



EKONOMI
HÖGSKOLAN
Lunds universitet

FEKH95

HT 2011

Revisorns oberoende och integritet

Författare:

Erik Hansson Widegren

Tobias Uhrberg

Onerva Kyläsalo

Handledare:

Erling Green

Förord

Vi vill först och främst tacka vår handledare, Erling Green, för hans hjälp under vårt arbete. Vägledningen har varit till god hjälp.

Vi vill även tacka våra respondenter som tagit sig tid till att bli intervjuade och svara på våra frågor.

Lund 2012-01-10

Erik Hansson Widegren

Onerva Kyläsalo

Tobias Uhrberg

Sammanfattning

Titel	Revisorns oberoende och integritet.
Seminariedatum	2012-01-13
Ämne/kurs	FEKH95, Examensarbete kandidatnivå, 15 högskolepoäng
Författare	Erik Hansson Widegren, Tobias Uhrberg, Onerva Kyläsalo
Handledare	Erling Green
Fem nyckelord	Revisorns oberoende, EUs Grönbok, Analysmodellen, Revision
Syfte	Syftet med denna uppsats är att diskutera revisorns oberoende och integritet i dåtid, nutid och framtid.
Metod	Vi har genomfört en kvalitativ studie gällande revisorns oberoende och integritet. Vi har använt primärdata i form av semistrukturerade intervjuer och sekundärdata i form av böcker och artiklar.
Teoretiska perspektiv	Referensramen innehåller teorier som analysmodellen, intressentmodellen, institutionell teori och förväntningsgapet. Dessa har vi tagit utgång i när vi senare har analyserat oberoendets utveckling.
Empiri	Empirin består av en granskning av remissvar på relevanta frågor i EU-kommissionens grönbok. En genomgång av de yrkesetiska reglerna i ett historiskt perspektiv samt en genomgång av de genomförda intervjuerna.
Resultat	Revisionsbranschen har genomgått stora förändringar de senaste fyra decennierna. Hoten mot revisorns oberoende har ändrat karaktär. Genom en ökad reglering är fokus idag mer på oberoendet och integriteten har fått mindre plats i debatten. Genom de nya hot som uppkommit måste revisorn agera med stor integritet för att kunna genomföra en fullgod granskning.

Abstract

Title	Audit independence and integrity
Seminar date	2012-01-13
Course	FEKH95, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr
Authors	Erik Hansson Widegren, Tobias Uhrberg, Onerva Kyläsalo
Advisor	Erling Green
Five key words	Auditor independence, EU Green Paper, the analysis model, audit
Purpose	The purpose of this paper is to discuss audit independence and integrity in the past, present and future.
Methodology	We conducted a qualitative study about auditor independence and integrity. We have used primary data in the form of semi structured interviews and secondary data in the form of books and articles.
Theoretical perspectives	The reference frame includes theories such as the analysis model, the stakeholder model, institutional theory and the expectation gap. These theories will serve as a base for our further analysis of the development of audit independence.
Empirical foundation	The empirical section consists of a study of responses to relevant questions in the EU Green Paper, a review of the professional code of conduct with a historical perspective and a presentation of interviews from auditors.
Conclusions	The auditing branch has experienced major changes during the last four decades. Threats towards the auditor independence have altered character. As a consequence of an expanded regulation, the focus today lies more on independence, and integrity has been paid less attention to in the debate. The new threats that have arisen demand a great amount of integrity of an auditor in order to accomplish an adequate audit.

Innehåll

Förord.....	II
Sammanfattning	III
Abstract	IV
Förkortningar.....	VIII
1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Problemformulering	3
1.4 Syfte	4
1.5 Avgränsningar	4
2. Metod	5
2.1 Metodval.....	5
2.2 Tillvägagångssätt.....	5
2.3 Datainsamling.....	7
2.3.1 Primärdata	7
2.3.2 Sekundärdata	8
2.3.3 Källkritik	9
2.4 Kritik mot våra val	9
2.4.1 Validitet och Reliabilitet	9
3. Teoretisk Referensram	11
3.1 Intressentmodell	11
3.2 Institutionell teori	13
3.3 Förväntningsgap	14
3.4 Analysmodellen.....	14
3.4.1 Steg A – Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden	16
3.4.2 Steg B – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden	18
3.4.3 Steg C – Dokumentera analysen	19
3.5 Oberoende	19
3.6 Revisionsrådgivning kontra fristående rådgivning	20
3.7 Tidigare forskning	20
4. Historisk utveckling inom revisionsbranschen	22
4.1 Revisionsbranschen vid 70-talets slut	22
4.1.1 1975 års aktiebolagslag	23

4.1.2 Revisorernas byråer	23
4.2 Utvecklig under 1980-talet	24
4.2.1 Revisorernas byråer och internationalisering	26
4.3 Utveckling under 1990-talet	27
4.3.1 Lagändringar	28
4.3.2 EUs grönbok 1996.....	29
4.4 Revisionsbranschen år 2000 – idag	30
4.4.1 Lagändringar	30
4.4.2 FAR:s nya yrkesetiska regler år 2003 samt Revisionsstandard 2004	31
4.4.3 Dagens revisionsbyråer	32
4.5 Sammanfattning	33
5. Normgivare och lagstiftning	35
5.1 Revisorsnämnden	35
5.2 FAR	36
5.3 Lagar, regler och rekommendationer	37
5.3.1 Aktiebolagslagen (2005:551)	37
5.3.2 Revisorslagen (2001:883)	38
5.4 God revisionssed	38
5.5 God revisorssed	39
5.6 EU-kommissionens Grönbok	39
5.6.1 Grönbok 2010 – ”Revisionspolitik: Lärdomar av krisen”	40
5.6.2 EU-kommissionens förslag till ny lagstiftning.....	41
6. Empiri.....	42
6.1 Remissvar grönboken 2010.....	42
6.2 Etiska regler.....	44
6.3 Intervjuer	45
6.3.1 Revisor A.....	45
6.3.2 Revisor B.....	48
6.3.3 Revisor C.....	50
7. Analys.....	54
7.1 Branshutvecklingens påverkan på revisorns roll	54
7.2 Oberoendeproblematiken i revisorns dagliga arbete	58
7.3 Framtidsutsikter.....	60
7.4 Oberoende och Integritet	63

8. Slutdiskussion.....	67
8.1 Slutsats	67
8.2 Förslag till framtida forskning.....	68
9. Referenslista	69
Bilaga 1. Frågeformulär	74

Förkortningar

ABL – Aktiefbolagslagen (2005:551)

EG – Europeiska gemenskap

EU – Europeiska Unionen

FI – Finansinspektionen

IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC, IAFC – International Federation of Accountants

RevL – Revisorslagen (2001:883)

RN – Revisorsnämnden

RP – Revisionsprocessen

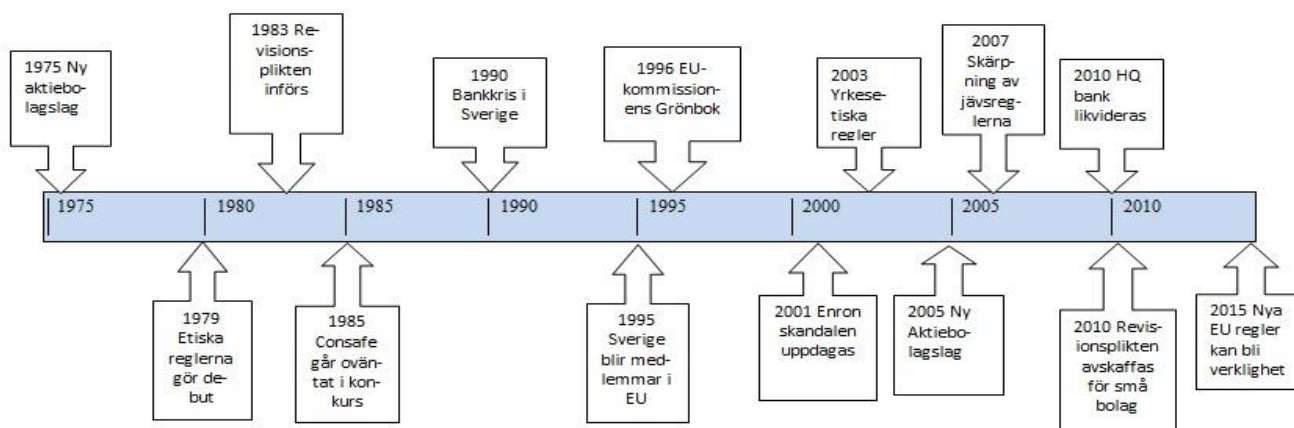
RS - Revisionsstandard

SRF – Sveriges Redovisningskonsulters Förbund

UEC - Union Européenne des Experts comptables Economiques et Financiers

ÅRL – Årsredovisningslagen (1995:1554)

1. Inledning



Figur 1.1 Viktiga händelser som påverkat revisionsbranschen¹

1.1 Bakgrund

”**Integritet** (latin *inte'gritas*, av *i'nteger* 'orörd', 'hel', 'fullständig', 'oförvitlig', 'hederlig'), helgjutenthet, vilket innebär att veta sitt mål och kunna handla efter sin övertygelse och stå emot påtryckningar.”²

För att visa vad integritet innebär för en revisor återger vi en historia angående en av Sveriges mest kända revisorer, Sigurd Löfgren. Löfgren var revisor för börsbolaget Sandvik, när han reste till Sandvik för att genomföra revisionen vände han i dörren då han såg att årsredovisningen redan var tryckt. Han meddelade att alla exemplar skulle brännas och först då skulle han genomföra revisionen. När Löfgren återkom några dagar senare var alla exemplar förstörda.³

Under år 2010 uppdagades skandalen kring HQ Bank och företagets revisor fick utstå hård kritik. Kritiken kom i första hand från Finansinspektionen som bland annat skrev: ”Enligt Finansinspektionens mening visar flera faktorer på svag integritet från revisorns sida”.⁴

Finansinspektionen lämnade in en anmälan till Revisorsnämnden som prövade disciplinärendet. I Revisorsnämndens beslut framkom att revisorn tilldelades en erinran på

¹ Skapad av författarna

² Nationalencyklopedins hemsida (1) hämtad 2011-11-18 09:54

³ Malmqvist (2011) sid 26

⁴ Svenska dagbladets hemsida (2) hämtad 2011-11-18 klockan 11:02

grund av missad dokumentation i ett fall.⁵ Däremot riktades ingen kritik mot själva revisionsinsatsen.⁶

Redan några år innan skandalen uppdagades fanns indikationer, från revisorshåll, på stora fel i HQ Banks värdering av sin tradingportfölj. Frågan som uppkommer är då om revisorn visste om detta. Enligt Revisorsnämndens beslut framkommer tydligt att revisorn har följt de regler och bestämmelser som gäller, med undantag från den ovannämnda dokumentationsbristen, men ändå var det uppenbarligen något som gick snett.

Fallet med HQ Bank är inte det enda där revisorns oberoende och integritet har ifrågasatts. Under 2000-talet har ett antal fall, både i Sverige och i världen, uppdagats. Det största och mest kända är Enronskandalen i USA där både energijätten Enron och den stora revisionsbyrå Arthur Andersen gick i konkurs. I detta fall hade Arthur Andersen samtidigt som de reviderade Enron sålt konsulttjänster för stora belopp.⁷

1.2 Problemdiskussion

Oberoendet är en av grundstenarna i en revisors roll för att upprätthålla ett förtroende som granskare. Att det behövs oberoende revisorer har anor långt tillbaka i tiden. Något som ofta nämns som en synonym till oberoendet är integritet. Oberoende och integritet är inte något nytt utan har länge diskuterats i revisionsbranschen. Precis som samhället de senaste decennierna har utvecklats har också revisionsbranschen kommit att förändrats. Vi är intresserade av hur dessa förändringar har påverkat begreppen oberoende och integritet. Vi undrar om uttrycken har samma betydelse i dag och om de förhåller sig på samma sätt till varandra som tidigare.

De senaste åren har en rad företagsskandaler ägt rum där revisorernas arbetsinsats kan ifrågasättas. De stora revisionsbolagen som i dag utgör den största delen av marknaden har varit inblandade i en rad av dessa skandaler så som Skandia, Carnegie och nu senast HQ bank. En revisor ska vara den oberoende person som kritiskt ska granska bolags finansiella rapporter. Vi vill undersöka om förändringen mot att revisionsbolagen idag erbjuder mer konsulttjänster, så som skatterådgivning och management consulting, har påverkat revisorns roll. Möjligtvis kan det bli problem för en revisor att vara oberoende då rollen blivit, som nämns i EU-kommissionens grönbok, allt mer ”affärsmässig”. Tobias Svanström kommer i sin avhandling fram till att kvalitén på revisionen är högre för ett företag med höga

⁵ Revisorsnämndens hemsida (6) hämtad 2011-11-18 10:35

⁶ Revisorsnämndens hemsida (1) hämtad 2011-11-18 10:06

⁷ Semple (2002)

konsultarvoden.⁸ För att få ett mått på revisionskvaliteten anger Svanström antalet oväntade periodiseringar i förhållande till andelen externa konsulttjänster. Svanström tolkar detta som att företag med högre andel konsulttjänster också får bättre kvalitet på sin revision. Detta på grund av att revisionsbyrån får en bättre överblick av hela företagets ekonomiska situation.

Vi är intresserade av att få veta vad byråerna och revisorerna själva tycker om branschens utveckling. Vi vill ta reda på hur dagens revisorer upplever att den ständiga förändringen i samhället har påverkat revisionsbranschen. Som vi beskrev i stycket ovan kommer EU-kommissionen i sin grönbok år 1996 fram till att revisorns roll blivit allt mer affärsmässig och vi undrar om dagens revisorer i Sverige känner igen denna bild. Vi vill också undersöka vilka hot mot oberoendet som revisorerna upplever i deras dagliga arbete samt om detta har förändrats över åren.

