppgift att granska den.³⁴

³¹ Revision – En praktisk beskrivning (2006)

³² ABL, kap. 9 § 3

³³ Revisorn - en antologi (1993)

³⁴ FAR:s revisionsbok (2004), s.14

Syftet med revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om årsredovisningen och bokföringen, samt om VD:s och styrelsens förvaltning. Revisionsberättelsen tillsammans med årsredovisningen utgör beslutsunderlag för företagets intressenter. Det är revisionen som säkerställer trovärdigheten i företagets ekonomiska information och tilltron till hur VD och styrelse fullgör sina uppdrag.³⁵

3.3 Revisorns oberoende

Att en revisor ska vara oberoende innebär att revisorn ska utföra alla sina uppdrag med opartiskhet och självständighet. I svensk litteratur innebär det att revisorn ska i sina ställningstaganden vara objektiv och ska organisera sin revisionsverksamhet så att opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Det är viktigt att revisorn i alla sina revisionsuppdrag prövar för omständigheter som innebär att förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet kan minska.³⁶

I internationell litteratur står det att en revisor ska vara rak och ärlig när han utför yrkestjänster. Principen om objektivitet innebär en skyldighet att revisorn ska vara rättvis, intellektuellt ärlig och fri från intressekonflikter. Detta är viktigt då revisorn kommer utsättas för situationer där han/hon är under press från anställda, kollegor eller klienter. Situationer och relation där revisorns objektivitet kan äventyras bör därför undvikas.³⁷

Det är även viktigt att revisorn är oberoende för att behålla allmänhetens förtroende för tillförlitligheten i revisionsberättelsen. Oberoendet ger trovärdighet till revisionsberättelsen, som intressenterna använder sig av för att ta beslut rörande företaget.³⁸ För att upprätthålla tillförlitligheten och motverka att revisorn påverkas av olika intressenter har jävsregler, ibland annat i aktiebolagslagen, upprättats.³⁹ Jäv innebär att en revisor har band till de han/hon ska granska, och att det kan uppstå om revisorn deltar i beslut som han senare ska granska.⁴⁰ Jävsreglerna hänvisar till att en revisor inte får äga aktier i bolaget eller inom koncernen (den reviderar), vara VD eller tillhöra styrelsen och inte heller biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller vid kontroll av dessa. Revisorn får inte vara anställd i, eller i

³⁵ FAR:s revisionsbok (2004), s.16

³⁶ Diamant, A. (2004) s.29-30

³⁷ Hayes et al (2005), s.77-78, egen översättning baserat på den ursprungliga engelska källan

³⁸ ibid, s.83

³⁹ ABL kap. 9 § 17

⁴⁰ Jerlinger, G. (1996), s.10

beroendeställning till bolaget. ABL innehåller även föreskrifter om släktskapsförhållanden och att revisorn inte får stå i låneskuld till bolaget, eller något annat bolag i koncernen. Den som inte kan vara revisor i ett moderbolag, får inte heller vara revisor i dess dotterbolag. Dessa regler gäller för att som är involverade i revisionsuppdraget.⁴¹

3.4 Grönbok

En grönbok är ett diskussionsdokument som sammanställs av EU-kommissionen innan en ny lagstiftning släpps i en särskild fråga. I grönboken ges tillfälle för olika instanser och personer att kommentera dokumentet då meningen är att förslagen ska konsulteras av berörda parter innan lagstiftningsarbete kommer igång. EU-kommissionen arbetar sedan fram en handlingsplan och konkreta lagförslag, en så kallad vitbok, baserat på den inkomna informationen från grönboken.⁴²

3.4.1 Grönboken 1996 - *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad*

revision inom unionen

Grönboken: roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen, antogs av Europeiska kommissionen på initiativ av EU-kommissionären för den inre marknaden, Mario Monti, 1996.

De EU-regler som existerade innan 1996 tog inte tillräcklig hänsyn till de frågorna kring rollen, ställningen och ansvar för lagstadgade revisorer inom EU. Detta fick som följd att olika tillvägagångssätt i olika medlemsländer negativt påverkade kvaliteten på revisionen, etableringsfrihet för revisionsbyråer och friheten att utföra revisionstjänster för hela den inre marknaden. Grönboken och kommissionen kom därför att inleda ett samrådsförfarande för att fastställa om det fanns ytterligare EU-initiativ om lagstadgade revisorer, och i så fall vilken typ av initiativ.

Grönboken tar upp följande frågor som inte omfattas tillräckligt av det åttonde direktivet eller andra EU-regler:

⁴¹ ABL kap.9 § 17

⁴² EU:s hemsida 9

- Den roll den lagstadgade revisorn innehar i att bestämma bland annat noggrannhet av finansiella rapporter, företagets betalningsförmåga, förekomsten av bedrägeri och ansvar för miljö och omgivningen.
- Innehållet i revisionsberättelsen.
- Oberoende revisorer.
- Regler för utnämning och uppsägning av en revisor.
- Storleken på revisionsarvodet.
- Revision för små företag och koncerner.
- Huruvida det ansvar den lagstadgade revisorn har bör begränsas.⁴³

3.4.2 Grönboken 2010 - *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*

Michel Barnier, kommissionären för den inre marknaden, vill förändra revisorsrollen i grunden och minska de stora revisionsbyråernas marknadsdominans. Det är utifrån detta grönboken, *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*, tillkommit, vilken syftar till att öka den finansiella stabiliteten.

Revision är en integrerad del i den finansiella omgivningen. Lagstadgad revision hänvisar till granskning av ett företag under europeisk lagstiftning och syftar till att ge en rättvis och sanningsenlig bild av ett företags finansiella rapport till dess intressenter.

Som en följd av senaste finanskrisen inriktades de åtgärder som vidtogs, både i och utanför Europa, främst på det akuta behovet av att stabilisera finanssystemet. Fokus har lagts på finansinstitutens roll och diskussionen om hur revisionssystemet skulle kunna förstärkas och därmed öka den finansiella stabiliteten har endast uppmärksammats i en begränsad omfattning.⁴⁴

Även om revisionssystemet inte har omfattats i en större diskussion har den finansiella krisen påvisat att det finns svagheter i systemet. Även om revision av stora finansiella institutioner strax före eller under krisen resulterade i rena revisionsberättelser, kvarstod allvarliga inneboende svagheter i den finansiella hälsan hos de institutioner som hade granskats.⁴⁵

⁴³ EU hemsida 1, egen översättning baserat på den ursprungliga engelska källan

⁴⁴ Grönbok 2010 s.3

⁴⁵ EU:s hemsida 2

Det skulle vidare förefalla lämpligt att inom ramen för den allmänna reformen av lagstiftningen om finansmarknader, både diskutera och granska revisorernas funktion och omfattningen av revisorerna.⁴⁶

Grönboken visar följande överväganden för en offentlig diskussion:

- Fastställa om det finns möjlighet att minska eventuella gap mellan vad investerarna förväntar sig av revisorn och vad revisorn faktiskt levererar, och om den roll revisorn besitter bör ses över.
- Hur kommunikationen från revisorn till intressenterna och tillsynsmyndigheterna, om vilket arbete de utfört och vad de upptäckt under granskningen, kan förbättras.
- Undersöka om det finns intressekonflikter i det nuvarande system, till exempel när en revisionsbyrå både erbjuder ett företag revisionstjänster och konsulttjänster, och hur man i så fall kan eliminera intressekonflikterna så revisorernas oberoende är fullständig.
- Garantera effektiv och oberoende tillsyn inom hela EU.
- Identifiera om det nuvarande systemet medför någon systemrisk, för stor för att misslyckas, på grund av koncentrationen på revisionsmarknaden. Vilka effekter skulle misslyckandet av en av "the Big four" få på resterande del av det finansiella systemet? Hur kan dessa risker åtgärdas?
- Förbättra den inre marknaden för revision genom att garantera ytterligare rörlighet för revisionens yrkesverksamma och företag inom EU, eventuellt genom att skapa ett europeiskt pass inom detta område.
- Ta itu med proportionaliteten av ansökan om lagstadgade krav för att minska den administrativa bördan för små och medelstora företag så mycket som möjligt.⁴⁷

3.5 Analysmodellen

Den 1 januari 2002 instiftades en ny revisorslag i Sverige. I den nya lagen har flera viktiga förändringar skett. Den viktigaste förändringen är hur man på ett nytt sätt ser på revisorns opartiskhet och självständighet i ett uppdrag. Denna förändring har lett till att en ny modell,

⁴⁶ Grönboken s.3

⁴⁷ EU:s hemsida 2, egen översättning baserat på den ursprungliga engelska källan

analysmodellen, antagits för att användas inför varje enskilt uppdrag.⁴⁸Sverige är första landet i världens som har tagit in analysmodellen i lagstiftningen.⁴⁹

Inom EU och internationellt har man under senare tid, i allt större grad, diskuterat revisorns oberoende. 1995 presenterade den europeiska revisorsfederationen FEE, en analysmodell för prövning av revisorns oberoende. Inom EU inrättades en kommitté med fokus på revisorsfrågor, med representanter från medlemsländerna och revisorsprofessionen. Året därpå publicerade EU-kommissionen en grönbok angående revisorns roll, ställning och ansvar. Europaparlamentet ansåg att liknande analysmodell om revisorns oberoende borde införas på EU-nivå och FEE fick uppdraget att utveckla gemensamma etiska regler för medlemsorganisationerna. 1998 överlämnade FEE sin rapport till EU-kommissionen som vidare utvecklats i rekommendationsförslaget *Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*. Även den internationella revisorsorganisationen IFAC har under de senare åren arbetat mer och mer med revisorns oberoende och i organisationens etikregler, *Code of Ethics*, antog man 2001 ett nytt avsnitt om oberoende som innehåller en analysmodell som motsvarar den som finns i EU-rekommendationen.⁵⁰

Analysmodellen är uppbyggd i tre steg:

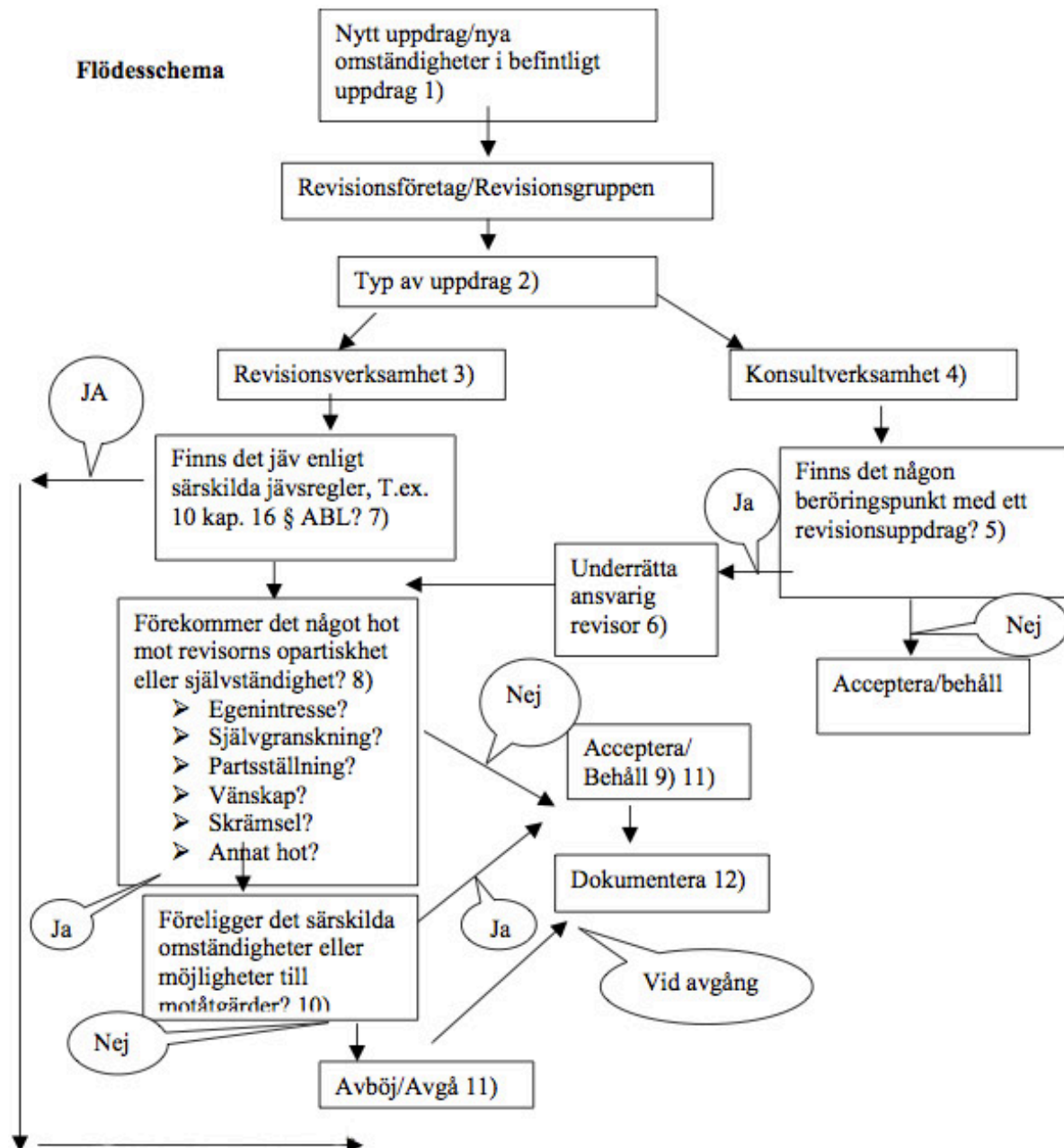
1. Identifiering av förtroendskadliga förhållanden.
2. Eliminering av förtroendskadliga förhållanden.
3. Analysen dokumenteras.⁵¹

⁴⁸ Markland, B. (2002)

⁴⁹ FAR, analysmodellen s.7

⁵⁰ ibid, s.4

⁵¹ ibid, s.10



Figur 1. Analysmodellens resonemangsprocess vid nya uppdrag.⁵²

3.5.1 Steg 1 - Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden

I detta steg ska revisorn inför varje nytt eller i ett befintligt uppdrag, eller när anledning uppkommer, pröva om det finns omständigheter i uppdraget som kan påverka revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet eller om det finns omständigheter som kan utgöra jäv enligt särskilda jävsregler. Skulle någon av följande fem hot mot oberoende uppstå ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget:

⁵² FAR, Analysmodellen, s. 8

- Egenintressehot,
- Självgranskningshot,
- Partsställningshot,
- Vänskapshot,
- Skrämselhot.⁵³

Skulle revisorn inte identifiera något av ovanstående hot kan det enligt generalklausulen ändå föreligga omständigheter som gör att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas.⁵⁴

3.5.1.1 Egenintressehot

Det föreligger ett egenintressehot när revisorn eller någon i den grupp revisorn är verksam i, har ett direkt eller indirekt egenintresse i klientens verksamhet. Ett direkt egenintresse kan innebära att revisorn har en affärsmässig relation till klienten, och om denna relation är av betydelse, om man ser till revisorns relationer i övrigt, är detta regelmässigt givet att rubba revisorn opartiskhet och självständighet. Det kan även vara när revisorn eller revisionsbyrån står i ekonomiskt beroendeförhållande till klienten. Exempel på direkta egenintressen kan vara innehav av eller handel med värdepapper hos klienten, eller deltagande i gemensamma investeringar, projekt eller andra liknande förehavanden. Det kan även vara om revisorn, eller en närstående person till revisorn, gett klienten ett lån eller gått i borgen för dennes skulder.

Exempel på olika indirekta egenintressehot är till exempel när en närstående person till revisorn har nära affärsmässiga relationer till klienten eller ett ekonomiskt intresse av betydelse i klienten. Ett annat exempel är när revision har ett ekonomiskt intresse i ett företag som äger andelar i klienten.⁵⁵

3.5.1.2 Självgranskningshot

Med självgranskning menas att den person som ska göra granskningen redan tagit ställning till granskningen i något annat sammanhang, vilket är en typisk situation där revisorns opartiskhet och självständighet hotas. Hotet innebär att revisorn eller någon annan i gruppen

⁵³ FAR, analysmodellen s.11-12

⁵⁴ ibid

⁵⁵ ibid s.12

revisorn är verksam i, har lämnat råd eller liknande vid en så kallad fristående rådgivning, och att det sedan är revisorn själv som i granskningsuppdraget ska ta ställning till detta.⁵⁶

Det kan även föreligga självgranskningshot om revisorn tidigare varit anställd hos klienten, eller om en till revisorn närstående person är anställd hos klienten och bidragit till det arbete som revisorn ska granska.⁵⁷

3.5.1.3 Partsställningshot

Partsställningshotet innebär att förtroendet för revisorn kan rubbas om revisorn, eller någon tillhörande revisionsgruppen, uppträder, eller har uppträtt till stöd för eller emot klienten i en rättslig eller ekonomisk fråga. Det kan till exempel vara när revisorn biträder eller företräder klienten i en skattemässig process eller vid förhandlingar om förvärv eller försäljning av klientens tillgångar. Däremot föreligger inget partsställningshot om revisorn enbart vidarebefordrar uppgifter för klientens räkning.⁵⁸

3.5.1.4 Vänskapshot

Om revisorn eller någon tillhörande revisionsgruppen har nära personliga relationer till klienten kan ett vänskapshot uppstå. Det gäller även relationer med klientens ledning, såsom VD, styrelse och andra ledande befattningshavare. Exempel på dessa nära personliga relationer kan vara långa vänskapsband eller sociala kontakter som ofta är återkommande. Ett vänskapshot kan även uppkomma om revisorn eller någon i dess grupp har haft uppdrag för klienten under en lång tid.⁵⁹

3.5.1.5 Skrämshot

Hot och påtryckningar från klienten, eller annan, som är ämnade att inge revisorn obehag, så föreligger skrämshot. Skulle en situation med skrämshot uppstå bör revisorn avsäga sig uppdraget.⁶⁰

⁵⁶ FAR, analysmodellen, s.12-13

⁵⁷ ibid

⁵⁸ ibid s.13

⁵⁹ ibid

⁶⁰ ibid

3.5.1.6 Generalklausul

Generalklausulen har införts då det kan vara svårt att beskriva och behandla de omständigheter som kan minska revisorns förtroende och oberoende. Generalklausulen innebär att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdrag om det finns omständigheter som gör att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan minska.⁶¹

3.5.2 Steg 2 – Eliminering av förtroendskadliga förhållanden

Den presumtion som föreligger att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdrag kan brytas, om omständigheterna är sådana att förtroendet för revisorn kan rubbas. Detta kan ske på två sätt. Det första är att omständigheterna är sådana att det inte finns anledning till att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Det andra sättet är att presumtionen kan brytas om det finns åtgärder som kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.⁶²

3.5.2.1 Särskilda omständigheter

Det finns omständigheter då det inte finns anledning till att ifrågasätta förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Här följer exempel på dessa omständigheter:

- Affärstransaktioner mellan revisorn och klienten, som kan godtas så länge transaktionerna är av vardaglig och ordinär karaktär och att det är samma villkor som gäller för andra.
- Tidigare anställning hos klienten behöver inte ifrågasättas om anställningen ligger några år tillbaka i tiden eller tidigare befattning inte har anknytning till det som revisionen avser.
- Om någon i revisionsgruppen har en nära relation till någon i klientens ledningsgrupp kan uppdraget fortlöpa om denna person ej har anknytning till revisionsuppdraget samt möjligheten att påverka dess utförande.⁶³

⁶¹ FAR, analysmodellen, s.14

⁶² ibid

⁶³ ibid

3.5.2.2 Motåtgärder

Om det finns motåtgärder som visar att ett uppdrag kan genomföras utan att revisorns opartiskhet eller självständighet minskar, behöver inte revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Vilken åtgärd som fordras för att bryta presumtionen beror på hotet i den specifika situationen. Ju starkare hotet är, desto kraftigare motåtgärder krävs.⁶⁴ I vissa situationer kan byråinterna åtgärder användas. Detta innebär att man försöker minska risken för att revisorn ska bli påverkad av någon på den egna revisionsbyrån, genom att dra tydliga gränser inom revisionsbyrån. En revisor på samma byrå kan då ge råd i uppdraget för att förtroendet ska neutraliseras, en så kallad ”*first opinion*”. Skulle inte dessa åtgärder räcka till vidtar man något slag av extern kontrollåtgärd. Det betyder att en extern revisor gör en kompletterande granskning, en så kallad ”*second opinion*”. För att försäkra sig om att sekretess hålls, och därmed en försäkran för tystnadsplikt, vid interna och externa motåtgärder, upprättas avtal. Skulle motåtgärderna inte vara tillräckliga och risken för att förtroendet rubbas fortfarande är befintligt kontaktas RN. Uppgiften RN då får är att besluta om omständigheterna förhindrar revisorn från att fullfölja sitt uppdrag eller ej.⁶⁵

3.5.3 Steg 3 – Analysen dokumenteras

*”Revisorer och registrerade revisionsbolag skall dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas i efterhand.”*⁶⁶

Genom att dokumentera de överväganden revisorn gjort vid analysen stärker han/hon sin slutsats. Genom att börja dokumentera tidigt och kontinuerligt under ett uppdrag ger det större möjlighet för att informationen som sparats är korrekt. Det som bör framgå i dokumentationen är till exempel förtroenderubbade omständigheter som har identifierats och olika åtgärder som har vidtagits för att eventuella förtroendehot har undanröjts eller neutraliserats. Dokumentationen av ett uppdrag ska vara klar då revisorsberättelsen färdigställs.⁶⁷

⁶⁴ FAR, analysmodellen, s.14

⁶⁵ FAR, Regler om revisorer och revision (2002)

⁶⁶ Revisorslagen § 24

⁶⁷ FAR, analysmodellen, s.16

4. LAGAR OCH REGLERINGAR EU 1996-2010

I detta kapitel redogörs för de essentiella händelser som skett inom EU perioden vi valt att undersöka. Kapitlet är till för att läsaren skall få en djupare förståelse för historiska händelser inom EU som uppdatat dagens situation och debatt.

4.1 EU 1996 - 1998

Grönboken: Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen, antogs av Europeiska kommissionen på initiativ av EU-kommissionären för den inre marknaden, Mario Monti, 1996.

Efter att grönboken gavs ut 1996 erhöll kommissionen mer än 100 skriftliga kommentarer som reaktion på grönboken. Flertalet kommentarer välkomnade grönboken och ansåg att åtgärder på EU-nivå var nödvändiga. En konferens hölls av kommissionen i slutet på år 1996 där det rådde allmän enighet om att det bör finnas en gemensam ram för revision i EU.⁶⁸

I grönboken 1996 och tiden innan grönboken diskuterades företagsstyrningen flitigt. Det fanns under tiden ingen tydlig definition av de roller som var inblandade i den finansiella rapporteringen, så som interna övervakningsorgan som bolagsstämman, styrelse och revisorn. Förslag fanns att det skulle ägnas mer uppmärksamhet åt frågor kring upprättande av revisionskommittéer och inrättande av ett väl fungerande system för intern kontroll för att företagets interna styr- och kontrollsystem skulle kunna förbättras.⁶⁹

Europaparlamentet antog den 15 januari 1998 en resolution som uttryckte ett brett stöd för grönboken. Parlamentet betonade vikten av kraven på revisorers oberoende. I grönboken framställs krav på fastställandet av en gemensam kärna av grundläggande principer om oberoende som skulle kunna utformas av yrkeskåren själv. I resolutionen framför parlamentet krav på en avgränsning genom en definition av de tjänster som ligger utanför de egentliga revisorstjänsterna i samband med införandet av gemenskapsregler om oberoende.⁷⁰

⁶⁸ EU:s hemsida 10

⁶⁹ EU:s hemsida 3

⁷⁰ EU:s hemsida 10

1998 gav kommissionen ut meddelandet: ”*Meddelande från kommissionen om lagstadgad revision i Europeiska unionen: Vägen framåt.*” För att diskussionen kring revisionsfrågorna skulle institutionaliseras fanns i meddelandet förslag på att en revisionskommitté skulle inrättas med särskilda befogenheter i revisionsfrågor. Kommittén skulle bestå av regeringsexperter som skulle utses av medlemsstaterna. Syftet med kommittén skulle vara att höja kvaliteten på revisionen genom granskning av de internationellt accepterade revisionsnormerna för att avgöra om dess tillämpning motsvarar EU:s krav.⁷¹ Kommittén inrättades och har resulterat i tvårekommendationer; ”*Kvalitetssäkring av lagstadgad revision*” (2001/256/EG) och ”*Revisorns oberoende*” (2002/590/EG).

Skillnaderna mellan en rekommendation och ett direktiv är att ett direktiv är en rättsakt som är bindande för medlemsländerna, vilket innebär att de måste införa egna lagar för att uppnå fastställda mål. Skulle ett medlemsland redan ha de regler som direktiven fastslår, behöver de inte göra något utan kan hänvisa till befintliga regler. Syftet med ett direktiv är att fastställa gemensamma mål och krav på resultat, men det är upp till medlemsländerna själva att bestämma form och tillvägagångssätt. En rekommendation däremot är en icke bindande rättsakt. Medlemsländerna behöver inte följa rekommendationerna, men de kan ge indirekta effekter, till exempel att EU-domstolen använder den som stöd vid tolkning av EU-rätten.⁷²

Det övergripande målet med rekommendationen ”*Revisorns oberoende*” är att utveckla en gemensam syn på lagstadgad revision på EU-nivå, särskilt för de ärenden som inte omfattas av befintlig EU-lagstiftning.⁷³

4.2 EU 2000 - 2002

Den 15 november 2000 gav kommissionen ut rekommendationen om ”*kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav bör införlivas med avtalet*”. Kvalitetssäkring var ett nytt begrepp inom EU under denna tid och kvalitetssäkringen uppvisade många olikheter i de nationella systemen, vilket är utgångspunkten för rekommendation. Rekommendationen har två syften, det första är att minimikraven för kvalitetssäkring ska definieras genom en fastställd gemensam standard. Det andra gäller ett antal rekommendationer om kvalitetskontrollens omfattning, föremål och frekvens, samt

⁷¹ EU:s hemsida 4, s.3-4

⁷² Sveriges riksdags hemsida 2

⁷³ EU:s hemsida 5

urvalet av kontrollerade personer. Yrkesrevisorn är föremålet för kvalitetskontrollen och för att säkerställa att samtliga yrkesrevisorer kontrolleras inom en viss period bör urvalet göras på ett konsekvent sätt. Kommissionen riktar rekommendationen till alla personer som utför lagstadgad revision inom EU.⁷⁴

Två år senare, den 16 maj 2002, gav kommissionen även ut rekommendationen: *Revisorerers oberoende i EU: Grundläggande principer*. Rekommendationen riktar sig till alla revisionsyrkesverksamma inom EU och syftar till att fastställa riktlinjer för medlemsstaternas krav på revisorns oberoende i hela EU. När rekommendationen gavs ut fanns inga gemensamma regler om revisorerers oberoende. Medlemsstaternas nationella regler skiljde sig från varandra i flera avseenden, exempelvis följande; ”*de personer som reglerna om oberoende bör tillämpas på – inom såväl som utanför revisionsbolagen, typ av finansiell förbindelse, affärsförbindelse eller andra förbindelser som en revisor, ett revisionsbolag eller en person i ett revisionsbolag kan ha med en revisionsklient, typ av andra tjänster än revisionstjänster som kan eller inte kan tillhandahållas en revisionsklient samt de skyddsåtgärder som behöver införas*”.⁷⁵ Detta gjorde det svårt att försäkra investerare och andra intressenter i EU:s företag att revisorererna utför sitt arbete med lika mycket oberoende i alla medlemsländer.⁷⁶

Rekommendationen är principbaserad. Det kräver att revisorn, inför varje nytt uppdrag, måste identifiera alla hot och risker mot oberoendet samt motåtgärder för att mildra riskerna. Rekommendationen tar exempelvis upp speciella situationer där revisorns oberoende kan äventyras, skyddsåtgärder för dessa situationer, icke-revisionsrelaterade tjänster och dess område, samt revisionsarvoden.⁷⁷

4.3 IFAC 2005

I juni 2005⁷⁸ gav IFAC: s, International Federation of Accountants, etiska kommitté IESBA, The International Ethics Standards Board for Accountants ut “*The Code of Ethics for Professional Accountants*” (etiska regler). Reglerna ställer krav på yrkesverksamma revisorer och ger revisorererna en ram för att säkerställa de fem grundläggande principerna för god

⁷⁴ EU:s hemsida 3

⁷⁵ EU:s hemsida 6

⁷⁶ ibid

⁷⁷ ibid

⁷⁸ IFAC: *Code of Ethics for Professional Accountants*

revisorssed. Principerna är integritet, objektivitet, yrkeskompetens och tillbörlig omsorg, sekretess och professionellt beteende. Ett krav, i regelverket, är att alla revisorer ska upptäcka hot mot dessa grundläggande principer, och om det finns hot, vidta skyddsåtgärder för att eliminera de hot och se till att principerna inte äventyras.⁷⁹

4.4 EU 2003 - 2006

2003 ansåg EU-kommissionen att ytterligare initiativ var nödvändiga, nu var fokuset riktat mot att stärka investerarnas förtroende för kapitalmarknaderna samt att öka allmänhetens förtroende för den lagstadgade revisionen inom EU. Förslag om en modernisering av det åttonde bolagsdirektivet med syfte att ge en mer heltäckande grund för den lagstadgade revisionen inom EU, lades fram. Sedan 1984 hade det åttonde bolagsdirektivet, aldrig ändrats.⁸⁰

Den 26 maj 2006 antog europaparlamentet och rådet det nya åttonde bolagsrättsliga direktivet: *Lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning*, vilket innebär att 1984 års bolagsrättsliga direktiv upphävs.⁸¹ Det dåvarande direktivet var inte heltäckande, utan saknade konkreta riktlinjer för revisorns oberoende. Detta gjorde att delar i direktivet behandlades olika i olika länder, eller av branschen själv. Revisionen i de olika medlemsstaterna kom därför att se olika ut och det fanns vissa områden som helt saknade stöd i lag.⁸² Det nya direktivet syftar till att trovärdigheten av den finansiella rapporteringen ska öka och att skyddet mot finansskandaler inom EU ska förstärkas genom att regler fastställs som ska öka samstämmigheten mellan formerna för den lagstadgade revisionen av årsbokslut och sammanställd redovisning i medlemsstaterna.⁸³ Direktivet är bland annat utformat i artikel 22; *oberoende och objektivitet*, där det uttrycks att medlemsstaternas lagstadgade revisorer och/eller revisionsbyråer som utför lagstadgad revision, är oberoende av den granskade enheten och inte medverkar i beslutsprocessen i den granskade enheten. Vidare säger direktivet att om oberoendet hos en lagstadgad revisor eller revisionsbyrå är utsatt för hot, liksom de i analysmodellen, skall skyddsåtgärder vidtas för att minska dessa hot. Skulle hoten vara av sådan art att oberoendet äventyras får den lagstadgade revisorn eller

⁷⁹ IFAC:s hemsida 1

⁸⁰ KOM (2003) 286 slutlig "Meddelande från Kommissionen till rådet och Europaparlamentet: En förstärkt lagstadgad revision i EU", s.5.

⁸¹ Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv, s.87-88

⁸² KOM 98/C 143/03 "Meddelande från Kommissionen om lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt", s. 2

⁸³ EU:s hemsida 7

revisionsbyrån inte utföra revision. Eventuella hot av betydelse, och de skyddsåtgärder som vidtas mot hoten, måste dokumenteras av den lagstadgade revisorn eller revisionsbyrån.⁸⁴ Övrigt innehåller direktivet bland annat bestämmelser om offentlig stabilitetstillsyn, de lagstadgade revisorernas skyldigheter, krav på extern kvalitetssäkring och principer för revisorernas oberoende, samt användningen av internationella standarder. Det upprättas också en grund för samarbete mellan EU:s tillsynsmyndigheter och tillsynsmyndigheter i tredje land, genom direktivet. Det fastslås att de internationella revisionsstandarderna, som kommissionen, genom direktivet antagits, ska följas.⁸⁵

Enligt direktivet ska alla lagstadgade revisorer och revisionsbyråer iaktta yrkesetiska principer. Deras arbete ska minst styras av dessa principer i fråga om integritet, objektivitet och allmänintresse, samt kraven på omsorgsfull behandling och deras yrkeskompetens (de fem grundläggande principerna).⁸⁶

4.5 EU 2010

Med bakgrund av den senaste finansiella krisen presenterade EU-kommissionen och kommissionären för den inre marknaden, Michel Barnier, grönboken 2010 *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*, om hur revisionen av företag inom EU kan stärkas. Tanken är att man vill öka den finansiella stabiliteten genom ett lämpligt utformat regelverk om revisorer och revisionen.

Grönboken 2010 behandlar frågor kring revisorer och revision. Kommissionen anser att revision starkt bidrar till den finansiella stabiliteten, då revisionen utgör en garanti för att företagets finansiella rapportering är riktig. Kommissionen anför att det är lämpligt att granska revisionens funktion och omfattning inom ramen för det pågående arbetet med att reformera lagstiftningen om finansmarknaderna.⁸⁷ Kommissionen poängterar även att de vill förstärka revisorers oberoende utöver både befintliga rättsliga bestämmelser och etiska regler. Med att förstärka revisorers oberoende syftar kommissionen på när det gäller aspekter som de reviderade företagets utnämningar av och ersättningar till revisorer, dålig rotation bland revisionsföretagen eller revisionsföretagens tillhandahållande av andra tjänster än

⁸⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv: Artikel 22, s. 157/97

⁸⁵Revisorsnämndens hemsida 2

⁸⁶ EU:s hemsida 7

⁸⁷ Regeringens hemsida 1

revisionstjänster.⁸⁸ Redan i grönboken 1996 tas frågan upp om ett obligatoriskt rotationssystem, argumenten då var emellertid inte helt övertygande. Grönboken 1996 tar upp det faktum att de medlemsstater som tidigare haft ett obligatoriskt rotationssystem nyligen avskaffat det.⁸⁹

Fram till den 8 december 2010 kommer grönboken vara öppen för offentligt samråd. Kommissionen kommer den 10 februari 2011 att anordna en högnivåkonferens. Målsättning på konferensen är att grönboken och de viktigaste resultaten från samrådet kommer att diskuteras och därefter undersöka möjliga sätt att gå vidare på det här området. Eventuella uppföljningsåtgärder och förslag kommer att presenteras av kommissionen under 2011.⁹⁰

⁸⁸ Grönbok 2010, s.11

⁸⁹ Grönbok 1996, s.22

⁹⁰ Grönbok 2010 s.22

5. LAGAR OCH REGLERINGAR SVERIGE 1990-2010

I detta kapitel redogörs för de essentiella händelser som skett i Sverige perioden vi valt att undersöka. Kapitlet är till för att läsaren skall få en djupare förståelse för historiska händelser i Sverige som uppdatat dagens situation och debatt.

5.1 Sverige 1990 - 2004

Efter FAR:s årsstämma vintern 1989/1990 moderniserades god revisorssed, framförallt inom regeln om oberoende och då främst rörande oberoende ”*in apperance*”. Förändringen grundar sig främst på Revisorsförordningen och Kommerskollegiets föreskrifter.⁹¹

Perioden 1995 och framåt karakteriseras av harmonisering. Sverige går med i EU 1995.⁹² En ny revisorsförordning⁹³ ersätter samma år den tidigare från 1973 samtidigt som en ny årsredovisningslag⁹⁴ införs. Kommerskollegiums uppgifter övertas samma år av Revisorsnämnden som då bildas.⁹⁵

Grönboken: *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen*, ges ut året därpå vilket föranleder att en omarbetad version av FAR:s yrkesetiska regler införs.⁹⁶

Oberoendefrågor tas flitigt upp för diskussion under tidsepoken 1995-1998. Obligatorisk rotation av revisorer tas vid flera tillfällen upp som förslag men FEE har starka skäl för att det inte skall införas. SEC visar i en rapport hur kategorin första- och andraårsrevisioner står för en stor del av den bristfälliga revision som förekommer.⁹⁷

1999 införs Revisionslagen (1999:1079).⁹⁸

⁹¹ Strömquist, A. (1990), s.48-54

⁹² EU:s hemsida 8

⁹³ Förordning (1995:665) om revisorer

⁹⁴ Årsredovisningslag (1995:1554)

⁹⁵ Revisorsnämndens hemsida 3

⁹⁶ Engblom Fredriksson, K. (1998), s.26-28

⁹⁷ Markland, B. (1996), s.9-14

⁹⁸ Revisionslag (1999:1079)

Under 2000 och åren som följer är harmoniseringen i full gång, däribland IFAC:s regelverk ISA i form av Revisionsstandard i Sverige. Revisorslagen införs 2002, vilket ersätter den sex år gamla lagen om revisorer, det som nu diskuteras flitigast är införandet av analysmodellen. Vad som bland annat föranledde införandet är det förslag på analysmodell för att säkerställa oberoendet som FEE publicerade redan 1995. Synen på oberoendet var redan då en något förändrad syn, fokus låg nu på revisorers faktiska och synbara oberoende. Kort efter analysmodellens införande i Sverige publicerade EU-kommissionen rekommendationen: ”*Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*”.⁹⁹ Rekommendationen överensstämmer i stor utsträckning med den nya revisorslagens analysmodell men EU-kommissionens rekommendation innebär något striktare riktlinjer som bland annat förespråkande av revisorsrotation.