Vi vill även undersöka det regelverk som finns idag och ta reda på hur det har förändrats under de senaste åren. Överallt i samhället uppkommer nya och mer detaljerade regler. Detta är inget konstigt då samhället hela tiden utvecklas och för att möta de nya kraven krävs nya regler. Det vi frågar oss är om utvecklingen inom branschen med hårdare konkurrens och större regelverk har lett till att revisorernas oberoende och integritet har blivit lidande. Vi undrar om det är så att helhetsbilden av de reviderade företagens situation kommer i skymundan när reglerna har blivit mer detaljstyrande. Samtidigt har konkurrensen hårdnat vilket kan ha lett till att revisorerna, i vissa fall, drar sig från att lämna orena revisionsberättelser av rädsla för att förlora uppdrag till förmån för någon konkurrent.

Ämnet är extra aktuellt med tanke på att EU-kommissionen har tagit fram en grönbok som till viss del behandlar ämnet och vill se en förändring. Det har nu också kommit en rad remissvar, till grönboken, från olika organisationer med deras uppfattning om frågorna. Vi vill ta reda på vilka åsikter de olika organisationerna har på de förslag angående oberoendet som EU-kommissionens grönbok diskuterar. Vi undrar hur revisionsbranschen och synen på oberoende kommer att påverkas av detta förslag.

1.3 Problemformulering

- Har revisorns oberoende/integritet påverkats av revisionsbranschens utveckling? Om så är fallet, vilka är faktorerna som påverkat utvecklingen?
- Vilka hot mot oberoende och integritet uppstår i revisorernas dagliga arbete?
- Hur kommer branschens framtid att påverkas av kommande reglering?

⁸ Svanström (2008) sid 246

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att diskutera revisorns oberoende/integritet i dåtid, nutid och framtid.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att begränsa oss till de regler som berör oberoende och integritet som gäller inom Sverige. De delar av grönboken vi har valt att granska är de frågor som vi anser mest relevanta för revisorns oberoende. Vad gäller vår historiegenomgång har vi valt att begränsa oss till de fyra senaste decennierna. Detta för att vi anser att det är tillräckligt för att få en bild av oberoendets förändring. Dessutom har vi haft möjlighet att intervjua personer som har varit aktiva under alla dessa årtionden.

2. Metod

För att undersöka hur revisorns roll som oberoende granskare har ändrats, har vi valt att göra en kvalitativ undersökning. I detta avsnitt kommer vi att förklara hur vi har gått till väga för att samla in data, välja intervjuobjekt och diskutera validiteten av studien.

2.1 Metodval

Då vårt syfte med uppsatsen är att förtydliga hur revisorns oberoende och integritet har förändrats och beskriva varför utvecklingen har tagit en viss riktning anser vi att en induktiv ansats är mest lämplig för vår studie. Anledningen till att en induktiv ansats passar bäst i vårt fall är på grund av att teorin här är ett resultat av forskningen.⁹ Jacobsen beskriver graden av öppenhet till datainsamling istället för att ange att en studie är rent induktiv eller rent deduktiv. Med detta menas att ju mer gränser forskaren sätter till data som samlas in, desto mer inslag av en deduktiv metod föreligger och vice versa.¹⁰ Vi har varit öppna för ny information som framkommit under vår studie och studien har därmed mest drag av induktion.

Det som fått mest kritik med en induktiv ansats är antagandet om fullständig öppenhet från forskarhåll.¹¹ Vi är medvetna om svårigheterna att hålla sinnet helt öppet men har gjort vårt bästa för att inte bli påverkade av våra förutfattade meningar och antaganden.

Vårt val att göra en kvalitativ studie grundar sig i att vi vill beskriva och förklara hur synen på oberoende och integritet har förändrats. Detta anser vi är bäst att göra med hjälp av ord och förklaringar istället för att försöka kvantifiera oberoende och göra mätningar. Jacobsen skriver att en kvalitativ metod ofta är lämplig för att skapa klarhet i ett ämne och få fram en nyanserad beskrivning av det.¹²

I jämförelse med kvantitativa metoder är kvalitativa mer öppna för ny information. Detta leder till att intressant information som ”uppkommer på vägen” kan användas i studien.¹³ Detta öppnare synsätt passar därför bättre med vår induktiva ansats.

2.2 Tillvägagångssätt

Vår formulering av syfte och frågeställningar växte fram efter att vi läst en mängd artiklar i bland annat tidskriften Balans. Då vi funderade på revisorns roll och ställning såg vi i

⁹ Bryman and Bell (2005) sid 25

¹⁰ Jacobsen (2002) sid 43

¹¹ Jacobsen (2002) sid 43

¹² Jacobsen (2002) sid 145

¹³ Jacobsen (2002) sid 43

artiklarna att det som diskuterats flitigt på senare år är hur revisorns oberoende har påverkats av olika faktorer. En fråga som har diskuterats är hur revisionsbyråernas tillkommande tjänster, utöver revision, påverkar revisorernas oberoende. Vi blev därför intresserade av att se hur revisionsbranschens utveckling har påverkat revisorns roll som oberoende granskare.

För att kunna genomföra denna studie och komma fram med svar till våra frågeställningar började vi med att studera litteratur och tidigare forskning där vi med hjälp av böcker, artiklar, avhandlingar och internetkällor undersökte hur revisionsbranschen har utvecklats sedan 1970-talet och fram till idag. Vi undersökte revisionsbranschen legalt och affärsmässigt genom att se hur revisionsmarknaden (konkurrens, antal firmor och så vidare) har förändrats samt hur lagar och normer kring revisorernas arbete har förändrats.

För att ytterligare få stöd i vår studie valde vi att genomföra intervjuer med tre revisorer som varit verksamma i branschen under en längre tid. Genom intervjupersonernas praktiska erfarenhet fick vi ytterligare insikt i hur revisorerna själva såg på hur oberoendet och integriteten har förändrats i takt med utvecklingen av revisionsbranschen. Vi valde att göra semistrukturerade intervjuer för att vara flexibla och ge respondenterna möjlighet att själva beskriva sin syn på oberoende och integritet. Tack vare detta hade vi möjlighet att ställa följdfrågor och gå in djupare på intressanta aspekter som respondenterna tog upp i sina svar.¹⁴

I vår empiri har vi utöver genomförda intervjuer med utvalda revisorer valt att se på remissvar till EU-kommissionens grönbok år 2010, från några olika instanser. Detta för att ge oss en bild av hur eventuella regelförändringar kan komma att påverka framtida reglering i Sverige. För att bilden av remissvaren ska bli nyanserade har vi valt remissvar från intressenter med olika intressen. FAR och Revisorsnämnden som värnar om revisionsmarknadens framtid men också ekobrottsmyndigheten vars huvudsakliga intresse är att skapa regler för att förhindra ekonomisk brottslighet.

De frågor från EU-kommissionens grönbok vi har valt att belysa är de som vi anser har mest betydelse ur oberoendesynpunkt. Vissa av instanserna har inte svarat på alla frågor som togs upp i grönboken och vi har därmed dragit slutsatsen att vissa av frågorna är av mindre vikt och vi har därmed inte valt att djupare analysera dessa.

I analysen har vi använt de uppgifter vi presenterat i empirin och vår historiska genomgång av revisionsbranschen och med hjälp av den teoretiska referensramen analyserat uppgifterna. Vi har behandlat olika faktorer påverkan på revisorns oberoende och integritet i dåtid samt i

¹⁴ Bryman and Bell (2005) sid 363

revisorers nuvarande dagliga arbete. Vi har även diskuterat möjliga framtidsscenarion. I slutsatsen har vi presenterat de resultat som framkommit av vår analys.

2.3 Datainsamling

Vi har i denna studie använt oss av både primärdata och sekundärdata. Den primärdata vi har samlat in kommer från semistrukturerade intervjuer och den sekundärdata vi har använt oss av har vi hämtat från böcker, artiklar och internet.

2.3.1 Primärdata

Primärdata är den typ av data som forskaren själv samlar in. Primärdata är ofta både tidskrävande och kostsamt att samla in då detta till största del görs genom intervjuer och enkäter.¹⁵ Vår primärdata kommer i huvudsak från intervjuer med ett antal revisorer där vi har fått deras bild på hur oberoende och integritet har förändrats över tiden. Valet att göra semistrukturerade intervjuer grundar sig i vår öppna ansats. Vi ville ge respondenterna en möjlighet att få uttrycka sig fritt för att vi därmed skulle få en chans att inhämta ny information om något av intresse uppkom.

2.3.1.1 Intervjuer

Vi har intervjuat tre revisorer för att få deras bild på problematiken kring revisorers oberoende roll och hur den har förändrats över tid. Vi har intervjuat revisorer som har varit aktiva i branschen länge och på så vis får antas ha en god kunskap om branschen, både i dag, men också kan ge en bild av eventuella förändringar över tiden. Vi har valt att intervjuja både revisorer från stora revisionsbyråer och från mindre byråer då detta kan ge en bra bild över om det finns en skillnad beroende på byråstorlek. Vi har valt att genomföra intervjuerna på ett semistrukturerat sätt, genom att ha ett relativt få och öppna frågor. Vi har även ställt följdfrågor vid de tillfällen då intervjupersonen tagit upp något som har varit av vikt. Detta för att inte begränsa respondentens möjligheter att ge sin bild av vårt ämne.¹⁶ Vi har genomfört intervjuerna ansikte mot ansikte med våra respondenter för att, som Jacobsen skriver, det anses vara lättare att genomföra ett öppet samtal via intervju. Genom besöksintervjuer har vi också fått möjlighet att kunna observera hur respondenterna reagerar på de olika ämnena.¹⁷

Vårt urval av tre respondenter grundar sig i tidsbristen. Vi hade från början fem intervjuer inbokade men tyvärr fick vi två sena avbokningar. Vi har endast haft två månader på oss att genomföra studien och då semistrukturerade intervjuer är tidskrävande har vi inte haft

¹⁵ Jacobsen (2002) sid 153

¹⁶ Bryman and Bell (2005) sid 363

¹⁷ Jacobsen (2002) sid 161

möjlighet att genomföra fler. Även det faktum att vårt urval kräver revisorer med mycket erfarenhet har lett till svårigheter att hitta många respondenter. Tidpunkten på året är också sådan att de flesta revisorer har mycket att göra vilket har lett till svårigheter för oss att genomföra intervjuerna.

Syftet med våra intervjuer är att få en praktisk beskrivning av hur erfarna revisorer ser på frågor angående oberoende och integritet i praktiken. Vi vill också veta hur de använder sig av regelverken och analysmodellen i sitt arbete och genom detta garanterar sin oberoende ställning.

2.3.1.2 Urval av respondenter

Vi har valt att intervjua tre erfarna revisorer som varit aktiva inom branschen under lång tid (14-30 år). Respondenterna arbetar på PwC, KPMG samt Ö och O. Eftersom vår studie har ett historiskt perspektiv valde vi att intervjua personer som varit aktiva under många år och kan ha upplevt förändringar. För att få ytterligare bredd i studien har vi valt att intervjua personer från både stora och mindre revisionsbyråer.

2.3.2 Sekundärdata

Sekundärdata är information som samlats in av andra forskare. Denna typ av inhämtande av data är nästan ett måste då historia ska granskas.¹⁸ Sekundärdata har oftast samlats in i en annan avsikt än det som forskaren avser att använda den till. Att vara kritisk till dessa källor är viktigt om forskningen ska bli korrekt. Genom att samla in sekundärdata sparar forskaren mycket tid och pengar då primärdata ofta är både tidskrävande och kostsamt.¹⁹ Den sekundärdata vi har använt oss av kommer från litteratur, lagtext, artiklar och internetkällor. Till vår granskning av det historiska perspektivet av oberoendet har vi främst använt oss av litteratur och har försökt att komplettera detta med primärdata från våra intervjuer. Litteratur som använts som sekundärdata består dels av kvarlevor, det vill säga texter som skrivits på den tiden som vi undersökt och vittnar om hur saker och ting uppfattades och värderades just då av de som var aktiva inom revisionsbranschen. Vi har tagit med berättande källor, exempelvis i form av akademiska avhandlingar, som i efterhand har beskrivit den tidsperioden som vi valt att undersöka.²⁰ Den delen av sekundärdata som speglar dagens bild kommer främst från artiklar och från internetkällor. Detta för att få en bild av hur samhället ser på frågan idag.

¹⁸ Jacobsen (2002) sid153

¹⁹ Bryman and Bell (2005) sid 231

²⁰ Lundahl och Skärvad (1999) sid 223

2.3.3 Källkritik

Vid insamlandet av primärdata är det viktigt att hålla sig kritisk till det insamlade materialet. Då vi genomfört intervjuer med revisorer från olika byråer och respondenterna fått intervjufrågorna i förväg finns en viss risk att svaren vi fått har kommit att belysas av byråns bild. För att undvika alltför generella svar på frågorna har vårt val att göra semistrukturerade intervjuer varit viktigt för att få respondenternas bild. Detta för att vi har haft möjlighet att ställa följdfrågor som respondenterna inte haft tid att förbereda sig för tidigare och därmed har mer spontanitet uppkommit.

Att respondenterna har fått frågorna i förväg kan även ha lett till positiva effekter. Respondenterna har fått tid att förbereda sig och därmed kunnat svara på våra frågor på ett bra sätt. Risken att respondenterna inte kunnat svara på våra frågor har därmed undvikits.

Att vi har haft möjlighet att spela in intervjuerna har lett till att all viktig information som uppkommit under intervjuerna har kunnat tas om hand. I de fall intervjuer inte spelas in finns viss risk att intervjuledarna blandar ihop svaren eller glömmer bort viktiga delar.

Det är även viktigt att vara kritisk mot den sekundärdata som vi har samlat in. Allt som skrivs i böcker, artiklar och på hemsidor är inte evig sanning bara för att det en gång publicerats. Vi har försökt hålla oss kritiska mot allt vi har läst och har därmed försökt undvika dagspress och andra mindre tillförlitliga källor.

Flera av de böckerna som använts är skrivna av revisorer och utgivna av FAR förlag. Därmed är de inte oberoende källor och författarnas framställning av händelserna har skett med utgångspunkt från ett visst perspektiv.²¹

De artiklar vi har använt oss av kommer i huvudsak från tidskriften Balans som utges av FAR. Då FAR mestadels består av revisorer är vi medvetna om att deras bild av oberoendefrågan kan skilja sig från andras. Vi anser dock att FAR är det, kanske viktigaste, organ som driver utvecklingen av revisionsbranschen framåt och är därmed en tillförlitlig källa.