FAR:s yrkesetiska regler omarbetas 2003, efter anpassning efter IFAC:s och EU:s yrkesetiska regler, vilket innebär att både regler gällande god yrkessed och god revisorssed innefattas av reglerna.¹⁰⁰ 2004 Sverige ersätts Revisionsprocessen av Revisionsstandard, som är en översättning av IFAC:s revisionsstandarder ISA.¹⁰¹

5.2 God revisorssed

En revisor ska iaktta god revisorssed, vilket ses som en allmän plikt.¹⁰² Det innebär att en revisor alltid ska handla opartiskt och självständigt när han/hon utför ett bestyrkandeuppdrag.¹⁰³ Det handlar alltså inte bara om revisorns agerande på enskilda uppdrag utan även i den egna verksamheten; marknadsföring, relationen till kollegor m.m.¹⁰⁴ Med god revisorssed avses revisorns normer och yrkesmässiga uppträdande och inkluderar även god revisionsstd. Bestämmelsen innebär att god revisorsstd ska tillämpas på alla revisorns yrkesverksamheter, även på andra närliggande uppdrag som förekommer inom ramen för revisorsyrkets utövande.

⁹⁹ EU:s hemsida 3

¹⁰⁰ Bergman M, C; Holm, A. (2003), s. 38-39

¹⁰¹ Regeringens proposition 2003/04:157, s.19

¹⁰² RL § 19

¹⁰³ FAR yrkesetiska regler, s.6

¹⁰⁴ Diamant, A. (2004), s.54

5.3 God revisions sed

Enligt aktiebolagslagen ska all revision utföras enligt god revisions sed. Vad god revisions sed innebär finns det anvisningar om i FAR:s rekommendationer, som innehåller direktiv om hur en revisor ska uppträda i olika situationer. Revision bygger på förtroende och grundkraven för förtroende är *kompetens*, *oberoende* och *tystnadsplikt*. God revisions sed kan uttryckas som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme.¹⁰⁵

- **Kompetens:** Förtroendet är betydelsefullt i alla uppdrag. Genom bland annat hög kompetens kan förtroende skapas och vidmakthållas. Med kvalificerad grund- och basutbildning och fortlöpande vidareutbildning, samt via erfarenhet av arbete i uppdrag kan en hög kompetens uppnås.¹⁰⁶
- **Oberoende:** *Faktiskt oberoende:* innebär att en individ kan uttala en slutsats utan att påverkas av omständigheter som riskerar det yrkesmässiga omdömet, samt att agera med opartiskhet, integritet och professionell skepsis. *Synbart oberoende:* Revisorn ska inte bara kunna tillföra trovärdighet i det han granskar, det är även viktigt att han uppfattas som oberoende för att få en tillförlitlighet till klienten.¹⁰⁷
- **Tystnadsplikt:** en av de grundläggande förutsättningarna för att en klient ska känna förtroende för revisorn är tystnadsplikten. Tystnadsplikten gäller enligt god yrkessed även efter det att uppdraget har upphört. Man ska i alla uppdrag iaktta tystnadsplikt enligt god yrkessed. Vissa situationer kan innebära att tystnadsplikten måste brytas, då revisorn har en skyldighet eller rättighet att lämna information enligt någon uttrycklig författningsbestämmelse, med stöd av god yrkessed eller efter behörigt tillstånd.¹⁰⁸

5.4 Sverige 2005 - 2009

2005 infördes en ny aktiebolagslag i Sverige och året därpå infördes EG:s moderniserade åttonde bolagsdirektiv. Riksdagen fattar året efter beslut om strängare regler för byråjäv med start 1 januari 2007.¹⁰⁹ Företagen som berörs av reglerna är de företag som uppfyllde minst två av följande kategorier; har en nettoomsättning större än 50 miljoner kronor, har en balansomslutning större än 25 miljoner kronor eller har ett medelantal anställda å 50 stycken

¹⁰⁵ FAR:s hemsida 2

¹⁰⁶ FAR yrkesetiska regler, s.12-13

¹⁰⁷ Diamant, A. (2004) s.164

¹⁰⁸ FAR yrkesetiska regler, s.10

¹⁰⁹ Lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

eller fler. Syftet med regelinförandet var att stärka kvalitén i revisionen och öka tilltron till den lagstadgade revisionen samtidigt som en överrensstämmelse med EG-regelverket uppnåddes.¹¹⁰

För att skydda en revisors oberoende ytterligare genomfördes förändringar i revisorsdirektivet 1 juli 2009. Förändringen innebär att en revisor enbart får sägas upp i förtid av sin uppdragsgivare om det finns saklig grund för det och väljer revisorn att avgå i förtid är avslutandet giltigt oavsett om det finns saklig grund till det.¹¹¹

5.5 Icke – revisionsrelaterade tjänster

Alla andra tjänster än revisionstjänster som tillhandahålls av revisionsbyråer till företag är icke-revisionsrelaterade tjänster. Konsultverksamheten inkluderar bland annat tillhandahållande av finansiell informationsteknik, internrevisionstjänster, skatterådgivning, värderingstjänster och rekryteringstjänster. Klienter som kunder enbart inom konsultverksamhet kommer få tjänster utförda utan begränsningar, medan kunder inom både revisions- och konsultverksamhet kommer få tjänster utförda med begränsningar.¹¹²

5.6 Revisionsarvode

Med hänsyn till den erfarenhet och de kunskaper som revisorn kan utnyttja i sin yrkesverksamhet, ska arvodet vara skäligt enligt FAR:s yrkesetiska regler. Man ska även ta hänsyn till naturen och omfattningen av varje enskilt uppdrag. När en revisor, i ett revisionsuppdrag eller annat uppdrag, ska lämna ett utlåtande får inte arvodet påverkas av det ekonomiska utfallet för klienten eller ha karaktären av provision. Vill klienten få en ungefärlig uppskattning om arvodet i förväg har denne all rätt till detta. Större företag begär ofta en offert på revisionen. Revisorer är tillåtna att lämna offerter, men aldrig med fasta takpriser utan reservation. Det kan uppstå situationer som innebär att revisionen ändras och då även priset, det måste därför alltid finnas en klausul som medger ett högre arvode då ett fast pris inte ska kunna leda till en otillräcklig revision.

¹¹⁰ Allt om revisions hemsida 1

¹¹¹ Balans, 2009 nr 8/9

¹¹² Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, s.3

Företagen ska upplysa om revisorernas arvoden i årsredovisningen. Detta ska även särskiljas hur stor del som är från revisionsverksamheten och hur stor del är från annan verksamhet.¹¹³

5.7 Revisionsrotation

Flera länder i världen har idag krav på revisionsrotation, detta för att revisorn ska anses oberoende och inte förlora sin objektiva ställning gentemot sin klient.

I Sverige finns det inget krav på rotation. I ABL står det stadgat att en revisor väljs på en mandatperiod på fyra år, men i lagen finns det ingenting som talar för att en revisor inte skulle kunna bli omvald till en ny mandatperiod om tre år.¹¹⁴ I revisionslagen står det att en revisor väljs under en utsatt tid eller tills vidare.¹¹⁵

I enlighet med god revisionssed bör inte en revisor sitta längre på ett uppdrag i mer än åtta sammanhängande år.¹¹⁶ Dock anser lagstiftaren att kvaliteten på revisionen blir bättre om revisorn känner till företaget och har därför inte infört ett krav på rotation. En annan anledning är att i många fall begås misstagen i början av mandatperioden, men blir bättre med tiden. Enligt lagstiftaren överväger fördelarna nackdelarna med att inte införa ett rotationskrav och revisorn kan ta hjälp av analysmodellen för att behålla sitt oberoende.¹¹⁷

5.8 FAR

FAR är en branschorganisation för revisorer och rådgivare. Organisationen bildades 1 september 2006 när FAR, och Svenska Revisorsamfundet SRS, gick samman och bildade FAR SRS, men tog i mars 2010 enbart namnet FAR. FAR utvecklar revisionsbranschen, både nationellt och internationellt, genom bland annat rekommendationer, utbildning och remissverksamhet. Far genomför även kvalitetskontroll av sina medlemmar och medlemsföretag.¹¹⁸

¹¹³ FAR:s revisionsbok 2004 s.92-93

¹¹⁴ ABL kap.9 § 21

¹¹⁵ Revisionslagen § 21

¹¹⁶ FAR yrkesetiska regler, s.38

¹¹⁷ Prop. 1997/98:99, Aktiebolagets organisation, s.142

¹¹⁸ FAR:s hemsida 3

5.9 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är en statlig myndighet som behandlar revisorsfrågor. RN:s två huvuduppgifter är att se till att det finns kvalificerade revisorer för näringslivets behov och att ha tillsyn över dessa revisorer.

Det är RN som ansvarar för examinationen av nya godkända och auktoriserade revisorer. RN utfärdar godkännanden och auktorisation för fem år i taget varefter en ansökan om förnyat utfärdande måste skickas in och prövas.

Om det kommer in anmälningar mot kvalificerade revisorer är det RN som utreder dessa. Vanligtvis kommer dessa anmälningar från klienter, konkursförvaltare eller myndigheter, men kan även uppstå genom uppgifter från pressen eller andra medier. RN:s uppsökande verksamhet går ut på att kontrollera att revisionen utförs med hög kvalitet. Om RN upptäcker att en kvalificerad revisor åsidosatt sina skyldigheter kan RN meddela revisorn en så kallad disciplinär åtgärd. De finns tre typer av åtgärder; erinran, varning eller ett upphävande av godkännandet, auktorisationen eller registreringen.¹¹⁹

Enligt revisorslagen § 3 har RN fyra övergripande uppgifter:

- ”1. Pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,*
- 2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag,*
- 3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt*
- 4. ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt”¹²⁰*

¹¹⁹ Revisorsnämndens hemsida 1

¹²⁰ Revisorslagen § 3

6. EMPIRI

I följande kapitel ger vi läsaren resultat ifrån fyra genomförda empiriska studier. Inledningsvis presenteras resultatet av vår artikelstudie som följs av en presentation utav våra personliga intervjuer. Därefter presenteras den resultatredovisning som vår enkätundersökning inbringat. Kapitlet avslutas med en redogörelse för de remissvar av relevans som viktiga aktörer presenterat på uppmaning av EU-kommissionen 2010.

6.1 Sverige i dagsläget; en artikelstudie

SvD Näringsliv har i en rad artiklar granskat revisionsbranschen och påvisat flera brister som har stor påverkan på förtroendet för branschen. Förtroendet för revisorerna i Sverige idag har fått en törn och detta ligger till grund av flera faktorer. Revisionsföretagen bryter inte mot några formella regler, men lever på sitt förtroende. Förtroendet för branschen, och även dess anseende rubbas lätt om det finns tecken på en osund branschkultur. Vi kommer i detta kapitel ta upp faktorer som påverkar förtroendet och där man får bilden av ett system som i princip är designat med ett syfte: att den privatekonomiska avkastningen ska maximeras för toppskiktet av pyramiden på ”the Big four”.¹²¹

6.1.1 Revisionsarvode

I Stockholmsbörsens 20 största bolag tjänade revisorerna tillsammans omkring 148 miljoner kronor under 2008. Fyra av de ansvariga revisorerna, bland börsens 20 största bolag, tjänar över 10 miljoner kronor per år och snittet ligger på 7,4 miljoner kronor.¹²² Revisorerna har etablerat sig som en väl avlönad tjänstemannagrupp, speciellt de runt Stockholmsbörsen. Detta verkar hänga ihop med möjligheten för en revisor att ta på sig hundratals revisionsuppdrag parallellt. Samtidigt visar granskningen att kapitalöverskottet (vinstutdelningen från revisionsbolaget) är skyhögt medan lönen enbart utgör en mindre del av ersättningen. I vissa fall tjänar de mest framgångsrika revisorerna mer än VD:n i bolaget de reviderar.

¹²¹ E24! Näringsliv hemsida 1

¹²² SvD hemsida 10 & 11

Branschen har även formats till ett mycket lönsamt oligopol där de fyra amerikanska konsultjättarna, ”the Big four”; PwC, KPMG, Ernst & Young och Deloitte, står i en näst intill oövervinnelig position. Tillsammans står ”the Big four” för mer än 90 procent av revisionen av bolagen på Stockholmsbörsen. I bolagen utanför börsen står ”the Big four” för varannan revision, vilket rör sig om omkring 150 000 revisionsuppdrag per år.¹²³ Revisionen har fram till 1 november 2010 varit ett lagstadgat krav i svenska företag. Det är med stöd av denna lagstiftning och genom uppköp som detta oligopol lyckats uppstå. Revisionsplikten har nu slopats och detta gäller alla aktieföretag som uppfyller två av följande krav:

- En nettoomsättning på högst 3 miljoner kronor.
- En balansomslutning på högst 1,5 miljoner kronor.
- Högst tre anställda.¹²⁴

6.1.2 Revisionsverksamheten vs. konsultverksamheten

”The Big four” livnär sig inte enbart på revision. Tillsammans har de över 600 000 anställda världen över och en mängd olika konsulttjänster erbjuds, med allt från börsnoteringar och företagsöverlåtelser, till skatteplanering och riskhantering. Dessa verksamheter bidrar också till bolagens lönsamhet.¹²⁵

Under 2009 spenderade de största 29 bolagen i Stockholmsbörsens storföretagsindex 1 238 miljoner kronor på revision. Dessa 29 bolag har en av ”the Big four” som revisionsbyrå. Samtidigt fakturerade ”the Big four” ca 475 miljoner kronor i konsultverksamhet.¹²⁶ Av dessa 29 bolag är det enbart två stycken, Telia och mediekoncernen MTG, som separerar revisions- och konsultverksamheten. Resterande del av bolagen handlade från en och samma revisionsbyrå.¹²⁷

Att revisionsbyråerna bedriver både revisions- och konsultverksamhet till en och samma klient innebär att revisorerna granskar sitt eget, eller en kollegas arbete. Detta medför att det kan bli svårt att få en objektiv granskning. Det utgör ett så kallat självgranskningshot mot revisorerna. Till gällande lagstiftning föreslogs att det skulle vara förbjudet att sälja andra tjänster än revision för revisionsbyråerna. I slutändan fördrogs självreglering och idag måste

¹²³ SvD hemsida 2

¹²⁴ Driva eget hemsida 1

¹²⁵ SvD hemsida 2

¹²⁶ SvD hemsida 12

¹²⁷ SvD hemsida 3

revisionsbyråerna, inför varje nytt uppdrag, gå igenom en särskild checklista där oberoendet utvärderas.¹²⁸

Flera stora namn inom affärsvärlden anser att revisionsverksamheten bör separeras från konsultverksamheten. ”Vi tycker det är viktigt och lämpligt att särskilja uppdraget som huvudrevisor och konsultuppdrag. Det blir renare om man inte blandar ihop olika saker, säger Bert Willborg, informationschef MTG Sverige.”

Gunnar Ek, bolagsbevakare på aktiespararna, ser det som mycket bekymmersamt då det är svårt att få en objektiv granskning av ett bolag där revisorerna i praktiken granskar sina kollegor.¹²⁹

Enligt FAR, och FAR:s generalsekreterare Dan Brännström, skulle det vara samhällsekonomiskt ineffektivt att dela upp de olika tjänsterna. Han anser att kostnaderna skulle öka för företagen om de måste anlita en annan byrå än den som sköter revisionen om de vill ha konsulthjälp. Detta då den nya konsultbyrån inte känner till företaget och dess specifika förhållanden. ”Oberoende är en sak, men det måste vara effektivt, fortsätter Dan Brännström.”¹³⁰

6.1.3 Mångsyssleri

Idag finns revisorer som har undertecknat revisionsberättelser för flera hundra bolag. I ”the Big four” har flera av VD:arna hundratals uppdrag vid sidan av VD-jobbet. Många revisionsuppdrag utförs förvisso i team, men bolagen bör ändå ifrågasätta hur mycket uppmärksamhet som topprevisorerna ägnar åt sina uppdrag.¹³¹

Antalet revisorer med fler antal uppdrag ökar. Under en treårsperiod har antalet revisorer med fler än 200 revisionsuppdrag ökat med 50 procent. Rekordet innehas av en revisor som hade 733 olika uppdrag samtidigt under 2009. Detta förutsätts vara fullt möjligt genom att det faktiska ansvaret bärs av revisorn, medan själva revisionen utförs av ett stort antal

¹²⁸ SvD hemsida 3

¹²⁹ SvD hemsida 1

¹³⁰ ibid

¹³¹ SvD hemsida 4

underordnade revisionsmedarbetare.¹³² VD:arna i ”the Big four” reviderar sammanlagt nära 300 bolag och tjänar tillsammans runt 17 miljoner kronor.¹³³

Enligt Peter Strömberg, RN:s direktör, ser dem ingen korrelation mellan antalet uppdrag och kvaliteten på revisionen, men i en ny studie, utförd av Tobias Svanström, postdoktor vid Handelshögskolan BI, i Oslo och Stefan Sundgren, professor vid Umeå universitet, visar att det finns ett negativt samband mellan antalet uppdrag och anmärkningar vad gäller fortsatt drift av företagen. Enligt studien har 1200 företagskonkurser studerats under 2008 och 2009 och resultatet visar att ju fler uppdrag en revisor hade samtidigt, desto mindre var chansen att aktieägarna varnades när det fanns ett hot mot bolagets överlevnad.¹³⁴

Ulf Gometz, professor och tidigare revisor, menar att man inte enbart ska se till antal uppdrag utan viktigare är vilken typ av bolag revisorn reviderar. Att till exempel revidera ett stort börsbolag och samtidigt vara VD för en stor revisionsbyrå anser han inte vara rimligt. Vidare säger han att, att vara VD för en stor revisionsbyrå, med flera tusen anställda, är ett heltidsjobb. Då bör man ifrågasätta hur de hinner med så många andra uppdrag, och speciellt börsbolag då stora företag kräver mer arbete.¹³⁵

Nyanställda i ”the Big four” lockas av delägarskapen som ger starka privatekonomiska incitament att ta så många uppdrag som möjligt. Detta innebär också att revisorn får ta del av arbetsgivarens vinster varje år, vilket kan bli en lönsam affär då ”the Big four” uppvisar en vinstmarginal på upp emot 20 procent.¹³⁶

6.1.4 Revisionsvarning

Om en revisor misskött sitt uppdrag och får en varning av Revisorsnämnden ska dennes ersättning sänkas. Enligt SvD granskning har de revisorer som varnats inte fått lägre löner. I vissa fall har de varnade revisorerna tjänat ännu mer pengar. Under den senaste femårsperioden har två av bolagens revisorer fått sin auktorisation upphävd och tio revisorer har fått en varning av Revisorsnämnden. Av dessa tio revisorer har sju stycken fått högre

¹³² SvD hemsida 2

¹³³ SvD hemsida 5

¹³⁴ Sundgren, Stefan; Svanström, Tobias (2010): *Auditor-In-Charge..*

¹³⁵ SvD hemsida 5

¹³⁶ SvD hemsida 2

ersättning efter varningen och samtliga av de varnade revisorerna är kvar på samma byrå och har i dag över 230 revisionsuppdrag per person.¹³⁷

6.1.5 Åtgärder

”Fungerar inte revisionsbranschen, då dör marknadsekonomin helt.”¹³⁸

I början på november i år kallade finansmarknadsministern Peter Norman ordförandena för ”the Big four” till ett möte för att diskutera hur förtroendet för branschen kan säkras och hur man kan öka kvaliteten i revisionen framöver.¹³⁹

Mötets primära syfte är att föra en dialog om revisionen i finansiella företag. Där man som bakgrund hänvisar till skriverierna i medier och till den kritik som kommit från Finansinspektionen under hösten. Diskussionen handlar mer specifikt om kvaliteten i revisionen och informationsgivningen till Finansinspektionen. Norman vill också gå så långt som att diskutera förtroendet för hela branschen.