2.4 Kritik mot våra val

2.4.1 Validitet och Reliabilitet

För att bedöma kvalitén på vår uppsats har vi valt att diskutera validitet, reliabilitet och objektivitet. Dessa mått kan dock anses passa bättre på kvantitativa studier och vi har därför

²¹ Lundahl och Skärvad (1999) sid 226

valt att benämna dem så som Bryman & Bell skriver i sin bok; tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och möjlighet att styrka och bekräfta.²²

Validitet kan beskrivas som ett riktighetsmått på om de slutsatser som vi drar i vår uppsats kan anses ha ett samband eller inte.²³ Det som kallas för ”intern validitet” kommer vi benämna som tillförlitlighet och det som brukar diskuteras som ”extern validitet” blir överförbarhet.

Överförbarheten och tillförlitligheten i vår studie får anses vara god. Då vi har genomfört en kvalitativ undersökning kommer vår verklighetsuppfattning påverka det som vi kommer fram till. Även våra val av respondenter kommer att påverka vår uppsats utfall och slutsatser. Trots detta anser vi oss ha haft ett öppet synsätt både vid datainsamlingen och vid intervjutillfällena.²⁴ Detta tillsammans med att vi kritiskt har granskat våra slutsatser gör att vi i undersökningen anser oss kommit fram till ett sanningsenligt resultat.²⁵ Vårt syfte är att försöka fördjupa oss i begreppen oberoende och integritet samt vad som omger dessa mer än att generalisera begreppen.

För att förbättra trovärdigheten har vi valt att stundtals arbeta separat för att kunna granska och diskutera det som vi har kommit fram till. Detta för att kunna kontrollera varandra. Vi har delvis gjort detta genom att samla in data och tolkat delar av materialet separat samt tagit personliga anteckningar vid intervjuerna för att kunna kontrollera varandras arbete.

Att en studies reliabilitet är hög innebär att om samma studie skulle göras om av andra forskare så skulle resultatet av undersökningen bli detsamma. Resultatet ska alltså inte påverkas av tillfälliga eller slumpmässiga betingelser.²⁶ Detta mål är svårt att uppnå då vi har utfört en kvalitativ studie. Då vår studie påverkas av sociala och personliga faktorer som gör den svår att kopiera anser vi att begreppet pålitlighet är bättre för att analysera vår studie.

²² Bryman and Bell (2005) sid 306

²³ Bryman and Bell (2005) sid 48

²⁴ Ibid sid 307-308

²⁵ Jacobsen (2002) sid 256

²⁶ Bryman and Bell (2005) sid 48

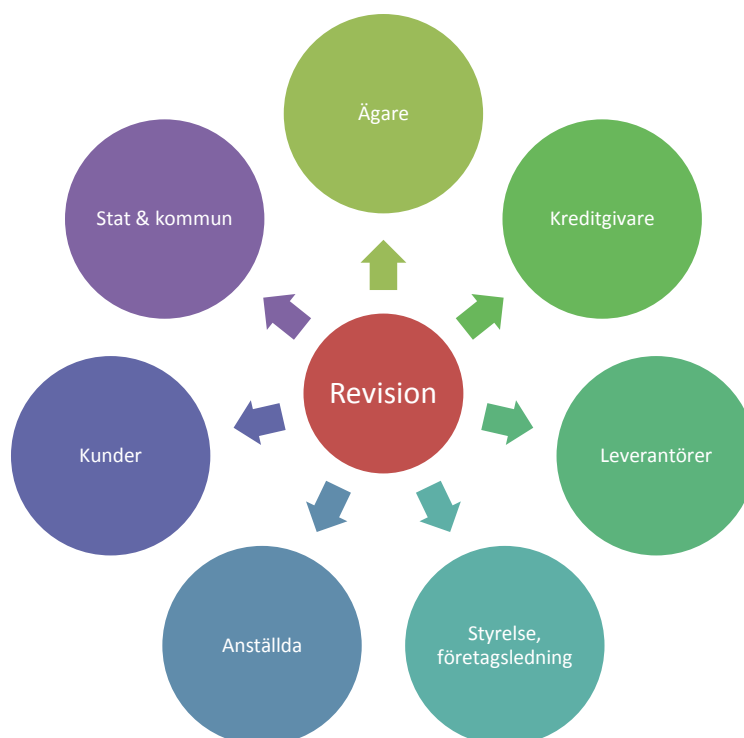
3. Teoretisk Referensram

I detta kapitel kommer vi att presentera de teorier och centrala begrepp som vi anser vara relevanta för vårt ämne. Avsnittet behandlar bland annat intressentmodell, institutionell teori, förväntningsgap, den svenska analysmodellen samt begreppet oberoende. Dessa teorier och begrepp används som grund för vår senare analys av revisorns oberoende och integritet.

3.1 Intressentmodell

Revisionen ska tillgodose flera gruppers intressen. Revisorns arbete gynnar alla som har anknytning till företaget och som utan revision skulle vara tvingade att anlita egna kontrollanter för att få information om företagets ekonomiska situation.²⁷

Cyert & March myntade på 1960-talet en ny syn på företaget som en arena för intressekonflikter. Den tidigare vanliga uppfattningen om företaget som en intressegemenskap med gemensamma mål ifrågasattes med den nya teorin. Författarna ansåg att såväl anställda, ägare, styrelse, kunder och leverantörer hade sina egna intressen som i viss mån stred mot varandra. Därtill kom de offentliga myndigheternas intressen. Enligt Cyert & March försökte alla grupper maximera sin egen välfärd och detta på bekostnad av andras.²⁸



Figur 3.1 Intressentmodell för revision²⁹

²⁷ FAR (2005) sid 12

²⁸ Jacobsen och Thorsvik (2002) sid 197-199

²⁹ Skapad av författarna med inspiration från FAR (2005) sid 15

På grund av dessa företagsinterna konflikter, ställs det stora krav på revisorns oberoende och förmåga att genomföra granskningen utan att gynna den ena gruppen mer än den andra. Revision har ett stort värde för en organisation som präglas av maktkamp och intressekonflikter.

Ägarna, både gamla och nya, kan delvis basera sina beslut om ägandet på revisorns bedömning av företagsledningen. Detta på grund av att ägarna i större bolag ofta har begränsad insyn i hur ledningen utförs i praktiken.³⁰

Kreditgivare behöver revision för att kunna göra sina bedömningar angående de krediter som bolaget beviljats. Finns det risk för att företaget inte skulle kunna betala tillbaka sina lån, ska kreditgivaren kunna få information om detta genom revisorns rapportering.³¹

Leverantörer ska på liknande sett få veta om det finns risk för att bolaget inte kan betala sina leverantörsskulder. Nya leverantörer intresserar sig för kreditupplysningar om bolaget, där det även framgår möjliga anmärkningar i tidigare årens revisionsberättelser.³²

Kunder behöver ekonomisk information om bolaget, för att kunna förlita sig på att leveranserna fortsätter som vanligt.³³

Anställda vill veta om bolaget har ekonomiska bekymmer som kan påverka löneutbetalningen.³⁴

Styrelse och företagsledning får sitt arbete godkänt genom revision, men revisorn erbjuder även praktiska råd i samband med revision och agerar som rådgivare för ledningen i ekonomiska frågor.³⁵

Stat och kommun litar på att revisorn granskar bolagets betalning av skatter och avgifter samt anmäler ekonomisk brottslighet om misstankar uppkommer under revisionen. Eftersom bolagets redovisning ligger till grund för skatter och avgifter, är granskningen av denna ytterst viktig och säkerställer grunden för myndigheternas kalkyler.³⁶

³⁰ FAR (2005) sid 13-14

³¹ FAR (2005) sid 13-14

³² FAR (2005) sid 13-14

³³ Ibid

³⁴ Ibid

³⁵ Ibid

³⁶ Ibid

3.2 Institutionell teori

Enligt institutionell teori har omgivningen två sätt att ställa krav på företag. Det ena är den tekniska omvärlden det vill säga tekniska och ekonomiska krav som påverkar företagets resurser och företagets resultat.³⁷ Omgivningen kan även ställa sociala och kulturella krav och genom detta få organisationen att agera på ett visst sätt för att behålla en önskad yttre fasad. När organisationens omgivning domineras av sociala krav blir det essentiellt för organisationen att anpassa sig till samhällets värderingar och regler för att säkerställa sin fortlevnad.³⁸ *Institutionell omvärld* kallas omgivningen som styr organisationen genom kulturella aspekter och påverkar hur verksamheter etableras, organiseras, styrs, koordineras och leds.³⁹ Ofta är sådana normer lagstadgade och avvikelser från dessa kan leda till legitimitetsproblem gentemot omvärlden.⁴⁰

Organisationer som kontrolleras av institutionell omvärld lägger stor vikt på hur organisationen ser ut och vilka signaler den sänder till omvärlden. För att behålla legitimiteten inför allmänheten försöker organisationer undvika att avvika från de normer och värderingar som satts för verksamheten. Dessa normer och värderingar tas gärna med i organisationernas interna målsättning och verksamheten organiseras efter dem. I vissa fall kan omvärdens uppfattningar om organisationen leda till att det skapas arrangemang för styrning och kontroll som saknar praktisk betydelse för utfört arbete och enbart används som symbol.⁴¹

Revisionsbyråer uppfyller kriterierna för en organisation som kontrolleras av institutionell omvärld. Revision är starkt reglerad av lagar och normer och därmed även utsatt för allmänhetens opinion och förväntningar. Vi kan fråga oss om ovan nämnda symboliska arrangemang även återfinns hos revisionsbranschen och vilken den praktiska nyttan av kontrollverktyg som analysmodellen för revisorns oberoende egentligen är.

Organisationer i samspel med den institutionella omvärlden kan tvingas att upphöra med sin verksamhet ifall den allmänna opinionen vänds mot dem och organisationer förlorar den sociala legitimiteten de behöver för att existera.⁴²

³⁷ Jacobsen och Thorsvik (2002) sid 247

³⁸ Selznick enligt Hatch (2002) sid 108

³⁹ Powell & DiMaggio, (1999) i Jacobsen & Thorsvik (2002) sid 248

⁴⁰ Jacobsen och Thorsvik (2002) sid 248

⁴¹ Jacobsen och Thorsvik (2002) sid 249

⁴² Hatch (2002) sid 110

3.3 Förväntningsgap

Förväntningsgap fungerar som en förlängning av institutionell teori och illustrerar skillnaden mellan de förväntningar som allmänheten ställer för revisorer och räckvidden för de arbetsuppgifter som revisorer faktiskt har. För att behålla sin legitimitet inför samhället måste revisionsbranschen kontinuerligt agera för att minska detta gap och öka förståelsen för yrket. Detta kan ske genom att revisorn upplyser sina intressenter om vilka lagar och normer som omfattar revisorns arbete, samt genom att på sikt utveckla dessa lagar och normer till att innefatta det intressenterna förväntar sig.⁴³ I en studie genomförd i Malaysia delade forskarna ut broschyrer med information om revisorns uppdrag och plikter till en grupp investerare. Efteråt kunde konstateras att förväntningsgap i denna grupp var mindre än i den kontrollgrupp som inte fått broschyrer. Speciellt hade medvetenhet om ansvarsfördelning mellan revisorer och företagsledningen ökat.⁴⁴



Figur 3.2 Förväntningsgap⁴⁵

3.4 Analysmodellen

En revisor ska enligt 20§ RevL utföra sina uppdrag opartiskt och självständigt. 21§ RevL fastslår att en revisor vid varje nytt uppdrag, med hjälp av *analysmodellen*, ska pröva om det finns omständigheter som hotar revisorns opartiskhet och självständighet. Om det finns sådana omständigheter ska revisorns avsäga sig uppdraget. De hot som tas upp i lagen och som indikerar att revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas är:⁴⁶

- *Egenintressehot*
- *Självgranskningshot*

⁴³ FAR (2005) sid 139

⁴⁴ Fadzly och Ahmad (2004)

⁴⁵ Skapad av författarna med inspiration från FAR (2005)

⁴⁶ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:06

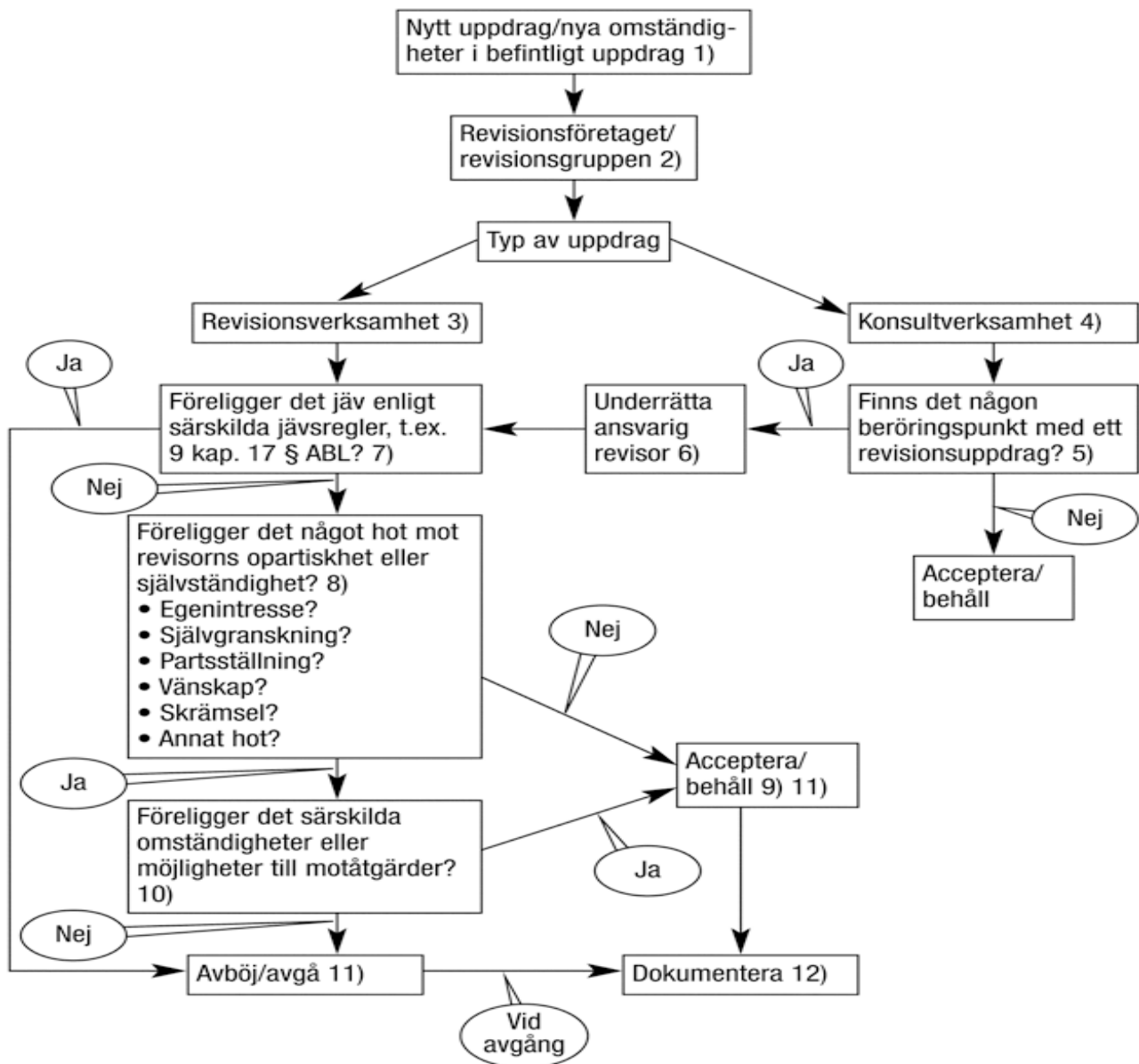
- *Partställningshot*
- *Vänskapshot*
- *Skrämselhot*

Dessa fem hot kompletteras med en generalklausul som säger att revisorn ska avsäga sig eller avböja uppdraget om det föreligger något annat förhållande som är av sådan art att det kan rubba revisorns opartiskhet eller självständighet.⁴⁷

I 21§ 2st RevL kompletteras lagtexten med att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger särskilda omständigheter eller om det har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns skäl att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.⁴⁸ Nedan presenteras FARs modell för vägledning till analysmodellen.