Det har alltid funnits ett inbyggt trovärdighetsproblem i revisionsbranschen: man får betalt av den man är satt att granska. Eftersom det inte finns något alternativ som är trovärdigt är det desto viktigare för branschen att framstå som oantastlig.¹⁴⁰

Kritiken som vi tagit upp ovan är inte enbart isolerad till Sverige. EU-kommissionären, Michel Barnier, som ansvarar för utvecklingen av EU:s inre marknad, är stenhård mot branschen och anser att något måste göras nu. Senaste finanskrisen slog ned som en bomb och trots att det är revisorerna som står i första ledet och granskar bolagen, visste de inte mer än någon annan om vad som höll på att hända. Mot denna bakgrund har M. Barnier tagit fram en grönbok med ett antal frågor som ska leda vägen för en omreglering av hela revisionsmarknaden.¹⁴¹

¹³⁷ SvD hemsida 6

¹³⁸ SvD hemsida 7

¹³⁹ SvD hemsida 8

¹⁴⁰ SvD hemsida 4

¹⁴¹ SvD hemsida 9

6.2 Enkätundersökning - resultatrapportering

Vi utformade tidigt under arbetets gång en enkätundersökning. Enkäten hade som huvudsyfte att ligga till grund för utformning av den intervjuguide som vi sedan använde vid de personliga intervjuerna. Som tidigare nämnt i avsnittet *2.4.1.1.2 Urval av respondenter och bortfall*, skickades 200 enkäter ut där vi totalt inbringade 121 svar. Introduktionsbrev samt enkät går att återfinna som Bilaga 1 respektive Bilaga 2.

Enkäten är uppdelad i tre avsnitt. Inledningsvis ställs frågor kring yrkestitel och erfarenhetsnivå. I avsnitt två läggs fokus på analysmodellen och revisorns syn på sitt eget oberoende. Frågor kring revisorsrotation och arvodereglering behandlas även. I det slutliga avsnittet lägger vi fokus på debatt och utveckling kring revisorers oberoende där grönboken från 2010 får stort utrymme. Svaren från vår kvantitativa undersökning, i kombination med vår kvalitativa undersökning, förenklar för oss när vår helhetsbild av problemområdet sedan ligger till grund för analys och slutsats. Resultatrapportering från samtliga tre avsnitt följer här nedan.

6.2.1 DEL 1 – Respondenternas titel och yrkeserfarenhet

Inledningsvis ställde vi frågor om respondenten var godkänd eller auktoriserad revisor samt hur länge han/hon varit yrkesverksam. Här fick vi fram att merparten var auktoriserade revisorer med ett likvärdigt antal representanter som varit yrkesverksamma inom erfarenhetsnivån mellan 10-15 år som 16-20 år. Den kategori med minst antal representanter var de som arbetat som revisor i mer än 21 år. Vi valde medvetet att inte skicka ut enkäten till de som endast hade mindre än 10 års erfarenhet eftersom vi ansåg att deras svar ej var aktuella för vår frågeställning samt på grund av att det sista, mest viktiga avsnittet i enkäten, ej hade kunnat besvaras utifrån erfarenhet, vilket var vad vi efterfrågade.

6.2.2 DEL 2 – Revisorers oberoende och analysmodellen

I detta avsnitt av enkäten vill vi främst veta vilken del av analysmodellen som faktiskt är det mest påtagliga hotet i revisorns vardag. Först och främst svarade 100 procent att de använder sig av analysmodellen vid varje uppdrag. Som vi hade förutspått så svarade merparten att självgranskningshotet är det främsta hotet till oberoendet. Det som kanske var något överraskande dock var att nästan 80 procent svarade just detta hot, vilket i viss mån berättigar

den pågående debatten kring att separera konsulttjänster från revisionen genom att tvinga företagen att köpa de olika tjänsterna från två skilja byråer. De hot som därefter inbringade flest svar, som främsta hot mot oberoendet, var partställningshotet.

När det kommer till frågan om någon har nekat ett uppdrag på grund av hot mot oberoendet svarar cirka 80 procent att de någon gång nekat ett uppdrag av denna anledning. Av de svar vi fick fanns det två anledningar till varför de nekat uppdrag som var utmärkande. Det första är vänskapshot, då de har varit vän eller haft nära relation till klienten. Den andra anledningen ansåg de var att de inte känt att de fått riktiga uppgifter från klienten. De har inte kunnat lita på klienten och har därför tackat nej till uppdraget.

På fråga nummer åtta, angående revisorsrotationen, svarar större delen av respondenterna att rotationstiden bör förlängas. De som angivit kommentarer menar att det tar ett antal år innan man får den specifika kunskapen om företaget eller branschen. De menar också att ju bättre kunskap de har om företaget eller branschen, desto högre blir kvaliteten på revisionen. Då det inte enbart är den påskrivande revisorn som gör granskning utan denne har ett antal revisorer under sig som byts ut och nya tillkommer menar de att detta också är ett sätt att stärka oberoendet utan att en lagstiftad rotation krävs. Dock anser de inte att man ska slopa den helt, då risken finns att en revisor som sitter för många år på ett uppdrag slappnar av och då kanske inte upptäcker fel i tid. Flera respondenter menade också att företagets VD och ledning byts ut titt som tätt och att nära relationer som skulle påverka oberoendet på så sätt undviks. De ansåg även att det kan röra sig om en kostnadsfråga som kan ha negativ inverkan på mindre revisionsbyråer.

De flesta ansåg i fråga nio att ett arvode från en enda klient, som utgör en stor del av revisionsbyråns inkomst/intäkter, kan ha en påverkan på oberoendet. Dock är större delen emot en reglering då de menar att mindre byråer kan få problem då de kanske måste avböja uppdrag på grund av arvodet som i annat fall vore bra för byrån och dess tillväxt. Respondenterna svarade också att man inte enbart ska se till arvodets storlek utan även till uppdragets omfattning .

6.2.3 DEL 3 – Historisk debatt och grönböckerna (1996 och 2010)

I detta avsnitt har vi valt att ta in ett par öppna frågor eftersom det är här kärnan i vår frågeställning behandlas. De revisorer med mest erfarenhet av åren kring 1996, året då grönboken utgavs, fram tills år 2010: s nyutgivna grönbok är av stor vikt för oss. Revisorer som varit yrkesverksamma under denna period har den absolut bästa informationen som finns att tillgå i ämnet anser vi.

I detta avsnitt ställer vi frågor kring revisorns ställningstagande i pågående debatt om att separera revisions- från konsulttjänster. Här får vi samtidigt en bild av hur många revisorer som idag fungerar rådgivare till sina revisionsklienter.

På frågan om revisorerna agerar konsult och inte enbart revisor svarar större delen att de oftast även agerar konsult. Vi tror att detta svar har sin grund i att företagen, stora som små, dock speciellt mindre, då och då ringer revisorerna för goda råd. I större revisionsbyråer, med större klienter, finns konsultavdelningar som kan ta över när det kommer till omfattande rådgivningsfrågor.

Större delen respondenter anser att det inte finns något problem med att utföra både revisions- och konsultverksamhet till en och samma klient. Anledningen tror vi är snarare tvärt om, att de båda verksamheterna bidrar till mer kunskap om företagen, vilket leder till ökad kvalitet och effektivitet i uppdragen.

Även på fråga tio svarar de flesta respondenter nej, att de inte tror att klienterna skulle sluta köpa konsulttjänster om en reglering införs. Skulle företagen sluta köpa tjänsterna skulle effektiviseringen och förbättringen i företagen helt stanna upp.

De allra flesta av respondenterna tror att deras arbete kommer förändras om flera regleringar, som föreslås i grönboken 2010, genomförs. Många menar att en reglering där revisorer inte får utföra både revisions- och konsulttjänster till samma klient, inte skulle vara bra för utvecklingen i branschen. En revisionsbyrå som har god kunskap om sin klient skulle troligtvis utföra en bättre och mer effektiv konsultation gentemot klienten, än en byrå som inte alls är insatt i företaget.

6.3 Personliga intervjuer

Vi kommer i detta avsnitt presentera svaren i de personliga intervjuer vi har gjort. Samtliga respondenter har lång yrkeserfarenhet och har följaktligen bidragit till vår analys med kunskap och nya infallsvinklar beträffande vårt problemområde.

	Revisor A	Revisor B	Revisor C	Revisor D
Byrå	SET	KPMG	Ernst & Young	Ernst & Young
Antal år som auktoriserad	38 år	28 år	32 år	37 år

Figur 1. Våra respondenter

6.3.1 Revisor A, SET

Revisor A arbetar som auktoriserad revisor på revisionsbyrån SET i Helsingborg. Revisor A tog sin examen vid Lunds Universitet 1967 och har sedan 1972 varit yrkesverksam som auktoriserad revisor. Revisor A har lång yrkeserfarenhet vilket gör honom och hans svar mycket intressanta för vår uppsats eftersom vår frågeställning har fokus på en historisk tidsperiod som kräver en erfaren revisors åsikter. SET revision har 250 anställda fördelade på 12 kontor i Sverige.

Revisor A beskriver för oss att en oberoende revisor skall upplevas som objektiv, till skillnad mot en advokat som ju kan försvara en mördare och kunna säga att han är oskyldig trots att han vet att han inte är det. Det innebär att andra intressenter inte får påverka hans uttalande. Revisor A beskriver att det finns två typer av oberoende, dels om det påverkat ens beteende men också att inga misstankar om att man har påverkats finns. Det sistnämnda poängterar Revisor A vara extra viktigt på så vis att tredje part ej ska ha misstankar om kopplingar, även om han i sig lämnat ett objektivt uttalande så ska man ej kunna misstänka kopplingar.

Sedan 1990 fram tills idag finns det ett antal milstolpar som Revisor A minns gällande diskussionen kring revisorers oberoende. Redan 1977 var det en diskussion i Riksdagen kring vem som skall välja revisor, om det är bolagsstämman, styrelsen eller någon annan.

Diskussionen som fördes då hade som syfte att öka revisorers oberoende. 1991 skrevs många artiklar gällande revisorers oberoende, bland annat hade Veckans Affärer en artikelserie där bland annat artikeln ”Revisorn en man i VD:ns ledband” publicerades. Kåren uttalade sig om att de skött sig perfekt, medan Revisor A inte höll med om detta. Han förklarar att det berodde då på att FAR, på den tiden, utfärdade redovisningsrekommendationer, och när då ett antal företag inte följde FAR:s redovisningsrekommendationer så borde revisorerna protesterat. Varför man inte följde rekommendationerna då var för att goodwill rekommendationer gällande att skriva av goodwill på tio år inte följdes av företagen, då de ville förbättra sitt resultat och på så vis göra som i England eller USA. I England skrev man då av goodwill direkt över eget kapital så att man slapp beröra resultaträkningen. I USA behövde man inte skriva av alls på 40år. Revisor A förklarar vidare att revisorerna inte reagerade på detta och artikelserien belyste just detta, vågar revisorerna sätta sig emot Rådet och är de oberoende? Dilemmat uppstår då revisorer har en ekonomisk verksamhet och ska tjäna pengar så delägarna blir nöjda, samtidigt som det finns ett regelverk och en ram att hålla sig inom. Även om många förnekar detta så finns där en konflikt anser Revisor A, man måste hålla sig inom den här ramen och etiken får inte tummas på för att det skall tjänas pengar.

Nästa milstolpe anser Revisor A vara Enron och de brottsamma konsultfakturorna som Arthur Andersen fakturerade. Där började man ifrågasätta om det här verkligen var rimligt? Nu har vi precis haft en finanskris som ibland skylls på revisorerna men Revisor A anser att politikerna har större ansvar än revisorerna. Revisor A beskriver hur speciella händelser gör att diskussionen kring oberoendet blossar upp. Svenska Dagbladet har nu haft en artikelserie som kritiserar revisorerna på framförallt de större byråerna. HQ Bank är det mest aktuella just nu och få vet sanningen. Revisor A ställer sig frågande till vad revisorerna egentligen visste och hur stort fokuset har varit på den väsentliga posten med så hög risk verkligen var? Revisor A ställer sig även frågande till om revisorn möjligtvis inte vågade säga till om den felvärderade posten och säger att om så är fallet så är det mycket allvarligt för den revisorn, samt för den byrån och hela kåren. Denna händelse tror Revisor A har varit en av orsakerna till Svenska Dagbladets artikelserie där en del artiklar varit både bra och dåliga. SvD pekar på att det affärsmässiga har fått för stor betydelse över etiken.

Så fort det är en skandal, finanskris eller en fastighetsbubbla så ökar det mediala fokuset på revisorers oberoende. Ibland är det motiverat och ibland inte. I Enronfallet så anser Revisor A i alla fall att kritiken var berättigad. Han anser att modet saknades och det ofta handlar om

kultur på byrån, Arthur Andersen i Sverige var dock väldigt seriösa så han vill inte lägga någon skugga på dem.

Det dagliga arbetet att säkerställa sitt oberoende har sedan 1990 förändrats men enligt Revisor A inte påtagligt. Analysmodellens tillkommande innebar den största förändringen. I det dagliga arbetet anser dock inte Revisor A att det förändrats märkbart utan SET är en byrå som valt att ej syssla med allt och har inte byggt upp någon större konsultavdelning. På SET används Analysmodellen mest vid konsultuppdrag och SET har inte så stora konsultavdelningar. I fallet Carnegie beskriver Revisor A hur revisorerna gjorde utredning åt staten och värderade fastighetsägarens fordran av bolaget, vilket Revisor A anser var helt fel handlat. Revisor A upplever dock att diskussionen kring oberoendet tagit fart och man försöker dokumentera tillsammans med att RN och tillsynsärenden har ökat. Sett tillbaka i tiden så har det skärpts till med åren anser Revisor A.

Det främsta hotet mot oberoendet som Revisor A nämner för oss är modet att säga till, modet att skriva en ören revisionsberättelse och modet att avgå som revisor. Revisor A anser också att kulturen är viktig då revisorer är till för externa intressenter och när det krävs att örena revisionsberättelser skrivs så skall de också skrivas. Han har nekat uppdrag många gånger och beskriver att det är det bästa han gjort. Ibland när man träffar en ny klient och man känner vibrationer av att de ej är seriösa så tackar han nej. Han har även lämnat uppdrag som är relativt stora där etiken ej överrensstämde hans och företaget emellan.

Om en revisor har ett stort uppdrag så är frågan om det är möjligt och vara oberoende? Sen är frågan om för många uppdrag kan påverka ens oberoende där Revisor A anser att för lite tid läggs på varje uppdrag snarare innebär att förtroendet ifrågasätts. SET har tidigare använt sig av att en enskild kund ej får stå för mer än 5-10 procent av deras fakturering, vilket han anser vara mer relevant ur oberoendesynpunkt.

Mandatperioden var fokus i grönboken 1996 och Revisor A har vid ett par tillfällen fått lämna sina uppdrag eftersom EU-reglerna säger att vid noterade bolag så skall uppdrag lämnas inom sju år. Detta har fått stor betydelse eftersom personen måste bytas ut men inte byrån. Han vet dock ej om han ställer sig positiv eller negativ i frågan men tror ändå att det finns en möjlighet till att oberoendet stärks till följd av detta. När det kommer till grönbokens diskussion kring att offentliggöra revisionsarvodena så är det ju så idag att alla bolag i Sverige

skall tala om revisionsarvodet. Detta kan vara ett sätt att öka oberoendet anser Revisor A, framförallt ökar det pressen på att man ej skall använda den valda revisorn/byrån hur mycket som helst på konsultsidan. Det pekar på något känsligt men ur oberoende synpunkt så tycker han att det är rätt och att det skett en förbättring sedan 1996.

Revisor A inleder med att nämna att grönboken 2010:s förslag om att börsnoterade bolag skall tvingas anlita två byråer tidigare gällde i Sverige på så vis att bolag med en viss storlek skulle ha två revisor, vilket senare togs bort. I Frankrike har man den praxisen att i noterade bolag har man två revisionsbyråer och det kan ju öka oberoendet menar han.

Att separera revisions- och konsulttjänster är den del i grönboken 2010 som Revisor A inte hunnit titta närmare på men som han anser vara ett stort steg mot att öka oberoendet. Idag, och på grund av de regler som finns, så sker det att en del byråer väljer konsultuppdraget framför revisionsuppdraget hos en kund. SET tänker förstås inte så eftersom deras huvudfokus är revision men affärsmässigt så kan det bli så eftersom konsultsidan, generellt sett, kan vara mer lönsam. När det kommer till större uppdrag så är revisionssidan dessutom utsatt för mer prispress då många noterade bolag går ut med anbud. Då har det skett att byråerna räknar lågt, då de tänkt att de kan sälja konsulttjänster längre fram. Revisionssidan har därför varit lite pressad. Revisor A har dock svårt att se effekterna men det upplevs som ett drastiskt steg även om det såklart skulle öka oberoendet.

Revisor A upplever redan en förändring i och med debattartiklarna och att fokus läggs på revisorns konsultdel. Noterade bolag är medvetna om att de skall vara försiktiga hur mycket de använder sig av den egna revisionsbyrån. I och med att det anges så ser det ej bra ut att konsultarvodet är våldsamt högt, då tänker även företaget till och det kan innebära att andra konsultorganisationer flyttar fram sina positioner. I och med att den egna valda revisionsbyrån inte kan göra så mycket, då kan man gå till vilken konsult som helst. Revisor A säger att det kan innebära att revisionsbyråerna kommer tappa marknadsandelar. Det är dock bara en spekulativ poängterar han.

6.3.2 Revisor B, KPMG

Revisor B är auktoriserad revisor och har varit det sedan 1982. Han är i dagsläget kontorschef och partner på KPMG i Malmö. Revisor B:s långa erfarenhet, i kombination med

att han arbetar på en stor internationell byrå, betyder att vi kan få ta del av mycket information om tiden sedan 1990 fram tills idag. KPMG är en av de fyra stora internationella revisionsfirmor som idag finns kvar sedan Arthur Andersen gick i konkurs i samband med Enronskandalen. I Sverige har man cirka 60 kontor och 1500 anställda.

Revisor B beskriver för oss att oberoendet och att vara oberoende är grundbulten för hela revisionsuppgiften. Uppgiften innebär att revisorn skall ge bestyrkande, beträffande den ekonomiska informationen i företaget, mot intressenter. Revisor B förklarar vidare att oberoendet är en grundläggande förutsättning för att man ska få trovärdighet och för att andra skall kunna förlita sig på ens uttalande.

Sedan 1990 har intresset för revisorers oberoende gått i vågor, anser Revisor B. För 15 år sedan ungefär så var det en intensiv diskussion kring oberoendet och möjligheten för revisionsbyråer att erbjuda konsulttjänster, vilket föranleddes av Arthur Andersens fallissemang och Enronskandalen. Rådgivningen stod då i fokus för att ha ansetts vara alltför aggressiv. Sedan dess och fram tills idag, har oberoendet varit otroligt fokuserat på och drevs främst från USA, eftersom problemen primärt uppstod där, men Italien bidrog även dem. Senaste tiden är det fallet HQ Bank som aktualiserat diskussionen.