⁴⁷ RevL 21 § p. 2

⁴⁸ RevL 21 § p.2 st. 2



Figur 3.2 FARs flödesschema enligt analysmodellen⁴⁹

Enligt FAR innehåller analysmodellen tre steg:⁵⁰

- A. Identifiering av förtroendskadliga förhållanden
- B. Eliminering av förtroendskadliga förhållanden
- C. Dokumentation av analysen

3.4.1 Steg A – Identifiering av förtroendskadliga förhållanden

Som kan utläsas i figur 3.2 är den första situationen som kan leda till att revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas om det föreligger jäv enligt några särskilda jävsregler i till

⁴⁹ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:06

⁵⁰ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:06

exempel ABL. Föreligger inte någon jävsituation kontrolleras vidare om det finns några hot som indikerar att revisorn opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas. De hot som beskrivs i 21§ RevL indikerar alltid att revisorns opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas och revisorn ska därmed avböja eller avsäga sig uppdraget om inte speciella motåtgärder kan vidtas för att eliminera dessa hot.⁵¹

Egenintressehot föreligger när revisorn har ekonomiska intressen hos uppdragsgivaren. De ekonomiska intressena kan delas upp i direkta och indirekta. Direkta ekonomiska intressen är exempelvis om revisorn innehar värdepapper i uppdragsgivande bolag, deltagande i gemensamma projekt eller investeringar och utgivande av lån till uppdragsgivaren. Vidare föreligger egenintressehot när revisorn eller revisionsbyrån står i beroendeställning till uppdragsgivaren. Exempel på detta är när en betydande del av revisorn eller revisionsbyråns intäkter i förhållande till totala intäkter kommer från uppdragsgivaren. När revisorns arvode är kopplat till företagets resultat föreligger också egenintressehot. Till indirekta ekonomiska intressen hör exempelvis när någon av revisorns närstående har ekonomiska intressen i uppdragsgivarens företag.⁵²

Exempel på *självgranskningshot* är när revisorn eller någon i dennes nätverk har gett rådgivning eller deltagit i uppdragsgivarens sammanställning av redovisning. Ett annat exempel är om revisorn tidigare innehavt anställning hos uppdragsgivaren.⁵³

När revisorn eller någon i dennes nätverk har uppträtt till stöd, för eller mot uppdragsgivaren, i en rättslig eller ekonomisk angelägenhet föreligger *partställningshot*. Exempel på detta är när revisorn biträder uppdragsgivaren i en skattetvist eller andra kontakter med Skatteverket.⁵⁴

Vänkskaphot föreligger när revisorn eller någon i dennes nätverk har nära personliga relationer till uppdragsgivaren. Med nära personliga relationer menas exempelvis mångåriga vänskapsband eller sociala kontakter som är ofta återkommande. Även nära anhöriga till revisorn eller uppdragsgivaren bör omfattas. Att revisorn eller någon i dennes nätverk haft uppdraget som revisor många år i följd kan även det indikera att ett vänkskaphot föreligger.⁵⁵

⁵¹ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:06 sid 7

⁵² Ibid

⁵³ Ibid sid 8

⁵⁴ Ibid sid 8

⁵⁵ Ibid sid. 8-9

Hot och påtryckningar från uppdragsgivaren som är riktade mot revisorn och är ägande att inge obehag är att förstå som *skrämselhot*.⁵⁶ Den troligen vanligaste formen av skrämselhot är att klienten hotar med att byta revisor eller revisionsbyrå.

Generalklausulen i 21§ 2st RevL tar upp att om andra förhållanden, än de fem ovan återgivna, föreligger som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.⁵⁷

3.4.2 Steg B – Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden

Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden kan ske på två sätt. För det första kan det vara så att omständigheterna i det enskilda fallet inte indikerar att revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas. För det andra kan motåtgärder vidtas för att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet.⁵⁸

Exempel på omständigheter i det enskilda fallet som inte indikerar att revisorns opartiskhet och självständighet rubbas är bland annat när affärstransaktioner föreligger mellan revisorn och uppdragsgivaren men de är av sådan karaktär att de kan anses som vanliga och ordinära. Andra exempel är när revisorn tidigare varit anställd hos uppdragsgivaren men det har gått så lång tid att revisorns opartiskhet och självständighet inte kan ifrågasättas.⁵⁹

Om revisorn visar att det är möjligt att vidta åtgärder eller om revisorn har vidtagit åtgärder för att eliminera hotet behöver revisorn inte avsäga sig uppdraget. Hur stark motåtgärd som behövs beror på hur starkt hotet är. Under vissa omständigheter finns det inte motåtgärder som är starka nog för att eliminera hoten, exempelvis om revisorn har mycket starka ekonomiska intressen hos uppdragsgivaren.⁶⁰

Exempel på motåtgärder är byråinterna åtgärder där det exempelvis dras en tydlig gräns mellan revisorn och rådgivande konsulter för att på så vis eliminera självgranskningshot. Andra exempel på byråinterna åtgärder är att en annan revisor inom samma revisionsbyrå lämnar en ”second opinion” som stärker att revisorn kan agera opartiskt och självständigt.⁶¹ När hotet är starkare kan det krävas externa åtgärder. Detta är exempelvis att låta en

⁵⁶ Ibid sid. 9

⁵⁷ Ibid sid. 9

⁵⁸ Ibid sid. 9

⁵⁹ Ibid sid. 9

⁶⁰ Ibid sid. 10

⁶¹ Ibid sid. 10

oberoende revisor från en annan revisionsbyrå granska hotet och lämna en ”second opinion”.⁶²

3.4.3 Steg C – Dokumentera analysen

Revisorn är skyldig att dokumentera sin analys. Det ska framgå vilka förtroendeskadliga förhållanden som har identifierats och vilka motåtgärder som har vidtagits för att eliminera de skadliga förhållandena som har identifierats. Dokumentationen ska ske fortlöpande.⁶³

3.5 Oberoende

Många av de oberoendefrågor som diskuterats genom tiderna är fortfarande aktuella. Det faktum att det inte finns några tydliga regler som omfattar hela detta område gör att det uppkommer situationer som är fria för tolkning. För att se till att en revisor är oberoende ska analysmodellen användas när en ny klient ska revideras. Vid användningen av analysmodellen ska revisorn ta ställning till ett antal hot mot oberoendet.

De övriga regleringar som behandlar oberoendet kan ställas upp på följande sätt. De mest grundläggande bestämmelserna härom, finns i associationsrätten, sedan kommer de förordningar som finns angående auktorisationen. Efter dessa kommer RN och FARs regler om god revisorssed.⁶⁴ Trots dessa bestämmelser finns det rum för tolkning på detta område. Oberoendet kan klassas in i två olika delar ”faktiskt oberoende” och ”synbart oberoende”. Det första syftar på hur det förhåller sig, om revisorn faktiskt är oberoende. Det andra syftar på hur det ser ut. Kan oberoendet ifrågasättas av en informerad tredje man, genom att revisorn innehar en position eller ett innehav.⁶⁵ Synbart oberoende kan som begrepp kopplas tillbaka till institutionell teori och förklaras som ett sätt för omgivningen att styra organisationen och påverka dess regler och rutiner. Om en revisor är osäker på om oberoendet kan ifrågasättas kan revisorsnämnden lämna ett förhandsbesked.

I dagens företagsklimat är det allt viktigare att det går att lita på att revisorn gör en oberoende granskning av företagen. Många företag ägs i dag av ett stort antal personer som inte har möjlighet till fullständig insyn i företagen. För dessa personer är de finansiella rapporterna ett av få sätt att få reda på hur företagets finansiella situation ser ut. Om revisorn inte är oberoende är revisionstjänsterna meningslösa.⁶⁶ Detta då de som läser rapporterna inte kan vara övertygade om att de kommer att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska

⁶² Ibid sid. 10

⁶³ Ibid sid. 11

⁶⁴ Diamant (2004) sid 73

⁶⁵ FARs medlemsvolym (2011) sid 87

⁶⁶ Porter et al (2008) sid 65

ställning. Diamant menar i sin bok att de tre huvudsakliga faktorerna som kan påverka revisorns oberoende är, revisorns eget intresse i bolaget, revisorns relation till bolagets ledning och relationen till majoriteten vid bolagsstämman.⁶⁷

3.6 Revisionsrådgivning kontra fristående rådgivning

Inom ett revisionsuppdrag har en revisor rättigheten och skyldigheten att lämna viss rådgivning till uppdragsgivaren, så kallad revisionsrådgivning. Det följer av god revisions sed och god revisors sed att revisorn ska lämna råd och förbättringsförslag när det gäller uppdragsgivarens redovisning och förvaltning. Sådan rådgivning som en revisor lämnar vid granskningsuppdraget är att betrakta som revisionsrådgivning och är därmed att anse som revisionsverksamhet.⁶⁸ Exempel på revisionsrådgivning är hjälp med att organisera klientens verksamhet så att bokföringslagens regler efterföljs samt att hjälpa till vid varulagersvärdering. Annan rådgivning som inte har ett nära samband med granskningen är att betrakta som fristående rådgivning och tillhör därmed inte revisionsverksamheten.⁶⁹ Exempel på fristående rådgivning är skatteplanering och investeringsanalyser.

3.7 Tidigare forskning

Det har utförts forskning kring hur olika typer av tilläggsuppdrag påverkar revisionskvalitén och revisorns oberoende. Den tidiga forskningen inom detta område hade beteendeperspektivet i fokus, medan den senare forskningen har undersökt hur revisorns oberoende påverkas av dessa tilläggstjänster.⁷⁰ I Sverige har Tobias Svanström vid Umeå universitet gjort en undersökning om skillnaden i revisionskvalité hos små och medelstora företag som anlitar sin revisionsbyrå till fler tjänster än bara revision. Svanström hävdar att revisionskvalitén är en kombination av oberoende och kompetens.⁷¹ För att kunna mäta revisionskvalité analyserar Svanström två olika mått, oväntade periodiseringar och upplevd revisionskvalité.⁷² I denna studie hävdar Svanström att han inte kan se några bevis på att revisionskvalitén försämras genom tilläggstjänster, tvärt om hävdar han att kvalitén ökar vid en större andel av tilläggstjänster då revisorn får en bättre bild av klientens ekonomi.⁷³ Genom sina slutsatser menar Svanström att fler regler och lagar på detta område inte är nödvändiga.

⁶⁷ Diamant (2004) sid 203

⁶⁸ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:05 sid 12

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Sharma and Sidhu (2001)

⁷¹ Svanström (2008) sid 71

⁷² Svanström (2008) sid 232

⁷³ Svanström (2008) sid 246

En liknande studie gjordes av Divesh S. Sharman and Jagdish Sidhu på 49 företag i Australien som gått i konkurs. Här har forskarna undersökt hur tilläggstjänster påverkar revisorns oberoende ställning. Forskarna räknade ut hur stor del av det totala arvodet som hänförde sig till tilläggstjänster i förhållande till revision. Divesh och Sharman granskade också ett antal andra aspekter så som bland annat klientens storlek, hur många dagar det hade gått mellan bokslutet och att revisionen ägt rum. Genom denna undersökning kom forskarna fram till att det förelåg en påverkan på oberoendet hos revisorn mot klienter som köper en stor andel tilläggstjänster. Forskarna anser att detta resultat bör beaktas då regler och lagar inom detta område ska utvecklas.⁷⁴

⁷⁴ Sharma and Sidhu (2001)

4. Historisk utveckling inom revisionsbranschen

I följande avsnitt kommer vi att behandla revisionsbranschens utveckling under de turbulenta åren från och med slutet av 1970-talet fram till idag. Strukturella förändringar som ledde till det moderna tjänstesamhället påverkade kraftigt även revisorns yrke. Den å ena sidan anonyma granskaren och å andra sidan renässansmänniskan med stor personlig påverkan ändrades så småningom mot en mindre synlig specialiserad tjänsteman med däremot väl synade arbetsinsatser, som fick ta hänsyn till en växande skara av intressenters behov och arbeta i stora byråer som erbjöd en mängd olika tjänster. Vi kommer att fokusera på hur denna utveckling har påverkat revisorns oberoende och integritet.