Medial uppmärksamhet får oberoendet så fort det händer någonting. För att få en mer rättvisande bild av situationen anser dock Revisor B att man skall vända sig till statistik och antalet case över en tid och då ser det oftast lite annorlunda ut. Historiskt beskriver han att begreppet oberoende har förändrats från att ha varit oerhört restriktivt och inskränkt. Det fanns en tid då revisorer ej fick göra reklam överhuvudtaget och man fick inte lov att sälja sina tjänster, utan kunden skulle komma till revisorn.

Det dagliga arbetet kring att säkerställa oberoendet har förändrats i form framförallt. Krav på dokumentation i form av analysmodellen och i form av att kontrollera identiteten hos kunder samt i form av att godkänna nya kunder ur risksynpunkt. Så processerna är helt annorlunda och mer formaliserade än för bara 10 år sedan.

Analysmodellen använder sig Revisor B av dagligen. KPMG har datorstöd i dessa processer vilket innebär att nya uppdrag (revisions-, konsult-, eller ekonomiservicetjänst) ej kan öppnas utan att det går en analysmodell till den valda revisorn som kräver genomgång,

dokumentation och godkännande. KPMG har kontroll över tidigare anställda som eventuellt slutat sin anställning hos dem och fått en nyckelposition hos en kund, i en sådan situation innebär det att nämligen att oberoendet går förlorat. Det främsta hotet mot oberoendet anser han är självgranskningshotet, på så vis att man ej ger rådgivning som innebär att man granskar sig själv.

Revisor B har ej nekat några revisionsuppdrag men flera konsultuppdrag däremot, då de vid ett genomförande skulle äventyrat hans oberoende. Han beskriver hur analysmodellen innebär att man skall identifiera hot, även om man tycker att det är bagatellartat, och på så vis vidta åtgärder för att begränsa hotet. Många gånger ser den åtgärden ut som sådan att de som utför rådgivningen är helt fristående från revisionsteamet och ibland även beläget vid ett annat kontor i landet.

När det kommer till om antal uppdrag skulle påverka revisorns oberoende beskriver Revisor B två situationer. Han beskriver för oss en situation där man exempelvis är revisor i ett fastighetsbolag. Vanligt är då att varje fastighet ligger i eget bolag, av skatteskäl, i och med att försäljning av en fastighet innebär försäljning av ett bolag. Då kan det snabbt bli 100-150 uppdrag inom ett fastighetsbolag. Det låter kanske mycket men det är inte många uppdrag egentligen, berättar Revisor B.

Ser vi till för få uppdrag och framförallt få stora uppdrag är i sig självt grunden till risk för ett stort beroendeförhållande. Är man ekonomisk beroende av någon eller ett fåtal kunder så är det ett mycket större hot än någonting annat.

Generellt tycker Revisor B att förändringarna som skett på EU-nivå och även i Sverige är bra. Det har blivit mer krav på tydligt oberoendefokus generellt sett. Det finns öppningar för att biträda ens företag med sådant som revisorerna är specialister på även om man är just revisor, vilket är effektivt för en fungerande marknad anser Revisor B. Det har även införts tydligare regler för rotation vilket också är en bra utveckling, vilket styr mot ett ökat oberoende över tid. Idag bytas huvudansvar revisorer emellan och i förslaget som getts så skall man istället byta firma och det, tillsammans med en del övriga förslag i grönboken 2010, känns överstatligt till sin karaktär. Förslagen innebär en statlig inblandning och statlig styrning av hela verksamheten, vilket i så fall innebär en ändring av spelreglerna på marknaden eftersom det är ägarna som väljer revisorer för att de ska få säkerhet gentemot sin styrelse, sina ägare och sin

företagsledning. Revisor B anser att det fungerar bra som det är idag. Fokus på branschen är positivt men de konkreta förslagen är långt utanför vad som är både vettigt och rimligt. Generellt upplever Revisor B förslagen som en massa stoppregler och en statlig inblandning i processen på olika sätt. Huvudfokus är oligopolsituationen på revisionsmarknaden, men nu är det ju så att i en öppen ekonomi så blir företagen globala och ska man kunna ge fullgod service åt kunderna, samt ge göra ett bra jobb ur revisionssynpunkt så måste man vara global själv. Vad ytterligare en liten revisionsbyrå som revisor i stora bolag skulle kunna bidra till, det förstår inte Revisor B.

Revisor B säger att förslaget om att separera konsult- och revisionstjänster aldrig kommer att fungera. På ett eller annat sätt befinner sig revisionsbyråerna i ett sådant kunskapsläge att det vore vansinnigt att inte utnyttja de kompetenserna. Han tror att kunderna, vid ett eventuellt genomförande av nya reformer, kommer att söka sig till andra revisionsbyråer och inte nödvändigtvis till renodlade konsultbyråer.

Om förslaget skulle gå igenom så tror Revisor B att kunderna kommer att få betala mer för exakt de tjänster de köper idag i och med att två byråer kommer att få behöva sätta sig in i företagets verksamhet vilket i sig kan vara väldigt tidskrävande.

Slutligen förklarar Revisor B att dagens regelverk, IFRS, är oerhört komplext och i specifika situationer kan även specialister ha svårt att tränga igenom regelverket, vilket skapar nya problem och nya möjligheter till diskussion. Han förstår förvisso statsmakten men i diskussionen blandar man samman det regelverk och kontroll som måste ske mot finansiella företag (banker, finansföretag), eftersom de är så specifika och systemkritiska, med hela branschen i en generell oberoendediskussion, vilket Revisor B anser vara helt fel. Avslutningsvis säger Revisor B att den diskussion som följt grönböckerna är, generellt sett, utomordentlig.

6.3.3 Revisor C och Revisor D, Ernst & Young

Revisor C är auktoriserad revisor och har varit det sedan 1978 med kunder som IKEA och TetraPak. Revisor D har varit auktoriserad sedan 1973 tills att han slutade på byrån för ett par år sedan, han har tidigare arbetat med kunder som Skanska, VM-data och Cardo. I Sverige har Ernst & Young cirka 2000 medarbetare på runt 70 kontor. Ernst & Young är,

liksom KPMG, en av "the Big Four" med revisionskunder som H&M, Scania, ABB, Tetra Laval och Lantmännen.

Begreppet oberoende revisor berättar Revisor C innebär att en person som inte är nära ledningen skall, på uppdrag av ägarna, granska företaget. Förutsättningen är att man ej går i ledningens ledband, som exempelvis i Enrons fall där ledning och revisorer hade för mycket gemensamma intressen, vilket innebar att Arthur Andersen försvann helt från marknaden på grund av detta. Alla intressenter skall uppfatta revisorn som oberoende, på alla sätt, vilket är en balansgång berättar Revisor C.

Revisor D tar upp vikten av intressentmodellen, som han anser vara det mest centrala i sammanhanget. Han poängterar vikten av hur revisorn skall passa in i intressentmodellen där ägare, stat, kommun och anställda involveras tillsammans med kunder, leverantörer och normgivare. Revisor D beskriver hur revisionens innehåll varierar beroende på intressenternas styrkepositioner. Om revisorn är oberoende måste man se i relation till just intressentmodellen. Han beskriver att en oberoende revisor är en tautologi, kan du vara revisor om du inte är oberoende? Att vara oberoende är utgångspunkten i själva yrket förklarar Revisor D. Så är man inte oberoende så är man inte revisor, vilket är en utgångspunkt även i intressentmodellen.

Sedan 1990 har det skett en hel del förändringar. När både Revisor C och D valde yrket så var kontrollantrollen väldigt nedtonad och fokuset låg mer på rådgivning. Det fanns inga anställda konsulter i inledningen av deras karriärer utan varje revisor var som en "husläkare". Företagen hade då varken kompetens inom skatter, redovisning eller koncernredovisning vilket sedan föranledde byråerna till att börja anställa skattekonsulter och specialister inom olika områden för att sedan på 90-talet även införa professionell management rådgivning. Detta har sedan triggat igång debatten om hur mycket en revisor får hjälpa sin revisionskund och med vad. Under 90-talet när det här expanderade och globaliseringen drev på så valde Ernst & Young att avyttra stora delar av managementavdelningen tillsammans med en total intern avveckling av deras juristavdelning 2000, beskriver Revisor C. Efter detta har man börjat bygga upp det igen men med mer striktare regler kring vad de gör och till vem de levererar tjänster. Revisor D tar åter igen upp vikten av intressentmodellen och hur stor skillnad det är mellan exempelvis två bolag där det ena bolaget har ett spritt ägande och som är noterat på någon kapitalmarknad, jämfört med ett annat bolag, likt exempelvis ett

fåmansbolag, som i princip riskerar sina egna pengar. I huvudsak är det, trots skillnaderna dem emellan, exakt samma regelsystem. Man kan vara oberoende i båda situationerna anser Revisor D men med helt olika bevekelsegrunder, i förhållande till intressentmodellen, genom att attestera en redovisning som någon har avgivit till någon annan. Det finns många intressenter, mycket mer uttalat än i fåmansbolaget, men du kommer fram till samma resultat. I ena fallet skyddar du kapitalmarknaden i det andra ägaren, eftersom ägaren i många fall inte har kunskapen. Det viktigaste är då att vara oberoende i förhållande till intressenter och fåmansbolagsägaren, det sämsta hjälp man kan ge är att sätta honom i en risksituation i förhållande till intressenterna. Just därför kommer man till samma slutsats i båda situationerna.

Revisor D beskriver två olika synsätt på oberoendet: ”*in fact*” och ”*in apperance*”. Det som skett under 90-talet är att man lagt en enorm tyngdpunkt på att revisorn skall framstå som oberoende ”*in apperance*” med hjälp av checklistor, analysmodell, interna listor och så vidare. De interna reglerna är så hårda att som partner är det i princip omöjligt att äga en aktie på börsen, just för att man skall framstå som oberoende ”*in apperance*”.

Revisor D förklarar vidare att det mediala fokuset har ökat då fler affärer helt enkelt uppmärksammas. Han förklarar vidare att det dock är väldigt få som faktiskt förstår intressentmodellen och framförallt är de få som sätter det i relation till normsystemet och normgivarnas roll.

I Sverige beskriver Revisor C att för att säkerställa oberoendet finns interna kontroller samt kontroller från RN och FAR. Utöver detta finns kontroller från USA (övervakningsorganet PCAOB) som innebär att de kan begära att få titta i svenska akter för att se om svenska revisorer uppfyller de kvalitetskrav som de ställer på en oberoende revision. I grund och botten är det dock en enda förändring som egentligen skett, vilket är utvecklingen inom normsystemet, exempelvis IFRS.

När det kommer till analysmodellens användning så berättar Revisor C att den används varje dag. Vissa tjänster skall även godkännas av Audit Committee, revisionsutskottet eller upp på styrelsenivå. En del storbolag har gått ut och sagt att de ej vill köpa kvalificerad rådgivning av revisorer, vilket är en effekt av det komplicerade systemet. De köper istället bara vardagsrådgivning. Det dagliga arbetet har således förändrats kollosalt och är enormt

tidskrävande. Dock är det ju så att om en revisor är oberoende ”*in fact*” så är det minst lika viktigt att visa att det är sannolikt att man är det också.

Revisor C har varit med om alla typer av hot som innefattas i analysmodellen där skrämshot är det mest ovanliga, även om det kan förekomma även det. Generellt sett så anser Revisor C att det främsta hotet ändå är självgranskningshotet och det ju just därför som nya regler införts. Framförallt är självgranskningshotet det svåraste hotet att hantera av dem alla. Revisor D vill istället poängtera risken med att en revisor ej tar sig tid att granska tillräckligt mycket, som till stor del har och göra med de låga arvoden. Risken är att man missar enskilda stora affärer som ”*in fact*” är väldigt viktiga, vilket påverkar oberoendet på så vis att du ej fått ta ställning till någonting som är väldigt viktig i redovisningen. Här handlar det i grund och botten om volymen jobb du kommer åt att göra anser Revisor D. Revisor C förklarar att när misstag sker så handlar det oftast om att revisorn och teamet inte förstått vad som egentligen hänt.

Revisor C och D har båda två tackat nej till uppdrag exempelvis när de inte förstått vad verksamheten innebär men Revisor C har även lämnat mitt under ett uppdrag. Revisor D förklarar att idag är det inte bara och avsäga sig uppdrag och tro att man kan slippa undan utan idag måste man avge en revisionsberättelse för tiden fram tills den dagen du slutar.

För många uppdrag anser inte Revisor D vara något hot mot oberoendet. Det handlar om byråns system/modell och kommunikation så att informationsövergångarna mellan enskilda individer blir effektiva. Snarare är det för få uppdrag som gör en revisor beroende anser Revisor D.

De främsta förändringarna som gjorts sedan 1996 är framtagandet av mer omfattande interna kontrollsystem. Grönboken 2010 är ju trots allt bara ett utkast poängterar Revisor C men skulle det bli verklighet så tror Revisor C att många företagsledningarna inte längre skulle fästa så stor vikt vid revisionen. Revisor D har snabbt tittat igenom grönboken från 2010 och tycks anse att förslagen som ges ej är särskilt genomtänkta. Normsystemet nämns inte ens vilket Revisor D tycker är ett tydligt bevis på hur snett det har hunnit gå.

Revisor C beskriver tankarna som nu förs fram om att en revisor aldrig kan leverera något annat än revision och att kompetensen som revisorerna då sitter inne med, ej kommer att

efterfrågas av någon. En ren kontrollsituation är ej önskvärt enligt Revisor C. Revisor D anser att det finns delar i grönboken som bör ifrågasättas, exempelvis följande stycke; *”De fullgör sin samhällseliga uppgift genom att yttra sig om huruvida de granskade enheternas årsbokslut ger en sann och rättvisande bild. Revisorernas oberoende bör följaktligen utgöra hörnstenen i revisionsarbetet. Det är dags att grundligt undersöka fullgörandet av detta samhällsuppdrag. Vissa intressenter har uttryckt oro över revisionernas relevans i dagens affärsklimat. Andra intressenter anser att det kan vara svårt att förstå att en enhets årsbokslut kan verka vara ”rimliga” och ”innehållsmässigt sunda”, trots att samma enhet i själva verket befann sig i finansiellt trångmål.”*¹⁴²

Revisor C beskriver hur harmoniseringen bidrar till att övervakning av företag blir alltmer komplext. För att hårdra det hela så säger han att företag idag har tillåtits bli alltför stora. Redan på 50-talet var detta uppe på diskussion då USA förbjöd de stora bolagen (exempelvis Microsoft) att dela upp sina verksamheter, eftersom företagen blev för mäktiga.

Avslutningsvis berättar Revisor C att han anser att det borde finnas sju, åtta globala byråer istället för de fyra som finns i dagsläget. Inte att förglömma är att i dagsläget finns det väldigt strikta regler för vem man får konsultera och inte. Alla anställda får varje år uppdatera sig om vad de får och inte får göra (förbjudna tjänster). Man får exempelvis inte erbjuda redovisningstjänster till noterade bolag som lönehantering och så vidare. Hur som helst så handlar det i grund och botten om individen och både Revisor C och D ställer sig negativa till grönboken 2010. Revisor D avslutar med att poängtera att arvoden är för låga vilket är den främsta ”oberoendefaran” och Revisor C håller med.

6.4 Remissvar grönbok 2010

I detta avsnitt summeras remissvar från FAR, Bolagsverket och SRF med hänvisning till grönboken 2010.

¹⁴² Muntlig källa, Revisor D

Frågor och svar:

1. *”Uppstår det en konflikt när en revisor utses och betalas av den reviderade enheten? Vilka alternativa arrangemang skulle du rekommendera i det här sammanhanget?”*¹⁴³

FAR: FAR har i sitt remissvar förklarat den svenska modellen för bolagsstyrning och särskilt tagit upp att förslag till revisor i börsnoterade företag utses av särskild valberedning som är oberoende av bolagets styrelse.¹⁴⁴

Bolagsverket: Bolagsverket anser att det i Sverige inte är nödvändigt att en annan lösning för detta, även om det kan diskuteras att det kan finnas negativa effekter av att en revisor utses av den granskade parten. De tycker dock att revisorerna sköter detta ordentligt och visar integritet i arbetet.¹⁴⁵

SRF: SRF anser att oberoende och yrkesetiska regler i samband med den externa kvalitetskontrollen kan hantera dessa frågor och att det därför inte uppstår någon konflikt.¹⁴⁶

2. *”Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?”*¹⁴⁷

FAR: FAR anser att EU:s förslag med rotationstid möjligen skulle stärka revisorernas oberoende. *”Förslaget bör emellertid ses i ljuset av de krav på oberoendet som nyligen har införts genom implementeringen av Revisorsdirektivet, dvs. bland annat krav på rotation av nyckelmedarbetare, kvalitetskontroller, samt särskild tillsyn av revisionen i noterade företag”*.¹⁴⁸

Kunskapen som krävs för att utföra en tillförlitlig revision kan bara förvärfvas över tiden. När ett företag byter revisionsbyrå är det svårt att överföra den kumulativa kunskapen byrån innehar, till den nya byrån på kort tid. Detta har styrkts av studier som gjorts i de länder som har obligatorisk revisorsrotation och som visat på negativa effekter på revisionskvaliteten.

¹⁴³ Grönboken 2010, s.14 fråga 16

¹⁴⁴ FAR remissvar s.11-12

¹⁴⁵ Bolagsverket remissvar s.1

¹⁴⁶ SRF remissvar s.5

¹⁴⁷ Grönboken 2010, s.14 fråga 18

¹⁴⁸ FAR remissvar s.13

FAR menar här att revisorerna, om ett rotationskrav införs, måste kompensera risken genom att öka den initiala revisionsinsatsen, vilket skulle leda till ökade kostnader för företagen.

Det hot som skulle kunna inträffa om en revisor sitter länge på ett uppdrag är vänskapshotet. Detta hot förutsätter att samma personer är sittande, under samma period, i klientens styrelse och ledning, liksom i revisionsgruppen. Följaktligen bör påpekas att detta hot kan balanseras inte bara av revisionsbyråernas rotation, utan även av rotationen i klientens styrelse och ledning. Dessutom finns risken med obligatorisk rotation att klienternas styrelse eller ledning kan bytas ut under samma period som revisionsbyråerna, vilket skulle få en negativ effekt på kvaliteten av företagets bokslut.

Skulle EU införa ett rotationskrav anser FAR att mandatperioden måste vara lång, minst 10 år.¹⁴⁹

Bolagsverket: Bolagsverket menar att de rotationsregler som idag finns i Sverige fungerar bra, att det inte finns anledning att dessa bör skärpas och att rotationskraven på huvudansvarig revisor inte ska sträckas ut mer än det är idag.¹⁵⁰

SRF: Enligt SRF bör tidsbegränsning tillämpas för publika och finansiella företag, medan övriga företag inte bör ha någon tidsbegränsning då den personliga erfarenheten och kunskapen om företaget i högre grad ökar revisionskvaliteten.¹⁵¹

3. ”Bör revisionsföretagen förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster? Bör ett sådant förbud i så fall tillämpas på alla revisionsföretag och deras kunder, eller bör förbudet endast gälla för vissa typer av enheter, t.ex. systemviktiga finansinstitut?”¹⁵²

FAR: FAR menar att när det kommer till denna fråga bör man ha i åtanke att det finns restriktioner att utföra annat än revision till revisionsklienter, utifrån såväl revisorslagen som IFAC:s etiska regler. Enligt ABL finns absolut förbud att revisorer inte får vara ”*verksam i*

¹⁴⁹ FAR remissvar s.13-14

¹⁵⁰ Bolagsverket remissvar s.2

¹⁵¹ SRF remissvar s.6

¹⁵² Grönbok 2010 s.14, fråga 19

*samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver”.*¹⁵³

FAR motsätter sig starkt att revisionsbyråerna inte ska kunna utföra rådgivningstjänster över huvudtaget. FAR tror inte att ett förbud mot att tillhandahålla icke-revisionsrelaterade tjänster är nödvändigt utifrån ett oberoende perspektiv, då de menar att det inte finns något hot mot oberoendet att ta ställning till. Ett sådant förbud skulle inte heller ha en positiv effekt på revisionskvaliteten. De menar också att införa förbud i ett principbaserat system inte skulle passa väl in. Ett förbud skulle även innebära en urholkning av nödvändig specialistkompetens inom företaget och försvåra rekryteringen av duktiga medarbetare till byråerna. Detta skulle kunna leda till konsekvenser som kan bli förödande för revisionskvaliteten.

Fördelarna med att kunna erbjuda icke-revisionsrelaterade tjänster till revisionskunder ska inte avvisas utan noga övervägelse. Den kompetens som tvärvetenskapliga företag erbjuder bidrar till att öka kvaliteten och effektiviteten i både revisions- och icke-revisionsrelaterade tjänster och dessa tvärvetenskapliga kunskaper möter behoven hos kunder i komplexa och gränsöverskridande organisationer. Revisionsbyråerna kommer även uppnå bättre kunskap om företagen och på så sätt öka kvaliteten på revisionen.

FAR anser dock att, förutom de nuvarande förordningarna, kan en större öppenhet antas vid årsstämmor, för att motverka att revisorns oberoende ifrågasätts. Revisorerna kan då informera om rådgivningstjänster, av viss storlek, som revisionsbyrån utfört under året.

FAR menar också att förbudsreglerna måste vara klara och tydliga för att de ska följas korrekt och anser att det saknas en definition i grönboken som anger vad icke-revisionstjänster är. Detta är av betydelse med tanke på att ett förbud kan leda till oavsiktliga tolkningar och kan skapa problem med kategoriseringen av tillåtna och icke-tillåtna tjänster.¹⁵⁴

SRF: Oberoendet är den viktigaste hörnstenen i det förtroende som revisionen syftar till. SRF anser att när ett oberoende förhållande mellan upprättande och innehåll i redovisningen samt den åtföljande granskningen, så ökar kvaliteten på revisionen. Detta kan vara ett av de viktigaste sätten för att säkerställa och skapa ett samhällsförtroende för revision, och därmed

¹⁵³ ABL kap.9 §17

¹⁵⁴ FAR remissvar s.14-16

även för företagens redovisning. Därför bör det av lagstiftaren säkerställas att revisionsbyråerna inte på något sätt utformar deras verksamheter så att oberoendet ifrågasätts.

SRF anser därför att utförande- och kontrollfunktionen måste separeras för att skapa ett oberoende och därmed en trovärdighet för revisionen. Det är självklart att en avdelning inom en stor revisionsbyrå inte kan inneha utförandefunktionen när kontrollfunktionen finns inom samma byrå.¹⁵⁵

4. ”Bör det högsta arvode som ett revisionsföretag får erhålla från en enda kund regleras?”¹⁵⁶

FAR: FAR håller med om att ett alltför stort beroende från en kund är ett potentiellt hot mot revisorns oberoende.

IESBA, *Code of Ethics*, begränsar den andel avgift som kan mottas från en enskild revisions klient. När de totala avgifterna från en och samma revisionsklient överstiger 15 procent av revisionsbyråns totala andel avgifter två år i rad, krävs en särskild översyn över andra årets revision. FAR:s medlemmar har förbundit sig till att följa dessa bestämmelser.

Genom att införa en åtgärd, motsvarande den beskriven ovan, kan få negativa konsekvenser av expansionen av små och medelstora revisionsbyråer. Således kan en sådan åtgärd minska dominansen av ”the Big four”, vilket är ett av de viktigaste målen i grönboken. FAR är emot ett sådant förfarande.¹⁵⁷

SRF: SRF anser att högsta arvodet från en enskild kund inte bör regleras då det är uppdragets omfattning och komplexitet som ska avgöra hur stort arvodet blir, inte strukturen på revisionsbyråns kundstock.¹⁵⁸

5. ”Vilka åtgärder skulle kunna införas för att ytterligare förbättra integrationen och samarbetet när det gäller tillsyn av revisionsföretag på EU-nivå?”¹⁵⁹

¹⁵⁵ SRF remissvar s.6

¹⁵⁶ Grönbok 2010 s.14, fråga 20

¹⁵⁷ FAR remissvar s.16

¹⁵⁸ SRF remissvar s.6

¹⁵⁹ Grönbok 2010 s.15, fråga 25

FAR: Eftersom tillsynen är olika i olika EU-länder, vill man stärka samarbetet på EU-nivå genom en nivå-3 kommitté. Då skulle även konvergensen i tillämpningen av regler främjas och en gemensam strategi skulle säkerställa för inspektioner av revisionsbyråer. FAR anser att en nivå-3 kommitté¹⁶⁰ skulle vara den bästa lösningen för att fastställa enhetliga regler. FAR stödjer EU:s förslag att uppgradera EGAOB, European Group of Auditors' Oversight Bodies, till en nivå-3 kommitté då EGAOB har kunskaper och färdigheter som kan utnyttjas istället för att upprätta en ny kommitté.¹⁶¹

SRF: SRF menar att om det ska införas en gemensam kommitté inom EU där syftet är att övervaka och föreslå regelutveckling och kvalitetskontroll av revisionsbyråer, måste detta utredas.¹⁶²

¹⁶⁰ En nivå-3 kommitté består av företrädare på hög nivå för de nationella tillsynsmyndigheterna. De ska främja samarbetet mellan de behöriga nationella myndigheterna och hjälpa till vid samordningen av dessa myndigheters tillsynsutövning.

¹⁶¹ FAR remissvar s.18

¹⁶² SRF remissvar s.7

7. ANALYS

I detta kapitel analyserar vi de resultat som de empiriska studierna genererat. Ytterligare analys av empiriskt material görs utifrån vår teoretiska referensram från kapitel tre tillsammans med kapitel fyra och fem. Analysens inledande avsnitt har fokus på EU-kommissionens grönböcker medan vårt avslutande avsnitt innehåller analys av revisorers oberoende, framförallt utifrån ett medialt perspektiv.

7.1 En jämförelse av grönboken 1996 och grönboken 2010

Utgångspunkten för grönboken 1996 var att IFAC:s internationella standarder skulle ligga till grund för eventuella gemensamma standarder inom EU. 1996 års grönbok diskuterar revisorers oberoende utifrån både ett intellektuellt samt ett yttre oberoende. Eftersom det inte finns någon gemensam definition av revisorns oberoende ser medlemsländerna olika på oberoendet. Åren innan grönboken 1996 gavs ut fanns en utbredd oro kring revisorers oberoende och flertalet undersökningar visade på att företag i allt större utsträckning är benägna att bestrida revisorers slutsatser, anlita flera revisorer och på så vis välja det ”bästa” resultatet, rådgöra med jurister om revisorernas åsikter samt byta revisorer.¹⁶³ Risken med en alltför hög och ökande konkurrens, som i sin tur leder till att anbudet läggs lägre och lägre, är att revisorernas arvode blir så pass låga att de inte kan utföra sitt arbete med tillräckligt hög standard. Revisorerna letar nu möjligtvis efter inkomster från andra tjänster, såsom exempelvis konsulttjänster, vilket i sin tur väcker frågan om huruvida oberoendet kan upprätthållas. Grönboken från 1996 beskriver här en stark tro till att revisorns objektivitet kan skadas av icke-revisionstjänster.

14 år senare, i 2010 års grönbok, beskrivs det faktum att det fortfarande inte finns något EU-omfattande förbud mot att revisorer tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till sina kunder. Kommissionen vill nu skärpa förbudet för revisionsföretag att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. I direktivet om lagstadgad revision (2006/43/EG) och i enlighet med artikel 22¹⁶⁴ får revisionstjänster inte tillhandahållas om det finns en anknytning som ”en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part skulle anse äventyra den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets oberoende”. Denna bestämmelse infattar även andra tjänster än

¹⁶³ Grönbok 1996, s.20

¹⁶⁴ Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG: Artikel 22: *Oberoende och objektivitet*

revisionstjänster. Inom EU har artikel 22 tillämpats helt olika, där exempelvis Frankrike har ett totalt förbud mot att revisor tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till sina kunder. Frankrike har även stränga regler för medlemmarna i revisorns nätverk när det gäller tillhandahållande av tjänster till medlemmarna i den reviderade enhetens koncern. I övriga EU är det fortfarande vanligt förekommande att revisorer tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till sina kunder.¹⁶⁵

Den världsliga omfattande debatten kring revisorns roll har föranlett till att kommissionen anser det vara önskvärt att en bred debatt inleds om behovet av eventuella framtida åtgärder på EU-nivå på området och om åtgärdernas omfattning. Syftet med grönboken 1996 var att öka de berörda parternas medvetenhet om de aktuella frågorna och att framkalla kommentarer från dem.¹⁶⁶

I grönboken 1996 betonas vikten av revisorernas oberoende och det beskrivs att om ett regelverk för oberoende väntas antas så finns det ingen tro om att det innebär en förändring i praktiken. Grönboken 1996 syftar till att ett nytt regelverk med ett antal grundläggande principer, istället skall innebära ett viktigt steg mot upprättandet av en inre marknad för revisionstjänster.¹⁶⁷ I grönboken 2010 eftersträvas fortfarande en inre EU-marknad som nu skulle kunna baseras på en förstärkt ("maximal") harmonisering och ett "europeiskt pass för revisorer". På så vis kan regler om oberoende vara tillämpliga inom hela EU.¹⁶⁸

Det grönboken 2010 ger förslag om är att den europeiska tillsynen av revisionsföretag bör stärkas och på så vis kan alla revisorer registreras och stå under tillsyn av en gemensam tillsynsmyndighet.¹⁶⁹ Kommissionen i grönboken 2010 poängterar vikten av att förstärka dialogen mellan tillsynsmyndigheterna och revisionsföretagen.¹⁷⁰ I grönboken 1996 beskrivs dåvarande tillsynsmyndigheterna som en begränsning i vissa medlemsländer eftersom de kräver att deras revisorer skall tillämpa ursprungslandets lagar och bestämmelser på revisionsområdet, även när revisorer arbetar i ett annat medlemsland och fått godkännande att utföra revisionsarbete i enlighet med värdlandets lagar. För att revisorn ska kunna arbeta i båda länderna måste denne följa båda ländernas tillsynsmyndigheters regler, vilket kan vara

¹⁶⁵ Grönbok 2010, s.12

¹⁶⁶ Grönbok 1996, s.5

¹⁶⁷ *ibid*, s.23

¹⁶⁸ Grönbok 2010, s.19

¹⁶⁹ *ibid*

¹⁷⁰ *ibid*, s.15

omöjligt i vissa fall.¹⁷¹ Strävan efter att bransch och myndigheter antog en uppförandekod med regler för de fall då regler i ursprungsmedlemsstat och värd medlemsstat står i strid med varandra, fanns alltså redan 1996.

I grönboken 1996 läggs det vikt på att aktieägarna stadfäster beslutet om val av revisor vid bolagsstämman. Här är det viktigt att inte glömma bort att aktieägare oftast har ett omedelbart intresse och är samtidigt väldigt många. Deras rätt, som alla medlemsstater erbjuder, är att utse och avsätta revisorn i samband med bolagsstämman. Normalt är det styrelsen som i praktiken utser revisorn men en följd av detta är att revisorerna ofta kritiserar för att inte vara oberoende av styrelsen.¹⁷² Grönboken 1996 redogör för hur vissa medlemsstater antingen redan utvecklat eller är i färd med att utveckla förfaranden som på ett bättre sätt garanterar att aktieägarna får möjlighet att i praktiken kunna påverka valet av revisor.¹⁷³

I dagsläget utses revisorn av den enhet som arvoderar och som revisorn granskar. Detta kan skapa en intressekonflikt då revisorerna är ansvariga inför aktieägarna i det företag de reviderar och andra intressenter, trots att de betalas av det reviderade företaget. Kommissionen har förslag på att genomföra att revisorsrollen skulle vara en lagstadgad inspektion. Detta skulle innebära att en tredje part ansvarar för utnämning, arvodering och uppdragets varaktighet. Vid denna frågeställning finns vissa överväganden; å ena sidan tar frågan hänsyn till risken för ökad byråkrati och å andra sidan de möjliga samhällsfördelarna av bevisligen oberoende utnämningar.

I grönboken 1996 tror man på att om det sker en överenskommelse om principer för revisorers oberoende samt grundläggande revisionsnormer så kommer systemet endast fungera om man genomdriver normerna och om det finns tillfredsställande kvalitetsstyrning. Här ges exempel på att om man inrättade ett system på EU-nivå så skulle en av dessa uppgifter bara vara att utvärdera hur kvalitetsstyrning på revisionsområdet bedrivs i de olika medlemsstaterna. Dessutom skriver man att inom ramen för den inre marknaden är det också viktigt att övervakningsmyndigheterna i medlemsstaterna utbyter information sinsemellan.¹⁷⁴

¹⁷¹ Grönbok 1996, s.32

¹⁷² ibid, s.24

¹⁷³ ibid

¹⁷⁴ Grönbok 1996, s.27

I åttonde direktivet fastställs minimikravet för revisorns kompetens men det ges inga riktlinjer alls när det gäller krav på oberoendet.¹⁷⁵

I grönboken 1996 beskrivs det faktum att i ett mindre företag så är revisorns oberoende mindre väsentligt. Det vill säga, här agerar revisorn både rådgivare och extern kontrollant. Oberoendet ifrågasätts givetvis i en sådan situation, samtidigt som man ställer sig frågande till vad den revideringen då uppfyller för syfte? Såklart har detta dilemma inneburit att vissa medlemsstater förbjudit revisorn att delta i arbetet med att sköta redovisningen i det företag vars redovisning han skall revidera. Här aktualiseras alltså den frågeställning som föranlett dagens debatt. I 1996 års grönbok diskuteras alltså det faktum att för att en revisor skall kunna bibehålla sitt oberoende så skall konsult- och revisionstjänsterna separeras och utföras av två skilda yrkesmän. Det innebär alltså att klienten fortfarande kan köpa tjänsterna inom samma byrå.¹⁷⁶ I grönboken från 2010 ges förslag om att tjänsterna skall separeras och utföras av två skilda byråer istället för två skilda revisorer som föreslås i grönboken 1996.

Kommissionen uttrycker sin vilja i grönboken 2010 att de vill undersöka om det är möjligt att ytterligare skärpa förbudet för revisionsbyråerna att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. På så sätt skapas ”rena” revisionsbyråer som liknade inspektionsenheter.¹⁷⁷

I grönboken 1996 diskuteras den fördel som företagen har genom att tillhandahålla tjänster till sin revisionskund utöver själva revisionen. Det hävdas att revisorn genom att tillhandahålla kunden andra typer av tjänster sannolikt får bättre insikt i kundens företag och dess verksamhet och därigenom utför en bättre revision. Det ges dock förslag om skyddsmekanismer som skulle kunna innebära att revisorn inte får tillhandahålla andra tjänster än sådana som till sin natur och kvalitet är förenliga med revisorns yrkesässiga ställning och som sannolikt inte kan begränsa hans objektivitet.¹⁷⁸ I grönboken 2010 ger kommissionen förslag om åtgärden om gemensamma revisioner som idag endast utförs i Frankrike. Kommissionen kan tänka sig att införa bestämmelser om obligatoriskt inrättande av revisionskonsortier, där för revisioner av stora bolag minst ett revisionsföretag ingår som inte är systemviktigt.¹⁷⁹

¹⁷⁵ Grönbok 1996, s.7

¹⁷⁶ ibid s.30

¹⁷⁷ Grönbok 2010, s.12

¹⁷⁸ Grönbok 1996, s.21

¹⁷⁹ Grönbok 2010, s.16

Ett annat förslag i 1996 års grönbok var ett krav på att offentliggöra arvoden för revisionen. Det enklaste alternativet hade förslagsvis varit att helt enkelt lösa problemet med revisorns yttre oberoende genom att revisorn ej får erbjuda sin revisionskund några övriga tjänster.¹⁸⁰ I grönboken 2010 föreslås lämpliga regler om offentliggörande av revisionsarvoden samt att en begränsning av de arvoden som ett revisionsföretag får motta från en enda revisionskund skall ställas i förhållande till revisionsföretagets sammanlagda revisionsintäkter.¹⁸¹

	Grönbok 1996	Grönbok 2010
Arvoden	Offentliggöra	Reglera arvodena
Rotation	Rotera huvudansvar yrkesmän emellan, men inom samma byrå	Revisorsrotation byråer emellan
Separera konsult- och revisionstjänster	En enskild revisor får ej konsultera samma klient som han reviderar, kollegor på samma byrå får dock	Separera byråer emellan. Kollegor får ej konsultera en kund som revideras av en kollega

Figur 2. Jämförelse grönböckerna

7.1.1 Aktioner och reaktioner

EU-kommissionens grönböcker har många likheter såväl som olikheter. En del experter, vid 2010 års utgivande, reagerade med förvåning. De var förvånade över att en del förslag som togs upp redan 1996 nu togs upp igen, nästan 15 år senare. Grönboken 2010 välkomnas inte enbart med öppna armar. Bland annat får vi höra kommentarer som; ”förslagen innebär bara en massa stoppregler” (Revisor B) och ”förslagen som ges är ej särskilt genomtänkta” (Revisor D) under våra personliga intervjuer. Generellt är dock fokus på branschen i sig positivt anser samtliga av våra respondenter.

Ett av kriterierna för att en revisor skall kunna bibehålla allmänhetens förtroende är oberoendet, samtliga respondenter beskriver oberoendet som grundbulten för hela revisionsuppgiften. Revisor A beskriver vikten av att en revisor inte bara måste *vara* objektiv

¹⁸⁰ Grönbok 1996, s.21

¹⁸¹ Grönbok 2010, s.13

utan att den även måste *upplevas* som objektiv, det vill säga det synbara oberoendet är nog så viktigt som det faktiska. Revisor D tar också upp det faktum att det finns två synsätt vad gäller oberoende och beskriver att tyngdpunkten, sedan 90-talet, har legat på oberoende ”*in apperance*”.