4.1 Revisionsbranschen vid 70-talets slut

Revisorns roll som en anonym aktör stod inför stora förändringar. Det gamla sättet att granska företagets räkenskaper och ange bolagsstyrningsrapporter räckte inte längre till för att tillgodose de olika intressenternas behov av information. Företagsstrukturen blev mer komplex och anonymt ägande av företag ökade. När ägaren av företaget tidigare oftast stod nära företagsledningen och hade möjlighet att kontrollera förvaltningen personligen fanns denna möjlighet oftast inte längre kvar för den enskilda aktieägaren.⁷⁵ Detta ledde till att ägarna var tvungna att lita på revisorns rapportering och denna rapportering tvingades bli informativ i en mycket större utsträckning än tidigare. Dessa nya utmaningar tillsammans med 1975 års aktiebolagslag, som lättade regleringen kring revisionen och gjorde plats för användning av god revisionssed, ledde till en livlig diskussion mellan näringslivets aktörer, revisorerna själva samt statliga myndigheter.⁷⁶

Det essentiella var tolkningen av dessa nya möjligheter i regelverket och få fram revisorns nya roll i samarbete med de nya intressentgrupper där även företagets anställda ingick. Det ansågs problematiskt ur oberoendesynpunkt att exempelvis revisorn satt fast i sin gamla roll och inte vågade ändra sina rutiner i syfte att tillgodose de olika intressenternas behov utan ligger sig fortfarande med företagsledningen. Vidare var förvaltningsrevision ett nytt och komplicerat ansvarsområde för revisorerna där det rådde stor oklarhet när det gällde gränsdragningen för revisorns ansvar. Det ansågs problematiskt att revisorn genom att blanda sig i företagets löpande förvaltning skulle förlora sin oberoende ställning som granskare. Det var även oklart om revisorer i allmänhet hade tillräcklig kompetens för att bedöma företagsledningens arbete i storföretag med komplicerad struktur.

⁷⁵ Johansson (1976) sid 9-12

⁷⁶ Ibid sid 110-111

I syfte att informera både revisorernas omgivning samt revisorerna själva gav FAR år 1975 ut branschtidningen Balans. En annan lyckad satsning av FAR är Samlingsvolymen som sammanställer lagar och normer för revisorns arbete och utgavs för första gången år 1979.⁷⁷

4.1.1 1975 års aktiebolagslag

Jävsreglerna skärptes i 1975 års aktiebolagslag och tjänstemän i moderbolag fick inte längre vara revisor i dotterbolag. Det hade annars varit vanligt i större koncerner att chefen för moderbolagets internrevision valdes till revisor i dotterbolaget. Den nya lagen förtydligade även att en extern bokföringsbyrå omfattades av jävsreglerna och kunde inte agera som revisor för samma bolag som de bistod med bokföring. Vidare fick en revisor inte längre stå i låneskuld till bolag inom koncernen.⁷⁸ Plikten att använda en kvalificerad revisor omfattade ännu inte alla aktiebolag och det ansågs vara problematiskt att samma revisionskvalité inte kunde säkerställas för de mindre bolagen.⁷⁹

Vidare debatterades för och emot förslaget att införa så kallade löntagarrevisorer. Tanken var att införandet av en speciell företrädare för arbetstagsidan skulle lösa de anställdas behov av insyn. Dock var flera aktörer skeptiska mot att en revisor enbart skulle agera som företrädare för en viss part.⁸⁰

4.1.2 Revisorernas byråer

När de allra flesta godkända revisorer fortfarande var anställda i mindre byråer med upptill 25 anställda och arbetade huvudsakligen med redovisning, hade bilden för de auktoriserade revisorernas byråer börjat ändras. I enlighet med den internationella utvecklingen, hade vissa byråer börjat öka i storlek genom uppköp och sammanslagning. Denna utveckling ansågs berott på flera faktorer. När klienterna till revisionsbyråerna expanderade, medförde detta möjligheter till fler uppdrag. Det hade också medfört krav från klienternas sida att öka kompetensen gällande vissa specialområden som exempelvis skattelagstiftning. Eftersom det sällan hände att ett bolag valde att byta revisionsbyrå gick deras tillväxt därmed hand i hand.⁸¹

Samtidigt hade revisorerna upptäckt en växande marknad för företagsnära tilläggstjänster och började knyta an olika typer av specialister till sina byråer. Flera byråer valde att erbjuda redovisningstjänster genom sina helägda dotterbolag som specialiserade sig på redovisning. Den moderna datatekniken möjliggjorde en utvidgad och förbättrad ekonomistyrning, vilket

⁷⁷ Wallerstedt (2009) sid 241

⁷⁸ Sjöström (1994) sid 127-128

⁷⁹ Ibid sid 141

⁸⁰ Johansson (1976) sid 90-94

⁸¹ Ibid sid 22, 32

motsvarade den nya bokföringslagens skärpta krav.⁸² Vidare valde byråerna att anställa specialister inom olika affärsområden, däribland skatt och IT.⁸³ Att byråerna skulle utvidga sin konsultverksamhet i likhet med byråerna i USA, där konsultavdelningar omfattade en stor del av verksamheten, ansågs dock kunna utgöra ett hot mot revisorns oberoende. Detta gällde speciellt i sådana fall där konsultverksamhets omfattning gjorde att byrån blev alltför beroende av enskilda uppdrag.⁸⁴

”The big eight” – de största internationella revisionsbyråerna däribland Coopers and Lybrand, Price Waterhouse och Arthur Andersen hade redan kommit till Sverige och reviderade bland annat dotterbolag till stora internationella företag. Trots dessa internationella tendenser var de inhemska byråerna fortfarande relativt små. Endast fem byråer i landet uppfyllde kriterier på fler än 20 auktoriserade revisorer, över 100 anställda och kontorsetablering som sträckte sig över landet.⁸⁵

Koncentrationstendenser inom branschen upplevdes innehålla både för- och nackdelar. Att ökad storlek på byrån även ökade dess styrka och självständighetsgrad var positivt för revisorns oberoende. Trenden i västvärldens stora byråer var även att öka kvalitetskontrollen inom byrån samt att satsa på personalens utbildning, vilka båda skulle leda till en ökad kompetens hos revisorskåren. Detta behövdes för att beakta de olika intressentgruppernas differentierade krav som, speciellt i större företag, kom att kräva en ökad specialisering från revisorerna och deras byråer. Samtidigt sågs det som en nackdel att det i de stora byråerna byggdes upp ett hierarkiskt system som riskerade att leda till att den ansvarige revisorn inte längre själv kunde inneha förhandsinformation av allt som hände i det företag som revisorn ansvarade för.⁸⁶

4.2 Utvecklig under 1980-talet

Samhället ökade sina krav på revisorer och ville gärna få revisorn att agera som sin egen kontrollant. Orsaken till detta var oron över ekonomisk brottslighet som fick Brottsförebyggande rådet att vilja ändra på revisorns uppgifter. Detta resulterade först i en lag (1980:1104) om upplysningsskyldighet och registreringskrav år 1981 och senare i en

⁸² Sjöström (1994) sid 113, 135

⁸³ Johansson (1976) sid 22, 32

⁸⁴ Edlund i Edin och Brandinger (1980) sid 81

⁸⁵ Johansson (1976) sid 33

⁸⁶ Johansson (1976) sid 75, 94-95, 106-107

lagändring av ABL, SFS 1982:739 som trädde i kraft 1 januari 1983, om skyldighet att anlita kvalificerad revisor i aktiebolag och andra större bolag.⁸⁷

Den nya lagstiftningen medförde att revisorn fick upplysningsplikt mot bland annat ny revisor, medrevisor och konkursförvaltare. Med andra ord luckrades tystnadsplikten upp för att ge revisorn en möjlighet till att bistå i ekobrottsbekämpning. Kravet om registrering av uppgifter om revisorn till Patent- och registreringsverket hade samma syfte. Det skulle inte kunna gå obemärkt förbi när ett företag valde att byta revisor och det skulle vara lätt att kontrollera vem revisorn var och att denna verkligen fanns tillsatt. Målet med dessa åtgärder var att stärka revisorns ställning och integritet.⁸⁸

Skyldigheten att anlita en kvalificerad revisor motiverades delvis med att det skulle höja revisorernas kompetensnivå i företagen. En kunnig revisor kunde även lättare stå emot påtryckningar från företagsledningens sida. Eftersom liknande regler redan hade införts i EG, var det fördelaktigt för Sverige att följa samma utveckling. Lagändringen i ABL trädde i kraft från och med år 1983, dock med fem års övergångsperiod, som skulle säkerställa tillgången till tillräckligt många kvalificerade revisorer. Detta betydde en explosionsartad tillväxt inom revisionsbranschen. Tyvärr ledde detta ibland till att det inte räckte med erfarna revisorer för att agera som mentorer och föra över sin yrkeserfarenhet till alla nykomlingar i branschen. Att detta i vissa fall kunde leda till historielöshet inom yrket var en nackdel för revisorskåren och dess framtida utveckling.⁸⁹

År 1985 ålades revisorer även uppgiften att löpande kontrollera hur bolagen tog hand om sin skatte- och avgiftsbetalning. Detta motiverade Ekobrottsmyndigheten med att motståndet i bolag mot att betala skatt hade ökat under de senaste åren. Förslaget till ändringen i aktiebolagslagen i form av införandet av skattekontroll avstyrktes helt av FAR, som ansåg att en utveckling av god revisions sed inom området var mer lämpligt. Lagändringen krävde bland annat att revisorn skulle anmärka i revisionsberättelsen i fall bolaget inte skött sin skatteinbetalning gällande A-skatt och kvarstående skatt, samt registrerat sig för mervärdesskatt. En kopia av revisionsberättelsen skulle skickas till länsstyrelsen om den innehöll ovan nämnda anmärkningar.⁹⁰

1980-talet förde med sig flera uppmärksammade företagsmisslyckanden där revisorns arbete som bedömare av risk ifrågasatts. Både i fallen Consafe och Saléns hade revisionsberättelsen

⁸⁷ Sjöström (1994) sid 146-153

⁸⁸ Ibid

⁸⁹ Ibid sid 151, 209

⁹⁰ Sjöström (1994) sid 160-168

för föregående år varit rena och att företagen försattes i konkurs följande år var oväntat. Kritiken mot revisorns agerande i dessa fall riktades mot revisorernas svårigheter att bedöma företagsledningens riskanalys som innehöll väsentliga fel, bland annat hade företagen inte kunnat göra en realistisk värdering av bolagens tillgångar.⁹¹ I fallet Fermenta kritiserades revisorn för att ha väntat för länge med att offentliggöra informationen gällande företagsledningens slarviga agerande och detta på aktieägarnas bekostnad.⁹²

4.2.1 Revisorernas byråer och internationalisering

Den internationella påverkan på Sveriges revisionsbransch fortsatte under 1980-talet. De multinationella storbyråerna hade ett starkt inflytande på de svenska byråernas inriktning av arbetsprestation och service. Konsulttjänsternas växande andel av revisorsbyråernas omsättning ledde även till debatterande kring revisorns oberoende. Vissa aktörer i samhället, däribland svenska tillsynsmyndigheter, ansåg att revisorn borde koncentrera sig framförallt på granskning av företag. FAR hade en annan syn på förhållandet mellan revision och rådgivning, nämligen att de två hade ett naturligt samband. Ett försök att separera dessa två områden skulle enbart leda till förluster för näringslivet. Dock fick konsulterande revisorer vara noggranna med att inte rubba allmänhetens tilltro till revision.⁹³

År 1986 hade antalet auktoriserade revisorer ökat till omkring 1300 personer. De tio största revisionsbolag i Sverige hade från ett par hundra till upp emot tusen anställda, samt ett landstäckande kontorsnät. Samtliga av de största revisionsbyråer fungerade även som representanter för stora internationella revisionsbyråer eller kedjor. Strukturförändringen inom branschen berodde dels på sammanslagning av små byråer, dels på ökad uppdragsvolym. Ytterligare en faktor som spädde på konsolideringen var att det vid denna tid fanns flera antal mindre byråer, marknaden var ännu inte så koncentrerad som den är i dag.⁹⁴ Detta gjorde att en debatt om revisorns och byråns beroende av enstaka uppdrag uppstod. De normer som FAR hade angående detta och gav uttryck för i FARsed var:

*”... till övervägande del erhåller sina inkomster från klienten. Är ledamotens verksamhet nystartad, kan dock denna situation föreligga utan att beroendet behöver förutsättas”.*⁹⁵

Det som diskuterades kring denna definition var vad som klassificerades som till övervägande del och hur länge en byrå räknades som nystartat. Även EG hade åsikter om detta och

⁹¹ Johansson, Nyström och Rydström (1987) sid 62-64

⁹² Ibid sid 64-67

⁹³ Ibid sid 79-81

⁹⁴ Johansson (1976) sid 33

⁹⁵ Björner (1983)

hävdade att gränsdragningen borde vara att om mer än tio procent kom från en och samma klient skulle oberoendet ifrågasättas.⁹⁶ Detta gjorde att många byråer valde att gå samman för att behålla stora kunder.