De stora revisionsbyråerna i Sverige har under senare tid framtagit stränga regler för att hålla revisorerna oberoende. Revisor A, Revisor B och Revisor D beskriver hur de byråer de jobbar för har stränga reglerna även efter avslutad anställning där karantän ibland kan tvingas bli aktuellt. Det finns idag även strikta regler och förbud på hur nära en revisor får vara sitt reviderade bolag. Revisor D, som tidigare arbetat på Ernst & Youngs kontor i Malmö, förklarar hur ens pensionsfonder i exempelvis SEB kan tvingas placeras om ifall att kontoret i Stockholm skulle börja revidera SEB. Här förvånades vi av hur strikta reglerna verkligen är för den individuella revisorn.

EU och Sverige har historiskt sett ganska likartad utveckling kring revisorers oberoende. Vi tror inte att det är slumpen som avgjort att vi i Sverige införde Revisorslagen (2001:883) samma år som EU-kommissionen ger ut rekommendationen: *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer*. Syftet med rekommendationen var att fastställa riktlinjer för medlemsstaternas krav på revisorns oberoende i hela EU. I och med att Sverige redan 1 januari 2002 antagit den nya revisorslagen så var man därför i fas med EU och deras rekommendationer som alltså började gälla månaderna efter revisorslagens införande. 2003 omarbetas FAR:s yrkesetiska regler i Sverige. Detta då Sverige väljer att anpassa sig efter IFAC:s och EU:s yrkesetiska regler. Ett par år senare, 2005 ger IFAC: s, International Federation of Accountants, etiska kommitté IESBA, ut *The Code of Ethics for Professional Accountants*. Vi tror att Sverige inte bara påverkas utan även inspireras av EU till att vara framstående inom revision i Europa. De förändringar som skett inom EU och i Sverige ställer sig samtliga av våra respondenter positiva till. Det som majoriteten dock höjer ett varningens finger för är just det faktum att EU-kommissionens nya förslag saknar koppling till normsystemet liksom verklighetsförankring. Vi tycker att dagsläget vad gäller lagar, regler och rekommendationer, är väl fungerande i frågan om revisorers oberoende i EU och Sverige. De nya förslagen innebär ineffektivitet och förhöjda kostnader för företagen samtidigt som revisorer och revisionsbyråerna kan komma att tappa marknadsandelar till ett pris som inte känns berättigat.

Vi tror att grönboken som kom 2010 är, liksom grönboken 1996, framtagna som resultat av de kriser som uppkommit under tidsepoken precis före den tidpunkt då grönböckerna gavs ut. 1996 års grönbok ledde till skapandet av mer omfattande interna kontrollsystem vilket enligt våra respondenter har inneburit att oberoendet stärkts, även om det stundtals enligt respondenterna känns både komplicerat och onödigt tidskrävande. 2010 års grönbok har framförallt mötts av negativism eftersom förslagen enligt Revisor C kommer att innebära att många företagsledningarna inte längre skulle fästa så stor vikt vid revisionen. Att normsystemet inte ens nämns i grönboken anser Revisor D är ett bevis på hur snett det har hunnit gå. Vi tror att många förslag som ges i grönboken 2010 kan komma att öka revisorers oberoende. Samtidigt tror vi inte att de förslag som lagts fram, är förankrade till den verklighet där hänsyn bör tas till både företag och revisorer, då båda parter kan komma att påverkas av de nya reformerna likt vi ovan beskrivit.

7.1.2 Reglering av revisionsarvoden

Ett revisionsarvode skall enligt FAR:s yrkesetiska regler vara skäligt och hänsyn till omfattningen av varje enskilt uppdrag skall tas. I grönboken 1996 gavs det förslag om ett offentliggörande av revisionsarvoden. Idag måste företag upplysa om revisorns arvoden i årsredovisningen där även en särskiljning mellan revisions- och icke revisionsrelaterade tjänster skall göras. Revisor A anser att offentliggörandet ökar oberoendet och eftersom kostnaden separeras så kan inte konsultsidan vara hur stor som helst. Vi håller med Revisor A om att en framflyttning av konsultorganisationernas positioner inte är helt omöjlig som följd av detta. Om en klient har god relation med sin revisor, vars byrå även skött de konsultuppdrag som klienten efterfrågat, varför skulle klienten välja en annan revisionsbyrå för sina konsultuppdrag den dag han tvingas anlita någon annan än den byrå som reviderar hans företag? Spontant tror vi att en del klienter kan komma att anlita renodlade konsultföretag för att utföra de konsultuppdrag som revisorns byrå inte längre är berättigade att göra. Vi tror att detta kan ske eftersom komplicerad lagstiftning, som revisionsbyråerna måste ta till vid nya uppdrag, kan undvikas om en renodlad konsultfirma anlitas istället. Långsiktigt, tror vi, att det finns en risk att revisionsbyråerna kan komma att tvingas avveckla sin konsultverksamhet. Om reformerna i årets grönbok införs tror vi att nästa grönbok kan komma att innebära just det. Att revisionsbyråer ej skall syssla med annat än revision och icke-revisionsrelaterade tjänster kan därför komma att tvingas avvecklas.

Revisionsarvodena beskrevs i grönboken 1996 som väldigt låga med risk för en framtida försämrad revisionsstandard. Revisor D poängterar flertalet gånger att arvoden idag fortfarande är väldigt låga och att en revisor inte har tid att granska tillräckligt mycket på grund av just detta. I grönboken 2010 ställs frågan om det högsta arvode som ett revisionsföretag får erhålla från en enda kund bör regleras. FAR är emot ett förfarande som innebär negativa konsekvenser av expansionen av små och medelstora revisionsbyråer liksom minskad dominans av ”the Big four”. SRF är också emot en reglering av arvode då komplexitet och uppdragets omfattning istället bör avgöra storleken på arvodet anser man. Revisor A förklarar hur SET tidigare, på eget initiativ, internt använt sig av att begränsa enskilda kunder till att ej stå för mer än 5-10 procent av byråns fakturering. Revisor A ansåg att begränsningen var ett bra sätt för att kunna bibehålla oberoendet. Vi anser att det finns flera risker som uppstår när arvodenas storlek regleras. Framförallt anser vi att de mindre byråerna hindras att växa. Det som dock intresserar oss för diskussionen är de byråer som växer tack vare ett par få större klienter, men som indirekt hamnar i en beroendeställning då intäkter från en klient idag i princip kan stå för 100 procent av byråns fakturering. Fördelen med reglering kring arvoden är att oberoendet stärks, det är nog alla enade överrens om, men är det bästa vägen att gå? Att låta de mindre byråerna straffas för att de större byråerna vid fåtalet tillfällen hamnar i någon form av beroendeställning och som sedan media uppmärksammar, som i sin tur innebär att en skugga över hela yrkeskåren läggs? Vi anser att det är svårt att hitta belägg som känns berättigade gällande förslaget om arvodereglering.

Kommissionens förslag 2010 innebär att revisorsrollen skulle vara en lagstadgad inspektion vilket betyder att en tredje part ansvarar för utnämning, arvodering och uppdragets varaktighet. Här ställer sig majoriteten av respondenterna negativa. En ren kontrollsituation är ej önskvärd om vi skall tro på Revisor C. Vad skulle egentligen hända med ”the Big four”, kommer vi istället gå ”the Big eight” till mötes? Kommer de nuvarande byråerna överleva med tanke på daglägets priser på revision, om de endast får erbjuda revisionstjänster? Frågorna är många men svaren är få.

7.1.3 Revisorsrotation

Lagstiftning gällande revisorsrotation inom EU ser något olika ut medlemsländer emellan. I Sverige skall en revisor enligt god revisionssed inte sitta på ett uppdrag längre än i åtta sammanhängande år. Analysmodellens tillkommande substituerar ett rotationskrav enligt

lagstiftaren. Lagstiftaren anser också att kvalitén på revisionen blir bättre om en revisor känner väl till företaget. Under slutet av 90-talet tas förslag upp om obligatorisk rotation men genomförs aldrig. Efter att analysmodellen införs i Sverige publicerar EU-kommissionen rekommendationen: ”*Revisorerers oberoende i EU: Grundläggande principer*” där revisorsrotation förespråkas. I grönboken 2010 ges förslag om att istället för att man i dagsläget byter huvudansvarig revisor inom samma byrå, så skall rotationen ske byråer emellan. Revisor B uttrycker sin skepticism och anser förslaget vara överstatlig i sin karaktär. Att tvinga en byrå som arbetat flera år med samma klient att överlämna till en konkurrerande byrå känns inte riktigt genomtänkt. Förslaget, tillsammans med flertalet andra förslag i grönboken 2010, känns mer som stoppregler än något annat. Vi tror att en statlig inblandning i processen kan komma att innebära negativa konsekvenser för flertalet inblandade eftersom det helt och hållet ändrar spelreglerna på marknaden.

I dagsläget anser de tillfrågade i enkätundersökningen att rotationstiden bör förlängas. Undersökningen visar på att majoriteten anser att ju bättre kunskap en revisor har om sin klient, desto bättre är kvalitén på revisionen. Huvudansvarig revisor, som idag roteras inom samma byrå, arbetar med ett stort team under sig som är ständigt förnybar vilket i sig förstärker oberoendet utan att en lagstiftad rotation byråer emellan krävs. Bolagsverkets beskriver i sitt remissvar på grönboken 2010 att de rotationsregler som finns i Sverige idag är tillräckliga och ingen skärpning av reglerna behövs. I FAR:s remissvar redogör man för de kostnader som företagen kan komma att ställas inför om inte den initiala revisionsinsatsen ökas. Om EU väljer att införa ett rotationskrav anser FAR att mandatperioden bör vara minst 10 år. FAR poängterar dock att de hot mot oberoende som i dagsläget kan uppstå om en revisor sitter för länge är vänskapshotet. Vi anser dock att eftersom byråer idag har en så stor både in- och utströmning av revisorer så är det endast i de fall då samma personer är sittande, i både klientens styrelse och ledning liksom i revisionsgruppen under hela mandatperioden, som detta hot kan bli aktuellt. Vi tror dock att detta hot i dagsläget är väldigt litet och inte anledning nog till att nya rotationskrav skall införas.

Vänskapshotet fanns inte representerat som ett av de främsta hoten mot revisorns oberoende i våra enkät svar. Vi tror att detta kan bero på respondenternas svar på fråga sex. De agerar på ett professionellt sätt och vet att deras oberoende kan påverkas av en nära relation med en klient, och nekar därför ett uppdrag för att inte äventyra oberoendet. På så sätt undviker de att

vänkskapshotet uppkommer och här tror vi att kommissionens förslag 2010 om rotationskrav är ett förslag som saknar förundersökning och substans.

7.1.4 Att separera revisions- och konsulttjänster

Spontant innebär en separation av revisions- och konsulttjänster att oberoendet stärks. Men frågan är till vilket pris? I dagsläget kan en del konsultuppdrag vara mer attraktiva än de revisionsuppdrag som finns inom samma bolag berättar Revisor A. I dagsläget existerar det en stark prispress på revisionssidan. Tillsammans med att bolag går ut med anbud så räknar revisionsbyråer i dagsläget med intäkter från framtida konsultuppdrag hos sin kund, vilket ytterligare pressar ner priserna på revisionssidan. Vi tror att detta är något av en ond cirkel som kan komma att innebära problem för de revisionsbyråer som idag förlitar sig för mycket på konsultarvoden. Hypotetiskt så kan dessa byråer i framtiden tvingas avveckla sin konsultverksamhet och då står man plötsligt med intäktsförluster av betydande storlek. Revisor B förklarar tidigt under intervjun att förslaget aldrig kommer att fungera. Att inte utnyttja den kunskap som revisionsbyråerna besitter vore vansinnigt anser Revisor B. Om förslaget genomförs, mot förmodan enligt Revisor B, så kommer kunderna drabbas hårdast anser han. Detta eftersom exakt samma tjänster som tidigare nu innebär högre kostnader, eftersom ytterligare en byrå måste sätta sig in i företagets verksamhet, vilket är väldigt tidskrävande.

Att förbjuda en revisionsbyrå från att tillhandahålla icke-revisionsrelaterade tjänster anser FAR inte kommer att påverka revisionskvaliteten och det finns inget hot mot oberoendet i frågan därför motsätter man sig starkt förslaget. Precis som FAR och majoriteten av våra respondenter tror vi att den kompetens som tvärvetenskapliga byråer erbjuder bidrar till att öka kvaliteten och effektiviteten i både revisions- och icke-revisionsrelaterade tjänster. En separation av revisions- och konsulttjänster tror vi kan komma att innebära dyrare utgifter för företagen och i och med detta tror vi att revisionsbyråerna kan komma att tappa marknadsandelar till renodlade konsultbyråer.

SRF ställer sig positiva till en separering av utförande- och kontrollfunktionen för att öka trovärdigheten för revisionen. Deras utlåtande ställer vi oss väldigt kritiska till eftersom redovisningskonsulter ej kan utföra revisionstjänster medan en revisor kan utföra både

revisionstjänster samt redovisningstjänster. En separation hade öppnat upp för redovisningskonsulter på marknaden vilket gör deras utlåtande något ”partiskt”.

Kommissionen uttrycker sig tydligt i grönboken 2010 om att ”rena” revisionsbyråer, liknande inspektionsenheter, är vad som eftersträvas. Det vill säga förhoppningen som ett par av våra respondenter har om att företagen kommer fortsätta köpa konsulttjänster hos revisionsbyråerna är alltså inte densamma som kommissionens. Kommissionen vill skapa inspektionsenheter vilket leder oss in på frågan om dessa reformer införs, vad blir då kommissionens nästa steg? Vi tror att detta förhållningssätt till revisionen är osund och förslaget saknar både eftertanke och underlag. Bert Willborg, informationschef på MTG Sverige, är en av många inom affärsvärlden som uttryckt sitt samtycke om att separera konsult- och revisionsverksamheten. MTG, tillsammans med Telia, är för övrigt de två bolag av de 29 största bolagen på Stockholmsbörsen som redan idag separerar tjänsterna två byråer emellan. Willborg må vara positiv till en separering men de övriga 27 bolagen anser vi bör ha möjligheten att frivilligt välja vart de skall köpa sina tjänster. Dan Brännström förklarar hur det ekonomiskt är mer fördelaktigt att köpa de olika tjänsterna hos en och samma byrå. Vi tror att om företagen förlorar den effektivitet som idag råder så kan det kosta dem dyrt att tvingas köpa tjänster på olika håll. Revisorn tvingas sedermera efter ett visst antal år att lämna över arbetet, inte till någon kollega inom den egna byrån, utan till en annan konkurrerande byrå. Vi tror att det komplicerade systemet föser ut revisorerna från marknaden när det kommer till konsultuppdragen eftersom det finns så många aspekter som talar emot att en revisor skall ge rådgivning till en kund.

7.2 Den svenska analysmodellen

2002 antogs en ny revisorslag och därmed också analysmodellen i svensk lagstiftning. Majoriteten av våra respondenter använder sig av analysmodellen dagligen och därav är processerna idag helt annorlunda och mer formaliserande än för bara tio år sedan berättar Revisor B. Analysmodellen har enligt Revisor D inneburit att oberoende ”*in apperance*” fått större fokus än tidigare till följd av checklistor, analysmodell, interna listor och så vidare. Analysmodellen har enligt våra respondenter förmodligen bidragit till ett ökat oberoende men det komplicerade systemet har dock sina baksidor. Revisor C förklarar hur en del storbolag går ut och säger att de ej vill ha kvalificerad rådgivning av revisorer, vilket är en direkt följd av det komplicerade systemet. Vi tror att analysmodellens fördelar överväger dess nackdelar

men ytterligare komplicering är ej att föredra då det kan komma att innebära att företagen drar sig för att anlita revisionsbyråer för konsultuppdrag. Här kan alltså för många åtgärder för att bibehålla oberoendet istället leda till att revisionsbyråer tappar marknadsandelar och med för låga arvoden på revisions sidan kan det komma att leda till desperation och ett i slutändan sämre genomfört arbete och en lägre revisionsstandard. Konsultbyråerna är vinnarna av striktare lagstiftning då de ges möjlighet att växa sig starkare på marknaden på bekostnad av revisionsbyråerna. Lösningen vid ett scenario likt ovan nämnt tror vi är ökade revisionsarvoden men en sådan förändring går inte att lösa över en natt och frågan är hur det skall hinna lösas innan det är försent.

Självgranskningshotet aktualiseras när en revisor som utför granskning av ett företag är verksam inom en byrå där antingen revisorn själv, eller någon annan i gruppen revisorn varit verksam i, lämnat råd vid en så kallad fristående rådgivning till samma företag som revideras. Samtliga av våra respondenter upplever detta hot som det främsta mot oberoendet och i vårt enkätutskick svarade närmre 80 procent att detta hot är det främsta hotet mot oberoendet. Frågan vi ställer oss är vad revideringen egentligen uppfyller för syfte om revisorn skall revidera sitt eget eller sin kollegas arbete? Vi anser att mindre företag, där revisorsutgiften är förhållandevis hög till vad företaget omsätter, skall få använda sin revisor vid behov under året och vid redovisningsfrågor. Det är ekonomisk omöjligt att ha det på något annat sätt. Vi anser dock att större företag ej skall tvingas anlita ytterligare en byrå utan i dagsläget separera tjänsterna yrkesmän emellan men inom samma byrå. Vi motsätter oss alltså förslaget som ges i grönboken 2010.

7.3 Media och revisorns oberoende i dagsläget

Revisorers oberoende får medial uppmärksamhet så fort det uppstår en skandal, finanskris eller exempelvis en fastighetsbubbla. Samtliga respondenter håller med om detta samtidigt som de minns olika medialt uppmärksammade händelser under årens lopp. Revisor A förklarar hur det mediala fokuset ibland är motiverat och ibland inte. Revisor B poängterar att för att få en så rättvisande bild som möjligt så bör man vända sig till statistik och antalet case över en tid, vilket oftast ger en mer verklighetsförankrad bild av situationen som belyses i media. Vi tror att när media väljer att uppmärksamma olika händelser i branschen så ökar samtidigt fokus och intresset för revisorns oberoende.

I dagsläget är det mediala fokuset stort vad gäller revisorers oberoende. Den nyligen uppmärksammade revisionen av HQ Bank tror vi är en bidragande orsak till detta. SvD:s artikelserie är ett tydligt exempel på när en enskild revisors oberoende ”*in apparence*” ifrågasätts och befaras innebära en tveksamhet även kring revisornas oberoende ”*in fact*”. Givetvis är det allvarliga situationer där mycket pengar och flertalet intressenter berörs av en icke korrekt revidering, vilket gör händelsen till ett allmänintresse. Det vi tydligt kan se, historiskt sett, är att när media uppmärksammar händelser likt HQ Bank så läggs en skugga över hela yrkeskåren i samma stund.