Liknande utveckling hade ägt rum i hela västvärlden. Växande antal tilläggstjänster hade delvis påverkat förändringen och som resultat hade revision kontinuerligt minskat i betydelse och var på väg att utgöra mindre än 50 % av revisionsbyråns sålda tjänster. I en ranking från år 1983 av USAs 20 största konsultföretag, toppades listan av konsultverksamheten tillhörande ett av de största revisionsbolagen, Arthur Andersen & Co med sina 3400 anställda.⁹⁷

Utvecklingen inom revisionsbranschen ledde till ett hårdnande konkurrens klimat vilket förstärktes ytterligare av sloandet av reklamrestriktionerna. Inom byråerna uppkom behovet att bygga upp en stark företagskultur och fokusera på kundvård för att behålla såväl sina anställda som sina kunder.⁹⁸ Stark konkurrens ansågs även kunna leda till problem med oberoendet genom att revisorns benägenhet att stå emot påtryckningar kunde minska.⁹⁹

Ett av de hot mot revisionsbyråerna var de enorma skadeståndsanspråk som vissa byråer i USA hade råkat ut för och som var på väg att bli allt vanligare. Trots att liknande utveckling inte hade ägt rum i Sverige hade alla de största bolagen koppling till USA genom sina utländska länkar eller moderföretag och kunde därför påverkas vid eventuella skadeståndsmål.¹⁰⁰

4.3 Utveckling under 1990-talet

Revisionsbranschen under 1990-talet präglades av förväntningsgap, vilket uppstod mellan omvärldens förväntningar på revision samt revisorns egen uppfattning av sina uppgifter. Orsaken som ledde till den ovan nämnda situationen var bankkris, lågkonjunktur och konkurser som drabbade Sverige i början av 1990-talet.¹⁰¹

Som följd kritiserades revisorns agerande eller underlåtenhet att agera vid revision i krisföretag och brist på revisorns integritet, i både ekonomisk fackpress och dagstidningar. Exempelvis skrev redaktionschef Ekerlid i Veckans Affärers ledare (35/1991) att

⁹⁶ Björner (1983)

⁹⁷ Johansson, Nyström och Rydström (1987) sid 85, 96-97

⁹⁸ Ibid sid 95, 105, 115

⁹⁹ Fant (1994) sid 68-69

¹⁰⁰ Ibid sid 91, 120

¹⁰¹ Sjöström (1994) sid 208

”Revisorerna befinner sig idag i en förtroendekris./ ..Det är upprörande att revisorskåren själv inte reagerat på alla fadäser som varit de senaste åren...”.¹⁰²

Revisorerna ansåg sig vara tvungna att tydligare informera allmänheten om räckvidden av sina arbetsuppgifter i syfte att minska förväntningsgapet och återställa samhällets förtroende för yrkeskåren. När samhällets förväntningar för revisor inte längre uppfylldes kunde detta åtgärdas genom att ändra reglerna för branschen eller genom att upplysa om gällande regler. Men frågan om brister funnits i reglerna eller i efterlevnaden av reglerna kvarstod. Medianåldern för FAR:s ledamöter hade sjunkit i takt med branschens explosionsartade tillväxt under 1980-talet, och de nyutbildade revisorerna saknade erfarenhet att förlita sig på under de turbulenta åren.^{103 104}

I en komparativ studie från år 1994 av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige av Johan-Erik Fant, behandlades även revisorernas roll som konsult. Av studien framgår att både revisorer och företagsledare uppfattade konsultinsatserna som en viktig del av samarbetet som bidrog till ökad välfärd. Svenska revisorer betonade också konsulttjänsternas betydelse för upprätthållande av revisorns kompetens.¹⁰⁵ Aktieägarna var benägna att utvidga revisorns ansvar och rapportering, medan företagsledarna inte ansåg att en förändring var nödvändig. Även revisorer som i verkligheten gjorde en bredare granskning än vad som krävdes i lag, var motvilliga till att detta skulle regleras i lag. Studien kom fram till att problemet med förväntningsgap mellan kontraktsparter endast kunde elimineras genom ökad reglering. Dock borde den ekonomiska nyttan av ökad reglering vägas mot kostnaden för utvidgad rapportering.¹⁰⁶

4.3.1 Lagändringar

Sveriges medlemskap i EU år 1995 medförde krav på harmonisering av regler. År 1995 stadgades Förordning (1995:665) om revisorer.¹⁰⁷ Förordningen skärpte bland annat utbildningskravet på kvalificerade revisorer, vilket betydde att högskoleutbildning med ekonomisk inriktning blev obligatorisk även för godkända revisorer. Vidare ledde författningen till inrättandet av Revisorsnämnden som tog över Kommerskollegiets roll som

¹⁰² Veckans Affärer 35/1991 i Sjöström (1994) sid 208

¹⁰³ Sjöström (1994) sid 208-209

¹⁰⁴ Fant (1994) sid 2

¹⁰⁵ Fant (1994) sid 182

¹⁰⁶ Ibid sid 249-250

¹⁰⁷ Notisums hemsida (1) hämtad 2011-11-19 kl.22:10

revisorernas kontrollorgan, och svarade för prövning och tillsyn av den nya revisorslagstiftningen.¹⁰⁸

För att förstärka revisorns oberoende ändrades aktiebolagslag med Lag (1995:531) om ändring i aktiebolagslagen. Därmed ålades revisorn att vid förtida upphörande av revisionsuppdrag anmäla detta till registreringsmyndigheten. Anmälan skulle även bifogas den tillkommande revisorns revisionsberättelse. Avsikten med detta var att göra anmälan tillgänglig för alla bolagets intressenter.¹⁰⁹

Ändring SFS 1998:760 i aktiebolagslagen införde en fast fyraårig mandatperiod åt revisorn.¹¹⁰ Syftet med lagändringen var även i detta fall att förstärka revisorns självständighet och oberoende ställning gentemot företaget. Det ansågs att gällande rätt som lät mandatperioden löpa mellan ett år och all framtid inte var optimal med tanke på revisorns oberoende. Omprövandet av revisorns ställning varje år ansågs medföra osäkerhet vilket försvagade revisorns ställning och kunde eventuellt göra det svårare för revisorn att stå emot företagsledningens krav, i hopp om att kunna fortsätta som revisor ett år till. Å andra sidan kunde en alltför lång mandatperiod medföra att revisorn byggde upp för nära relationer till företaget och dess ledning. Detta kunde leda till sämre kvalitet på granskningen av bolaget.¹¹¹

4.3.2 EUs grönbok 1996

EU-kommissionen utgav år 1996 en grönbok ”*Roll ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*”. I denna diskuterades den lagstadgade revisionen som införts och hur revisorns ställning genom detta hade förändrats. Det fundamentala i hela grönboken är bristen på övergripande lagstiftning eller bestämmelser inom EU. Detta leder till att skillnader mellan medlemsländer uppstår.

En fråga som diskuterades i grönboken var revisorns oberoende, det ansågs vara en av de viktigaste frågorna för att revisorn skulle kunna utföra en fullgod revision. Även detta menade EU-kommissionen hade varierande definitioner i olika länder. Problemen kring att revisionsbolagen erbjöd både revision och rådgivningstjänster till samma kunder diskuterades. Det framhölls att dessa kombinationsuppdrag kunde ha två sidor, dels kunde det ge en bättre inblick i företaget och på så vis förbättra kvalitén på revisionen. Dels var att en för tät kontakt med företaget kunde påverka revisorns oberoende ställning.¹¹² EU-kommissionen var också

¹⁰⁸ Sveriges riksdags hemsida (1) hämtad 2011-11-19 kl.22:18

¹⁰⁹ Ibid

¹¹⁰ Notisums hemsida (2) hämtad 2011-11-19 kl.23:20

¹¹¹ Sveriges riksdags hemsida (2) hämtad 2011-11-19 kl. 23:30

¹¹² Grönbok (1996) sid 20

oroade över att en ökad konkurrens på revisionstjänster ledde till att revisionsbyråerna kraftigt sänkte priserna på revisionstjänster och kompenserade genom att öka marginalerna för deras rådgivningstjänster.

4.4 Revisionsbranschen år 2000 – idag

I slutet av år 2001 skedde en av de största revisionskandaler som ägt rum i modern tid. Den amerikanska energijätten Enron hade under lång tid manipulerat sin redovisning för att på så sätt visa bättre resultat för sina ägare genom att sälja dåliga investeringar till dotterföretag och på så vis få bort skulder från balansräkningen. Detta gjorde att det såg ut att gå bättre än vad det gjorde. När så slutligen fusket uppdagades visades detta vara så omfattande att företaget försattes i konkurs. Många av cheferna ställdes inför rätta och dömdes till hårda straff. I fallet tog Enron med sig sin revisionsbyrå, Arthur Andersen. Skandalen kom som en chock för Enrons intressenter men också för hela världen då Arthur Andersen hade setts som en utav de mest prestigefulla och trovärdiga revisionsbyråerna.¹¹³

Efter skandalen diskuterades revisorernas brist på integritet och oberoende och något som särskilt diskuterades var de tilläggstjänster som Arthur Andersen hade sålt till Enron. Detta tillsammans med att revisorerna ansågs ha svårt att skilja på arbete och fritid, bland annat genom att följa med på skidresor och gå på fester som Enron betalade.

Marcel Côté framhöll dock att det inte var byråernas tilläggstjänster som var problemet. Han menade att det som påverkade oberoendet snarare var hur beroende byråerna var av enskilda uppdrag och därmed var det snarare de mindre revisionsbyråerna som hade de största oberoendeproblemen.¹¹⁴

4.4.1 Lagändringar

2000-talet förde med sig några viktiga lagändringar som påverkade revisorns roll i samhället och oberoende ställning. År 2001 fick Sverige en ny revisorslag som ersatte lag om revisorer från år 1995. Bakom den nya lagen stod EGs rekommendationer, däribland stärkta krav för att säkerställa oberoendet hos de personer som utförde lagstadgad revision. Enligt lagtexten skulle revisorerna vara opartiska, självständiga och objektiva samt organisera sin verksamhet så att dessa egenskaper skulle säkerställas. Själva begreppet oberoende valdes bort eftersom ”något absolut oberoende inte finns i mänskliga sammanhang”.¹¹⁵ Den slutliga rekommendationen från EG försenades på grund av Enronfallet och Sverige som hade hunnit

¹¹³ Cooper and Neu (2007) sid 4-5

¹¹⁴ Côté (2002)

¹¹⁵ Regeringens proposition 2001/01 nr146, Oberoende, ägande och tillsyn i revisorsverksamhet.14/6 2001 i Wallerstedt (2009) sid 234-235

inkludera EGs tankar kring oberoendet i RevL blev därmed det första landet i Europa som införde analysmodellen i sin lagstiftning.¹¹⁶

Den nya aktiebolagslagen instiftades år 2005 och redan året därpå antog EUs ministerråd det åttonde bolagsrättsliga direktivet som kom att ändra reglering kring revisorerna i ABL. I lagändringen SFS 2006:399, som trädde i kraft 1 januari 2007, skärptes jävsregler för revisorn i aktiebolag som enligt ABL skulle ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.¹¹⁷ Enligt nya regler fick en sådan revisor inte längre vara verksam i samma byrå som den som yrkesmässigt biträdde aktiebolaget vid bokföringen.¹¹⁸

EUs åttonde direktiv var ytterligare ett steg mot en modern europeisk reglering av revisionsfrågorna, och målet var att förstärka den lagstadgade revisionen. Det nya direktivet samlade ihop flera äldre rekommendationer och samtidigt infördes nya skärpta krav på revisorer. Regler kring revisorer i EU-länderna skulle harmoniseras i högre grad för att skapa förutsättningar för effektivare samarbete mellan länderna. Därför slogs det fast att internationella standarder för revision (ISA) skulle gälla som norm för revisionen i medlemsländerna.¹¹⁹

Strängare regler infördes även för revision av företag av allmänt intresse, vilket resulterade i den redan nämnda ändringen i ABL.¹²⁰ I lagändringen SFS 2006:877 preciserades vilka bolag som omfattades av skärpta jävsregler. Det gällde aktiebolag som uppfyllde mer än ett av följande villkor: a) medelantalet anställda är större än 50 b) balansomslutningen är större än 25 miljoner kronor c) nettoomsättningen är större än 50 miljoner kronor.¹²¹

Revisorns mandattid ändrades genom senare lagändringar i ABL (SFS 2009:565, SFS 2010:834) att löpa mellan ett och fyra år, och börsbolagen fick möjligheten till att anlita samma revisor under högst sju år i följd.¹²²

4.4.2 FAR:s nya yrkesetiska regler år 2003 samt Revisionsstandard 2004

Den 1 juli 2003 ersattes FARs tjugo år gamla yrkesetiska regler med nya, som utgick från internationella regelverk utarbetade inom IFAC och EU. Som nyhet introducerades definitioner för god yrkessed och god revisorssed. Kommittén bakom de nya reglerna ville behålla reglernas korta och raka form och underströk att god yrkessed utgick från

¹¹⁶ Ibid sid 235

¹¹⁷ Sveriges Riksdags hemsida (3), prop. 2005/06:97

¹¹⁸ Notisums hemsida (3) hämtad 2011-12-07 kl.22:50

¹¹⁹ Diamant, Holm och Strömberg (2006)

¹²⁰ ibid

¹²¹ Notisums hemsida (4) hämtad 2011-12-08 kl.11:19

¹²² Notisums hemsida (5) hämtad 2012-01-01 kl.15:09

övergripande principer. Kokboksliknande detaljstyrning som användes i USA ville Sverige inte introducera, trots att normgivarna var medvetna om de krav som ett principbaserat normsystem ställde på individens förmåga att handla etiskt.¹²³

I reglerna gjordes nu klart att kraven på integritet och objektivitet omfattade revisorns samtliga uppdrag, även rådgivningsuppdrag som var frikopplade från revisionsuppdrag. En annan nyhet i de etiska reglerna var att även specialister som verkade i revisionsuppdrag, vid sidan av huvudansvarig revisor, fick självständigt ansvar för att utföra sitt arbete med opartiskhet och självständighet. Vidare fick revisionsbyråerna krav på sig att organisera sin verksamhet på så sätt att samtliga uppdrag kunde utföras med integritet och objektivitet. Det skulle även säkerställas att byråernas medarbetare inte riskerade att utsättas för situationer där deras opartiskhet, självständighet eller objektivitet kunde ifrågasättas¹²⁴

På liknande sätt ville normgivarna värna självreglering och principstyrning då FAR införde nya Revisionsstandard som ersatte den tidigare rekommendation Revisionsprocessen. RS trädde i kraft 1 januari 2004. Trots goda avsikter blev de nya RS både mer föreskrivande och beskrivande än RP. Ökad globalisering och inte minst de företagsskandaler som då skakade västvärlden så som Enron, Worldcom och Parmalat bidrog till att en ökad detaljreglering inte kunde undvikas. Revisorns integritet och självständighet var inte längre något som allmänheten kunde lita på och det ansågs nödvändigt att införa tydligare regler för att höja revisionskvalitén och för att bidra till att revisionen utfördes på ett mer enhetligt sätt.¹²⁵

4.4.3 Dagens revisionsbyråer

I dag präglas revisionsbranschen av ett fåtal stora aktörer. De kallas ”big 4” och består av KPMG, PWC, Ernst & Young och Deloitte. Dessa fyra bolag står för 70 % av all revision i Europa.¹²⁶ I Sverige revideras upp till 99 % av börsbolagen i dag av någon av de ovan nämnda bolagen.¹²⁷

Branschen har i dag utvecklats och de stora bolagen arbetar inte bara med revision. Marknaden för rådgivningstjänster har ökat mycket sedan 1970-talet. Detta då komplexiteten inom området har ökat och gjort det svårare för företag att ha denna expertis internt.¹²⁸ När dessa tjänster ska upphandlas blir ofta revisionsbyråerna en naturlig samarbetspartner då de

¹²³ Bergman och Holm (2003)

¹²⁴ ibid

¹²⁵ Danielsson och Larsson (2004)

¹²⁶ Svenska Dagbladets hemsida (1) 2011-11-07 klockan 09:42

¹²⁷ PWCs hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 09:35 sid 11

¹²⁸ Svanström (2008) sid 44

redan har insyn i företagens ekonomi. Det finns studier som visar att 70 % av företagen även anlitar sitt revisionsbolag för konsultativa tjänster.¹²⁹

När vi i dag går in på de dominerande revisionsbyråernas hemsidor ser vi tydligt att revisionen har fått konkurrens som huvuduppgiften av vad byråerna sysslar med. Rådgivning tar allt mer plats. Exempelvis stod år 2009/2010 skatterådgivning för 52 % av PWC i Sveriges omsättning.¹³⁰ Detta kan jämföras med dåvarande Öhrlings för tio år sedan 2000/2001 då skatterådgivning stod för ungefär nio procent. En av anledningarna till denna utveckling är att revisionsuppdragen på grund av hårdare konkurrens har blivit mindre lönsamma.¹³¹ Som ett led i denna utveckling har FAR nu infört möjlighet till auktorisation för både redovisningskonsulter och skatterådgivare.