En revisors antal uppdrag bör inte få så stor medial uppmärksamhet anser Revisor B. Revisor B beskriver exempelvis hur ett fastighetsbolag i sig självt kan innebära upp emot 150 uppdrag. Här förvånades vi då skribenter i SvD:s artikelserie vid flera tillfällen kritiserar revisorer utifrån antalet uppdrag och beskriver att ett högt antal uppdrag är en stor bidragande orsak till de skandaler som uppstår, vilket alltså enligt Revisor B kan vara ett helt felaktigt påstående men framförallt ett missvisande. Enligt RN:s direktör Peter Strömberg så finns det ingen korrelation mellan antalet uppdrag och kvalitén på revisionen. Gometz däremot menar istället att det är vilken typ av bolag som är viktigast, ej antalet uppdrag revisorn reviderar. Revisor D tror inte att det alls har med antal uppdrag att göra utan det har helt och hållet att göra med de låga arvodena som innebär att revisorerna ej tar sig tid att granska tillräckligt. Det är det absolut främsta hotet mot oberoendet anser han. Vi anser att antalet uppdrag bör ställas i relation till övriga arbetsuppgifter. Med det menar vi att en VD hos någon av ”the Big four” rent teoretiskt inte bör ha lika mycket tid till att revidera samma antal uppdrag som en anställd auktoriserad revisor på byrån bör. Det är förstås och framförallt underordnade team som sköter revisionen medan exempelvis byråns VD endast är den påskrivande revisorn. Trots detta tror vi att det är viktigt att antal uppdrag sätts i relation till revisornas övriga uppdrag och dess omfattning.

Vi anser dock att systemet fallerar när vi ser över SvD häpnadsväckande statistik. Av de revisorer som fått varningar från RN de senaste fem åren, så har sju av dem högre ersättning efter sin varning än före denna tidpunkt. Här anser vi att förändring måste ske, det ska inte premieras att göra fel, oavsett o det är medvetet eller ej. Vi efterfrågade tidigare ökade revisionsarvoden men samtidigt efterfrågar vi hårdare regler när oberoendet missbrukas och beroendesituationer uppstår. Missbrukas grundbulten i revisorsyrket så skall det inte innebära en högre lön så snabbt efter utfört misstag som senast framtagna statistik visar på.

8. SLUTDISKUSSION

I vårt sista kapitel innefattas de slutsatser som till stor del berörts i analysen och som vi utifrån empiriskt material och sekundärdata tagit fram. Vi ger läsaren en bild, utifrån våra reflektioner, hur revisorers oberoende förändrats med åren på EU-nivå samt i Sverige. I detta kapitel, tillsammans med föregående kapitel, besvaras de frågor som problemformuleringen innehåller för att på så vis uppnå vårt syfte. Avslutningsvis presenterar vi förslag till fortsatta studier.

8.1 Slutsatser

Diskussionen kring revisorns oberoende har funnits länge, och hade en topp under millenniumskiftet. I dagsläget har diskussionen återigen blommat upp både inom EU och i Sverige, på grund av en finanskris som resulterat i ytterligare en grönbok från EU-kommissionen, *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. Redan 1996 fanns det behov att utveckla regelverken kring revisorns oberoende och EU-kommissionen gav ut grönboken *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*. Grönboken ledde till förändringar i både Sverige och EU under 1990-talet. EU inrättade en revisionskommitté och gav ut rekommendationerna ”Kvalitetssäkring av lagstadgad revision” och ”Revisorns oberoende”, samtidigt som man i Sverige 1999 inför revisionslagen. Det var även under 1990-talet som analysmodellen började utvecklas och såg sitt ljus 2002 i kommissionens rekommendation: *Revisorer oberoende i EU: Grundläggande principer*, samtidigt som den lagstiftades, för första gången, i Sverige i den nya revisorslagen. Analysmodellen har inneburit mer omfattande arbete, men har stärkt oberoendet genom att modellen tar hänsyn till varje enskild situation, där förutsättningarna prövas och där motåtgärder kan vidtas för att förhindra en eventuell beroendeställning hos revisorn. Den har också inneburit ett ökat dokumentationskrav, vilket kan anses som tidskrävande, men troligtvis har effekten nytta. Analysmodellen överensstämmer i stor utsträckning med rekommendationen och den nya revisorslagen, men rekommendation innebär striktare riktlinjer som bland annat förespråkande av revisorsrotation.

Efter ett antal stimulerande år hamnade världen i en finanskris och revisionsbranschen fick ta en del stryk, kanske obefogat. EU-kommissionen gav under hösten 2010 ut grönboken:

Revisionspolitik: Lärdomar från krisen, med syfte att öka den finansiella stabiliteten. Medan grönboken från 1996 välkomnades och harmoniserade stora delar av reglerverken i Europa och Sverige ses senaste grönboken mer som ett dokument fullt med begränsningar istället för möjligheter. Förslaget om att separera revisions- och konsulttjänster har fått stor kritik av de verksamma inom revisionsbranschen. De anser att införa ett förbud inte ses som en lösning. Det skulle framförallt bli dyrare för klienterna att hyra in ”nya” konsulter, då de ”gamla” redan är insatta och har stor kunskap om företagen. Det borde även innebära en ökad revisionskvalitet då revisorn får en större insyn i företaget och då kan utföra en mer rättvis granskning. Detta i sin helhet ger ett starkare förtroende för branschen, vilket stimulerar marknadsekonomin. Diskussionen var igång redan under 1990-talet och en anledning till att den har fått så stor uppmärksamhet kan vara att vi lever i en mer komplex och föränderlig värld. Företagen styrs av mer komplicerade datorsystem och tvingas att konstant ligga långt fram i utvecklingen för att ligga före sina konkurrenter.

Sammanfattningsvis har vi under arbetets gång fått förståelse för revisorers oberoende och vikten av att inte bara vara faktiskt oberoende utan även synbart oberoende. Analysmodellens införande anser vi vara ett bra sätt för revisorerna att bibehålla och stärka sitt oberoende då varje revisor får möjlighet att själv avgöra om den kan åta sig ett uppdrag eller ej.

Efter genomförda intervjuer har vi fått insikt i hur det ständigt föränderliga regelsystemet, som utökat regelverk, bestämmelser, rekommendationer, interna kontroller och system samt lagstiftning, stundtals sätter käppar i hjulet för revisorerna. Kraven som ställs på revisorer idag kommer från många håll, däribland intressenter, den egna byrån, yrkeskåren, samt, och inte allra minst, från dem själva. Vi tror följaktligen att det kommer att uppstå beroendesituationer oavsett hur strikt regelverket är eller oavsett hur många intressenter som är beroende av en revisors oberoende.

Slutligen, med återkoppling till vår problemformulering, har vi förstått att de nya reformförslagen inte välkomnas av våra respondenter. Majoriteten tror att det dagliga arbetet kan komma att förändras vid ett införande på ett sätt där revisorernas roll istället intar en funktion som enbart innebär kontrollfokuserade uppgifter. Vi påstår att denna utveckling skulle vara en beklaglig framtid att gå till mötes.

8.2 Förslag till fortsatta studier

För fortsatta studier hade vi rekommenderat att ta tid till analys av fler teorier. Intressentmodellen nämndes vid flertalet tillfällen under våra personliga intervjuer och av den anledningen anser vi att den hade kunnat bidra till ytterligare en dimension av vårt problemområde och vår slutsats.

En jämförande studie byråer emellan hade varit intressant att utföra. Med det menar vi att en fördjupad studie av små och mellanstora byråer på samma vis som vi gjort en studie av enbart stora byråer.

Fortsatta studier gällande grönboken 2010 rekommenderas. Remissvar från Revisorsnämnden har ej funnits att tillgå under tiden som vi skrivit, varvid deras svar hade kunnat ge förslagen som lagts fram, ytterligare synvinkel från en viktig och berörande aktör.

Något vi inledningsvis hade inplanerat för denna uppsats, och som vi föreslår att göra vid fortsatta studier, är att utföra en undersökning bland företag som kan komma att beröras av grönbokens förslag 2010. Vi tror att resultatet från en sådan undersökning hade inneburit att vi kunnat utesluta våra hypotetiska antaganden och på så vis förenklat vårt arbete och vår slutsats då information direkt ifrån företagen själva hade gett oss klarhet i frågan.

Vi hade slutligen föreslagit vidare studier kring Sarbanes-Oxley Act och dess påverkan på EU och Sverige samt mer fokus på den historiska utveckling som de yrkesetiska reglerna haft i Sverige samt inom EU.

Referenslista

Publicerade källor

Befring, E. (1994): *Forskningsmetodik och statistik*, Studentlitteratur, Lund

Bjerke, B; Arbnor, I.(1994): *Företagsekonomisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund

Bryman, A. (2002): *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber, Malmö.

Bryman, A; Bell, E. (2005): *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber, Malmö

Diamant, A. (2004): *Revisorers oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus förlag

Eriksson, L T; Wiedersheim-Paul, F. (199): *Att utreda, forska och rapportera*, Liber ekonomi, upplaga 6:1, Gävle/Uppsala

FAR:s revisionsbok (2004), sjätte upplagan, FAR Förlag AB

FAR (2002): *Regler om revisorer och revision*, FAR Förlag AB

Hayes, R; Dassen, R; Schilder, A; Wallage, P. (2005): *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, Andra upplagan, Prentice Hall.

Holme, I. M; Solvang, B. K. (1997): *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, C-I. (2002): *Vad, Hur och Varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund.

Jerlinger, G. (1996): *Revisorn*, Tredje upplagan, Bilda Förlag

Markland, B. (2002): *Regler om revisorer och revision*, FAR Förlag AB.

Messier, W. F. Jr. (1983): *The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments* [Elektronisk version], Journal of accounting research, 21(2)

Revision - En praktisk beskrivning (2006), FAR Förlag AB.

Revisorn – en antologi (1993), Artiklar publicerade 1923 – 1993, FAR Förlag AB.

Lagar, regleringar och direktiv

Aktiebolagslag (2005:551)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG (2006): *om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG*

FAR: s rekommendationer i etikfrågor (2009): *EtikR 1 Yrkesetiska regler*, FAR

FAR (2009): *EtikU 13 Revisorsrotation*

FAR (2005): *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet.*

Förordning (1995:665) om revisorer

Grönbok (1996); *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom, EU-kommissionen*

Grönbok (2010); *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*, EU-kommissionen

International Federation of Accountants' Ethics Committee (2005): *Code of Ethics for Professional Accountants*

KOM (2003) 286 slutlig ”*Meddelande från Kommissionen till rådet och Europaparlamentet: En förstärkt lagstadgad revision i EU*”

KOM 98/C 143/03: *Meddelande från Kommissionen om lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt*

Regeringens proposition 1997/98:99 (1997); *Aktiebolagets organisation*

Regeringens proposition 2003/04:157 (2003): *Nya bestämmelser om revisionsberättelsens utformning*

Revisionslag (1999:1079)

Revisorslag (2001:883)

SOU 2007:56 (2007): *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års Revisorsdirektiv*, Stockholm.

Svensk författningssamling SFS 2006:402; *Lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)*

Årsredovisningslag (1995:1554)

Artiklar

Balans, 2009 nr 8/9

Bergman, M. Carina och Holm, A. (2003): *FAR:s nya yrkesetiska regler*, Balansnr. 5

Engblom Fredriksson, K. (1998): *Nya formuleringar om revisorns arvode*, Balansnr. 2

London Economics in association with Professor Ewert, R., Goethe University, Frankfurt am Main, Germany; *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*, 2006.

Markland, B. (1996): *Revisorsrollen i Europa ses över*, Balans nr. 3

Strömquist, A. (1990): *Etikreglerna fick ny dräkt*, Balans nr. 3

Sundgren, S.; Svanström, T. (2010): *Auditor-In-Charge Characteristics and Going Concern Reporting Behavior: Does number of assignments, age and client fee dependence matter?* Umeå, Sweden.

Muntliga källor

Revisor A, SET Revisionsbyrå, 2010-12-08

Revisor B, KPMG, 2010-12-09

Revisor C, Ernst&Young, 2010-12-14

Revisor D, Ernst&Young, 2010-12-14

Internet

Allt om revision hemsida:

1. <http://alltomrevision.wordpress.com/2006/12/30/nya-javsregler-for-revisorer-fr-o-m-2007/>

Driva eget:

1. <http://www.driva-eget.se/nu-slopas-revisionsplikten-7753100>

E24! Näringsliv hemsida:

1. http://www.e24.se/business/bank-och-finans/en-oren-berattelse_2432357.e24

EU:s hemsida:

1. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/96/696&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>
2. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/10/487&type=HTML>
3. http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/126035_sv.htm
4. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:143:0012:0018:SV:PDF>
5. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/02/96&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>
6. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:SV:PDF>

7. http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/businesses/company_law/126001_sv.htm
8. http://ec.europa.eu/sverige/eu_facts/sweden_in_eu/index_sv.htm
9. http://europa.eu/scadplus/glossary/green_paper_sv.htm
10. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y0508%2801%29:SV:HTML>

FAR: s hemsida:

1. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340407&_dad=portal&_schema=PORTAL
2. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408&_dad=portal&_schema=PORTAL
3. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL

IFAC hemsida:

1. <http://www.ifac.org/Ethics/Pronouncements.php>

PBAB hemsida:

1. http://www.pbab.se/pub.aspx?Fragor_Svar_PBAB_Redovisning_och_revision_i_Stockholm_Skandal/ggfn6ur38a

Revisorsnämnden hemsida:

1. http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html
2. http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/revisorsnamndens_internationella_arbete.html
3. http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/historia_5555.html

Sveriges riksdag hemsida:

1. http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=251&doktyp=fpm&dok_id=GY06FPM26&rm=2010/11&bet=FPM26
2. <http://eu-upplysningen.se/Lagar-och-regler/Om-rattsakterna/>

SvD hemsida:

1. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/tung-kritik-mot-revisorernas-dubbla-stolar_5593167.svd
2. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorer-drar-in-miljoner-i-arvoden_5567139.svd
3. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorerna-sitter-pa-dubbla-stolar_5585905.svd
4. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/en-oren-berattelse_5664461.svd
5. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/portfoljerna-ar-fulla-med-extraknack_5585775.svd
6. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorernas-loner-hojs-trots-varning_5578767.svd
7. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revisorerna-maste-gora-laxan_5665275.svd
8. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/regeringen-pressar-revisionsjattarna_5605495.svd
9. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/bryt-de-storas-makt_5617841.svd
10. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/inkomster-for-de-storsta-borsbolagens-revisorer_5578939.svd?service=graphic
11. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sa-mycket-tjanar-borsjattarnas-revisorer_5567249.svd?service=graphic
12. http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/revision-och-andra-uppdrag-for-mangmiljonbelopp_5586171.svd?service=graphic

Bilaga 1

Hej!

Vi är två studenter från Ekonomihögskolan vid Lunds universitet som skriver vår magisteruppsats med inriktning redovisning/revision.

Vårt syfte med uppsatsen är att utifrån EU-kommissionens Grönböcker, utgivna 1996 och 2010, klarlägga den historiska debatt och utveckling kring revisorers oberoende som pågår än idag. Vi vill även utreda hur revisorer kan komma att påverkas vid ett eventuellt genomförande av reformer där revision och konsultverksamhet separeras.

Vi tänkte därför genomföra en enkätundersökning för att få hjälp med att få svar på vår problemformulering. Vi vet att Ni har mycket att stå i, men vi vore väldigt tacksamma om Ni kunde undvara ca 10 minuter för att besvara vår enkät.

För att kunna slutföra vår uppsats i tid vore vi tacksamma om Ni kan svara senast 2010-12-21. Hör gärna av er om ni har några frågor.

Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar

Helen Klackenstam
hklackenstam@hotmail.com

Sofia Mejhert
Sofia_mejhert@hotmail.com

Bilaga 2 - ENKÄTUNDERSÖKNING

DEL 1

1. Är Ni godkänd eller auktoriserad revisor?

Godkänd _____

Auktoriserad _____

2. Hur länge har Ni varit verksam som revisor?

10-15år _____

16-20år _____

21år< _____

DEL 2

3. Hur ofta använder Ni dig av Analysmodellen?

Vid varje uppdrag _____

Vid de flesta uppdrag _____

Vid hälften av mina uppdrag _____

Vid färre än hälften av mina uppdrag _____

Aldrig _____

4. Vilket hot anser Ni vara det främsta till oberoendet?

Egenintressehot _____

Självgranskningshot _____

Partställningshot _____

Vänskapshot _____

Skrämselhot _____

5. Har Ni någon gång nekat ett uppdrag på grund av hot mot ditt oberoende?

Ja _____

Nej _____

Om ja, varför (främsta anledningen):

6. Anser Ni att ”för” många uppdrag kan innebära att oberoendet påverkas?

Ja _____

Nej _____

Kanske _____

Vet ej _____

7. Enligt god revisions sed bör inte en revisor sitta längre på ett uppdrag i mer än åtta sammanhängande år. Vad anser Ni om detta?

Fungerar bra _____

Bör kortas ned _____

Bör förlängas _____

Bör tas bort _____

Kommentar:

8. Anser Ni att det högsta arvode som en revisionsbyrå får erhålla från en enda kund bör regleras då det kan påverkar oberoendet?

Ja _____

Nej _____

Vet ej _____

Kommentar:

DEL 3

9. Fungerar Ni som rådgivare till dina revisionsklienter?

Ja, alltid _____

Oftast _____

Ibland _____

Sällan _____

Aldrig _____

10. Ser Ni något problem med att revisorer både ger rådgivning och utför granskning?

Ja _____

Nej _____

Vet ej _____

11. Tror Ni det finns klienter som ej kommer fortsätta köpa både konsult- och revisionstjänster om de tvingas anlita två skilda byråer?

Ja _____

Nej _____

Kanske _____

12. Om EU-kommissionens Grönbok (2010) får igenom nya reformer för revision. Tror Ni att ditt dagliga arbete kan komma att förändras?

Ja _____

Nej _____

Om ja, på vilket sätt kommer det att förändras?

Bilaga 3 - INTERVJUFRÅGOR

1. Är du godkänd eller auktoriserad revisor?
2. Hur länge har du varit verksam som revisor?
3. Vad innebär begreppet oberoende revisor för dig?
4. Kan du beskriva hur diskussionen kring revisorers oberoende sett ut under perioden 1990 fram tills idag? Finns det några speciella milstolpar du kommer ihåg?
5. Har det alltid varit stort fokus på revisorers oberoende eller har det funnits tillfällen/perioder då oberoendet fått mer medial uppmärksamhet?
6. Har det dagliga arbetet för dig, gällande att säkerställa oberoendet, förändrats sedan 1990 och i så fall hur?
7. Hur ofta använder du dig av analysmodellen? Hur används den?
8. Vad är det främsta hotet mot oberoendet? Varför?
9. Har du någon gång nekat ett uppdrag på grund av fara för ert oberoende? Varför?
10. Anser du att ”för” få eller “för” många uppdrag kan innebära att oberoendet påverkas?
11. Sedan Grönboken 1996 har det skett förändringar inom revisionsbranschen på både EU-nivå som i Sverige. Hur har du upplevt dessa förändringar?
12. Grönboken 2010 ger förslag om nya reformer för revision. Vad anser du om kommissionens förslag, bättre/sämre delar?
13. Vad är din ståndpunkt i pågående debatt gällande att separera konsult- och revisionstjänster? Vad är dina egna erfarenheter i frågan?

14. Hur tror du att företagen reagerar på att behöva köpa konsult- och revisionstjänster från två skilda byråer?