Denna förändring är anledningen till att Peter Malmqvist i sin artikel diskuterar om de kan kallas för revisionsbolag. Han menar att dessa bolag idag har gått från revisionsbolag till att företagen vid universitetens arbetsmarknadsdagar presenterar sig som konsultbolag inom hela ekonomiområdet.¹³² I denna artikel menar han att revisorns roll är svårt ifrågasatt och anser att denna utveckling bör förändras för att återfå revisorns roll som opartisk granskare.

4.5 Sammanfattning

Samhället där revisorn är verksam har förändrats kraftigt under de senaste fyra decennierna. Därmed har inte heller revisorns roll förblivit intakt. Revisorn har fått anpassa sig till förändrade och utvidgade krav från samhällets sida. 1970-talet förde med sig en viktig ny intressentgrupp, de anställda. Under 1980-talet ökade staten sina krav på revisorn, som skulle kontrollera både skattbetalning och bekämpa ekonomisk brottslighet. 1990-talets krisår och de många företagsskandaler som uppdagades fick allmänheten att öppet kritisera revisorernas agerande. Revisorerna ansågs inte ha gjort tillräckligt för att informera intressenter om företagens kritiska tillstånd. Flera intressenter hade under åren tillkommit, men få av dem visste vad en revisors arbete egentligen innebar. Denna utveckling ledde till att det uppstod förväntningsgap som revisionsbranschen än i dag brottas med.

Branschen som bestod av flera små revisionsbyråer i slutet av 1970-talet ändrades genom byråsammanslagningar till att omfatta färre och större organisationer som hade starka internationella kopplingar. Byråkoncentrationen främjades av ökad reglering inom branschen i form av nya lagar och yrkesetiska regler. De stora byråerna införde interna administrativa

¹²⁹ Svanström (2008) sid 42

¹³⁰ PWCs hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 09:35 sid 25

¹³¹ Svanström (2008) sid 59

¹³² Malmqvist (2011) sid 26

system för att säkerställa uppföljandet av de nya reglerna. De anställde även specialister av olika slag för att kunna erbjuda företagen flera typer av tilläggstjänster. Ökande andel av konsultverksamhet i revisionsbyråerna ansågs av myndigheterna och allmänheten vara kopplad med risk för försvagat oberoende hos revisorer. Revisorns problematiska ställning som både granskare och rådgivare har lyfts upp av pressen med jämna mellanrum i samband med uppmärksammade konkurser.

De stora trenderna som har präglat revisionsbranschen under de år vi har studerat är följande:

- Regelökning
- Ökning av tilläggstjänster
- Konsolidering inom branschen
- Hårdnande konkurrens
- Mer komplicerade företagsstrukturer
- IT-systemens framfart har lett till en mer mekanisk revisionsprocess

5. Normgivare och lagstiftning

I detta kapitel kommer vi att beskriva vissa lagar och normer som revisorer i Sverige måste följa. Vi kommer även att beskriva vad Revisorsnämnden och FAR har för uppgifter. Kapitlet avslutas med en beskrivning av den grönbok som EU-kommissionen utgav år 2010 och det lagförslag som kommit därav.

5.1 Revisorsnämnden

RN är en statlig myndighet som ska se till att revisorerna i Sverige på ett korrekt sätt utför sina uppdrag och att de är kompetenta nog att göra det. RN så som den ser ut i dag bildades år 1995 och är en självständig organisation. Bestämmelserna om RN finner vi i revisorslagen (2001:883) och förordning (1995:665) om revisorer. RN finansieras inte genom statliga bidrag utan genom att disponera de avgifter som de tar ut. Dessa avgifter avser bland annat årsavgifter och avgifter för godkännande och auktorisation av revisorer.¹³³

Revisorsnämnden är den myndighet som är ansvarig för det prov som krävs för revisorsexamen. Utöver examinationen är revisorsnämnden också ansvarig för ansökningar om förnyad auktorisation och att ständigt vara uppdaterad på utvecklingen både internationellt som nationellt inom redovisning och revision.

RNs huvudsakliga syfte är att övervaka och kontrollera de kvalificerade revisorerna. Detta gör RN på flera olika sätt, bland annat genom att nämnden behandlar anmälningar mot revisorer. Dessa anmälningar kan komma från allmänheten, konkursförvaltare eller någon annan intressent. RN har också löpande kvalitetskontroller och en löpande tillsyn av branschen och dess aktörer. Den löpande tillsynen kallas systematisk och uppsökande tillsyn och drivs i olika projekt för att kontrollera revisorerna och revisionsbolagen. RN har också i uppdrag att lämna förhandsbesked beträffande huruvida revisorns oberoende ställning kan ifrågasättas.¹³⁴

RN hanterade 125 disciplinfall år 2010. Den enhet på RN som hanterar dessa frågor är disciplinnämnden, kommer de fram till att ett fel föreligger kan en av följande påföljder bli aktuella: erinran, varning eller upphävande av godkännandet eller auktorisationen. En erinran innebär en anmärkning om att revisorn inte har följt god revisorssed. Om felet varit så allvarligt att om det upprepas så kan det leda till att revisorn förlorar sin auktorisering används en varning. Det beslut som fattas av RN kan överklagas till förvaltningsdomstolen. År 2010 upphävdes totalt sju revisorers titlar, fem av dessa var godkända och två var auktoriserade.

¹³³ Revisorsnämndens hemsida (2) hämtad 2011-11-10 klockan 10:53

¹³⁴ Revisorsnämndens hemsida (3) hämtad 2011-11-10 klockan 10:58 sid 2-3

Totalt togs beslut om disciplinära åtgärder i 50 fall år 2010. Dessa siffror är i stort sätt oförändrade från tidigare år.¹³⁵

5.2 FAR

FAR är en branschorganisation för revisorer och rådgivare. FAR delar in dessa grupper i fyra kategorier: revision, andra granskningsuppdrag, skatte- och affärsrådgivning och redovisningstjänster. FAR, i dess nuvarande form, bildades år 2006 och är en sammanslagning av Svenska Revisorssamfundet och FAR. FARs huvudsakliga uppgift är att vara med och utveckla revisionsbranschen för att möta de förändringar som ständigt uppkommer. FAR uttalar sig kring de frågor som är aktuella i redovisning och revisionsbranschen. FAR försöker vara en aktiv röst i diskussionen kring branschen och medlemmarna skriver debattartiklar och släpper pressmeddelanden om aktuella händelser.¹³⁶

Även inom FAR finns en disciplinnämnd som har i uppgift att granska disciplinära frågor. FAR kan dela ut en varning eller en erinran till sina medlemmar. Om disciplinnämnden anser att åsidosättandet varit av grov karaktär kan revisorn bli utesluten ur FAR. FAR får inte pröva sådana ärenden som ska prövas av revisorsnämnden.¹³⁷

FAR utför kvalitetskontroll av sina medlemmar i syfte att allmänheten och andra intressenter ska kunna förlita sig på revisorerna och revisionsbyråerna. Det som granskas är vilken kvalitetsnivå som arbetet bedrivs på. Inom FAR finns en kvalitetsnämnd för varje kvalitetskategori. Dessa nämnder består av en ordförande och mellan två till sex ledamöter som är medlemmar i FAR. I dessa grupper arbetar ledamöterna med kvalitetssäkringsmodeller och ramverk för kvalitetssäkring. Exempel på dessa är Reko, som är ett regelverk för redovisningskonsulter och innehåller regler om tillvägagångssätt då felaktigheter upptäcks,¹³⁸ och det nya ISQC1 som är en internationell standard inom internkontroll som företagen som är knutna till FAR ska använda från och med 1 januari 2011.¹³⁹

FAR och RN har ett samarbete där FAR meddelar RN när någon av medlemmarna inte blir godkända i kvalitetskontrollen eller inte vill genomgå kontrollen. RN kontrollerar själva de revisorer som inte är medlemmar i FAR och de revisorer som inte vill anta sig FARs kvalitetskrav.

¹³⁵ Revisorsnämndens hemsida (4) hämtad 2011-11-10 klockan 11:04 sid 10-13

¹³⁶ FARs hemsida (2) hämtad 2011-11-10 klockan 13:10

¹³⁷ FARs hemsida (3) hämtad 2011-11-10 klockan 13:15

¹³⁸ Nankler & Törning (2011)

¹³⁹ FARs hemsida (4) hämtad 2011-11-10 klockan 13:35

5.3 Lagar

5.3.1 Aktiebolagslagen (2005:551)

I 9 kap ABL behandlas revision. Revisorns uppgifter är enligt 3§ att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Enligt 8§ ska en revisor väljas av bolagsstämman och, enligt 4§, följa bolagsstämmans anvisningar om de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.

För att kunna vara revisor enligt aktiebolagslagen krävs godkännande eller auktorisation enligt 12§. Detta om bolaget uppfyller mer än ett av de villkor som anges i 13§. Det krävs också, enligt 11§, att revisorn har sådan insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som krävs för att fullgöra uppdraget. I samband med revisionen ska revisorn, enligt 6§, göra de påpekanden och framställa de erinringar till styrelsen och VD som god revisionssed kräver.

I 17§ behandlas jävsregler. Där anges bland annat att en revisor inte får äga aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern, vara ledamot av styrelsen eller VD i bolaget eller något av dess dotterföretag eller biträda vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Revisorn får inte heller vara anställd eller på annat sätt ha en underordnad eller beroendeställning till bolaget, vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.

Revisorn ska efter varje räkenskapsår, enligt 5§, lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. I revisionsberättelsen ska revisorn, enligt 32§, bland annat uttala sig om bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkningen samt om bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Enligt 33§ ska det i revisionsberättelsen finnas ett uttalande om VD och ledamöter i styrelsen bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Om revisorn vid sin granskning funnit att en styrelseledamot eller VD har handlat på ett sätt som kan föranleda ersättningskyldighet ska detta *anmärkas* i revisionsberättelsen. Revisorn ska även *anmärka* om en styrelseledamot eller VD på annat sätt har handlat på ett sätt som strider mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen.

I 41§ behandlas revisorns tystnadsplikt. Där anges att revisorn inte till enskilda aktieägare eller någon utomstående obehörig får lämna upplysningar om sådant revisorn fått kännedom om under sitt uppdrag om dessa upplysningar kan vara till skada för bolaget. I 45§ behandlas revisorns upplysningsplikt. Revisorn har upplysningsplikt gentemot bolagsstämman. Revisorn

ska lämna de upplysningar som bolagsstämman begär om de inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

5.3.2 Revisorlagen (2001:883)

I RevL 19§ fastställs att en revisor skall iaktta god revisorssed. God revisorssed gäller som en allmän plikt för revisorer och begränsas inte till enskilda revisionsuppdrag. En revisor skall iaktta god revisorssed under all yrkesverksamhet som är närbesläktad med revisorsyrket så som bland annat rådgivning och skattefrågor.¹⁴⁰

20§ behandlar revisorns opartiskhet och självständighet. Här fastslås att en revisor i sin revisionsverksamhet ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten ska organiseras så att dessa tre kriterier säkerställs. För att säkerställa revisorns opartiskhet och självständighet finns den så kallade analysmodellen¹⁴¹ upptagen i 21§.

Enligt 25§ som behandlar förtroenderubbande sidoverksamhet får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed. Detta gäller om utövandet är av sådan art att det kan skada förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet eller om utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

5.4 God revisions sed

God revisions sed ska enligt ABL iakttas under revision. Då revision bygger på förtroende är tre begrepp centrala för att omvärlden ska ha förtroende för revisorn. De tre begrepp som kännetecknar god revisions sed är *kompetens*, *oberoende* och *tystnadsplikt*.¹⁴² FAR skriver på sin hemsida:

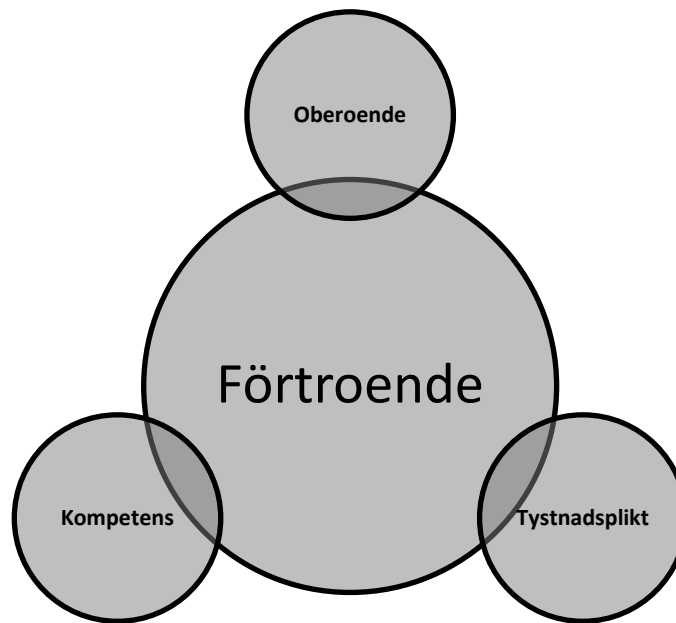
*”Enkelt uttryckt är god revisions sed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme.”*¹⁴³

¹⁴⁰ FARs hemsida (5) hämtad 2011-11-06 klockan 11:09

¹⁴¹ Se avsnitt om *analysmodellen*

¹⁴² FARs hemsida (6) hämtad 2011-12-19 klockan 13:04

¹⁴³ FARs hemsida (6) hämtad 2011-12-19 klockan 13:04



Figur 4.1 Förtroendemodell¹⁴⁴

5.5 God revisorssed

God revisorssed ingår i revisionsbranschens yrkesetiska regler. Att en revisor ska iaktta god revisorssed gäller som en allmän plikt. Med det menas att god revisorssed inte begränsas till att bara gälla revisionsuppdrag utan den gäller alla uppdrag som är förknippade med branschen så som rådgivning vid redovisning och frågor som rör beskattning.¹⁴⁵

Opartiskhet och självständighet är två viktiga begrepp inom god revisorssed. För att försäkra sig om revisorns opartiskhet och självständighet har en analysmodell tagits fram som revisorn ska använda vid varje nytt uppdrag för att säkerställa att det inte råder tvivel om att revisorn kan agera opartiskt och självständigt.¹⁴⁶

5.6 EU-kommissionens Grönbok

En grönbok utges av EU-kommissionen. Den kan liknas vid ett svenskt utredningsbetänkande. I en grönbok läggs idéer och förslag fram inom något politiskt område. Branschorganisationer och andra får svara på dessa förslag och komma med kritik. En grönbok följs ofta av en vitbok som kan liknas vid en regeringsproposition som har mer konkreta förslag till ny lagstiftning.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Skapad av författarna med inspiration från FAR (2005)

¹⁴⁵ FARs hemsida (6) hämtad 2011-11-08 klockan 13:06

¹⁴⁶ FARs hemsida (1) hämtad 2011-11-06 klockan 11:05

¹⁴⁷ EU-kommissionens hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 13:53

5.6.1 Grönbok 2010 – ”Revisionspolitik: Lärdomar av krisen”

I denna grönbok diskuteras hur revisionssystemet skulle kunna stärkas för att i framtiden kunna bidra till ökad finansiell stabilitet. Efter finanskrisen år 2007-2009 ifrågasattes mestadels bankernas och andra kreditinstituts påverkan på det finansiella systemet. Det var få som ifrågasatte revisorernas roll i krisen. Med denna grönbok vill EU-kommissionen starta en diskussion om hur revisorernas oberoende kan stärkas och grundligt undersöka hur revisorerna fullgör sitt samhällsuppdrag att granska att företagens årsbokslut ger en sann och rättvisande bild.¹⁴⁸

Grönboken tar upp ett antal förslag till diskussion. Angående revisorernas roll anser de bland annat att revisorerna ska lämna större garantier till intressenterna angående värdering av posterna i balansräkningen.¹⁴⁹ De tar upp problemet att revisionsberättelser med förbehåll är av negativ uppfattning inom revisionsbranschen, för både kunder och revisorer.¹⁵⁰ De anser att revisorerna bör kommunicera bättre, både internt och externt.¹⁵¹ De diskuterar även ett utökande av revisorernas uppdrag och då främst om revisorerna bör lämna uttalanden och göra analyser om företagens förväntade framtida utveckling.¹⁵²

I grönboken diskuteras olika alternativ för att förstärka revisorns oberoende. Det som diskuteras är bland annat hur revisionsföretagen påverkas av att de utnämns och arvoderas av de företag som de sedan ska granska. Förslag ges om möjligheten att införa att en tredje part, exempelvis en tillsynsmyndighet, har ansvaret för utnämning, arvodering och uppdragets varaktighet. Främst för större företag och systemviktiga finansinstitut.¹⁵³ Kommissionen som utgivit grönboken anser även att frågan om obligatoriskt byte av revisionsbyrå bör övervägas. Detta eftersom de anser att när en revisionsbyrå reviderat samma bolag under en längre tid uppnås inte de önskvärda standarderna för oberoende.¹⁵⁴ Kommissionen diskuterar även hur oberoendet påverkas av att revisionsföretag tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster till samma bolag som de ska revidera.¹⁵⁵

¹⁴⁸ Grönbok (2010) sid 3

¹⁴⁹ Grönbok (2010) sid 7

¹⁵⁰ Grönbok (2010) sid 8

¹⁵¹ Grönbok (2010) sid 8

¹⁵² Grönbok (2010) sid 9

¹⁵³ Grönbok (2010) sid 11

¹⁵⁴ Grönbok (2010) sid 12

¹⁵⁵ Grönbok (2010) sid 12

Slutligen diskuteras hur det går att göra branschen bättre för mindre företag och mindre revisionsföretag. Bland annat diskuteras möjligheten till att införa begränsade granskningar för mindre företag.¹⁵⁶

5.6.2 EU-kommissionens förslag till ny lagstiftning

Som uppföljning till EU-kommissionens grönbok från år 2010 lämnade EU-kommissionen ett lagförslag i november 2011. Förslaget mottogs med skarp kritik från FARs generalsekreterare Dan Brännström. Förslagen gäller för företag av allmänt intresse, det vill säga främst börsnoterade företag och finansiella bolag. Nedan är en sammanfattning av vissa punkter från lagförslaget som vi tycker är intressanta att lyfta fram. Detta är endast ett förslag och vilka delar som slutligen kommer att bli lagstiftning är inte säkert och inte heller när det kan tänkas bli lagstadgat.

Som ett led i att försöka minska problemen med vänskapshot inom revisionsbranschen föreslår kommissionen att *byrårotation* ska införas. Med detta menas att det reviderade bolaget måste byta revisionsbyrå minst var sjätte år. Perioden kan under vissa omständigheter utökas till åtta år. I de fall då företag använder sig utav minst två revisorer eller revisionsbyråer är tiden för byte av revisionsbyrå maximalt nio år med en chans att vid speciella omständigheter få den utökad till tolv år. För att förenkla övergången innehåller förslaget även ett krav på att avgående revisor ska överlämna information om det reviderade bolaget som underlättar för den nya revisorn.¹⁵⁷

Möjligheten att sälja *tilläggstjänster begränsas kraftigt* i förslaget. Exempelvis ska det bli förbjudet att sälja konsulttjänster inom skatteområdet. Skrivelsen innehåller också förslag som i praktiken innebär att de största revisionsbyråerna som är beroende av uppdrag från börsföretagen kan bli tvungna att sälja ut sin rådgivningsverksamhet.¹⁵⁸

I lagförslaget anges att en begränsning av tillkommande granskningssuppdrag ska sättas till maximalt 10 % av ordinarie *revisionsarvode*.¹⁵⁹ Dan Brännström skriver på DI debatt att detta är fullständigt omöjligt att tillämpa i praktiken då det är vanligt att revisorn ofta får i uppdrag att granska bland annat bolagsstyrningsrapporter och delårsrapporter.¹⁶⁰

¹⁵⁶ Grönbok (2010) sid 19-20

¹⁵⁷ EU kommissionens hemsida (2) hämtad 2012-01-04 klockan 10:42 sid 8

¹⁵⁸ Ibid sid 30-32

¹⁵⁹ Ibid sid 29

¹⁶⁰ Dagens Industris hemsida (1) hämtad 2011-12-12 klockan 14:17

6. Empiri

I detta kapitel kommer vi att presentera den empiri vi har samlat in. I första delen kommer vi att gå igenom vissa remissvar som inkommit till grönboken som EU-kommissionen utgav år 2010. Kapitlet fortsätter med en beskrivning av hur FARs yrkesetiska regler har förändrats sedan år 1979 fram till idag. Avslutningsvis presenterar vi våra intervjuer med tre erfarna revisorer.

6.1 Remissvar grönboken 2010

I det här avsnittet kommer vi att behandla remissvar från FAR, Revisorsnämnden, SRF, Svenskt Näringsliv och Ekobrottsmyndigheten.

1. *”Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?”*¹⁶¹

FAR anser att revisionsföretagens löpande engagemang inte bör vara tidsbegränsat. Detta då mycket information av det reviderade bolaget går förlorat när en ny revisionsbyrå övertar uppdraget. FAR anser att dagens regler är fullgoda då den ansvariga revisorn i börsnoterade företag som längst får sitta på sitt uppdrag sju år i följd.¹⁶²

Revisorsnämnden nämner i sitt remissvar att det finns skäl att titta närmare på frågor kring rotation och tar som exempel upp rotation av hela revisionsteam som ett alternativ till byrårotation. De skriver även att det inte går att bortse från att det tar tid att bygga upp kunskap om företaget som ska revideras för att kunna tillhandahålla en fullgod revision.¹⁶³

SRF anser att det löpande engagemanget bör vara tidsbegränsat för publika och finansiella företag. För övriga företaget tycker SRF inte att tidsbegränsning är någon bra idé då kunskapen som revisionsföretagen besitter om sina kunder är viktig för att kunna genomföra en god revision.¹⁶⁴

2. *”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?”*¹⁶⁵

¹⁶¹ Grönbok (2010) sid 14, fråga 18

¹⁶² FARs hemsida (7) hämtad 2011-11-08 klockan 09:53 sid 13

¹⁶³ Revisorsnämndens hemsida (5) hämtad 2011-11-08 klockan 09:54 sid 5

¹⁶⁴ Sveriges Redovisningskonsulters Förbunds hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 11:48 sid 6

¹⁶⁵ Grönbok (2010) sid 14, fråga 19

FAR anger i sitt remissvar att ett förbud mot att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster inte går i linje med Sveriges principbaserade regelsystem. FAR anser att de direktiv och etiska regler som finns för revisorer och revisionsföretag i Sverige är tillräckliga. FAR nämner även att om renodlade revisionsföretag skulle uppkomma kommer kvalitén på revisorerna att försämrans då det inte längre kommer att vara lika attraktivt för studenter att välja revisionsbranschen då möjligheterna till utveckling skulle försämrans.¹⁶⁶

Revisorsnämnden är emot ett direkt förbud men förespråkar en mer restriktiv hållning då det gäller andra tjänster än revision till företag med stort allmänintresse.¹⁶⁷

Svenskt näringsliv skriver i sitt remissvar att ett förbud troligtvis är sämre än dagens system och att det skulle leda till högre kostnader för företagen. Svenskt näringsliv skriver också precis som FAR att renodlade revisionsföretag kommer att få svårare att attrahera personal och därmed kommer revisionerna att försämrans.¹⁶⁸

Enligt ekobrottsmyndigheten är det principiellt inte lämpligt att samma företag erbjuder revision och andra redovisningstjänster till samma företag. Ekobrottsmyndigheten anser att detta kan påverka objektiviteten.¹⁶⁹

SRF anser att detta är den viktigaste frågan som tas upp i grönboken, då den handlar om revisorns oberoende. SRF skriver att lagstiftaren bör utforma regler för att säkerställa att revisorernas oberoende inte kan komma att ifrågasättas. SRF skriver också att utförande- och kontrollfunktionen måste separeras för att skapa oberoende och trovärdighet för revisorer.¹⁷⁰

3. "Bör det högsta arvode som ett revisionsföretag får erhålla från en kund regleras?"¹⁷¹

FAR hänvisar till de yrkesetiska regler som alla FARs medlemmar följer där arvodet regleras. FAR påtalar även att en maximumgräns skulle ha mest påverkan på små- och medelstora revisionsfirmor och detta förslag skulle därmed gå emot grönbokens syfte att reducera dominansen från "Big 4".¹⁷²

Revisorsnämnden nämner i sitt remissvar att en sådan här reglering troligtvis skulle vara verkningslös då det endast är de små bolagen som kan bli träffade av regleringen. Då "big 4"

¹⁶⁶ FARs hemsida (7) hämtad 2011-11-08 klockan 09:53 sid 14-16

¹⁶⁷ Revisorsnämndens hemsida (5) hämtad 2011-11-08 klockan 09:54 sid 5

¹⁶⁸ Svenskt Näringslivs hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 11:53 sid 3

¹⁶⁹ Ekobrottsmyndighetens hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 09:49 sid 2

¹⁷⁰ Sveriges Redovisningskonsulters Förbunds hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 11:48 sid 6

¹⁷¹ Grönbok (2010) sid 14, fråga 20

¹⁷² FARs hemsida (7) hämtad 2011-11-08 klockan 09:53 sid 16

reviderar nästan alla företag av allmänt intresse blir regleringen verkningslös. Revisorsnämnden skriver dock att ett sådant förhållande måste beaktas av revisorstillsynsmyndigheter vid inspektioner och liknande.¹⁷³

SRF anser att strukturen på revisionsfirmornas kundstock inte ska påverka arvodet av ett revisionsuppdrag.¹⁷⁴

6.2 Etiska regler

Far har under lång tid publicerat regler för vad som ska klassas som god revisionsred. I dessa regler finns bestämmelser om bland annat yrkesmässiga regler, tystnadsplikt och arvodesdebitering. I de tidiga utgåvorna är det regel två som behandlar revisorns oberoende. Vi har undersökt reglerna från åren 1979, 1985 och 1995. Det vi kunde konstatera är att mycket små förändringar har skett mellan dessa år, ordföljden är så gott som identisk. Reglerna består av en kort definition kring vad som klassas som oberoende, sedan följer ett antal exempel när ett beroendeförhållande kan anses föreligga. I år 1979 och år 1985 upplagor finns tio exempel, medan år 1995 är exemplen förkortade till endast sju stycken. Dessa exempel behandlar bland annat om revisorn gått i borgen för sin klient och om revisorn mottagit gåvor som inte kan anses som vanlig minnesgåva. En stor förändring skedde dock 2003 då de yrkesetiska reglerna utvidgades för att bättre överensstämma med de internationella regelverk som finns.

Dagens yrkesetiska regler finns inte som tidigare i FARs samlingsvolym utan från år 2010 finns de i en separat bok (Medlemsvolymen). Detta då reglerna och rekommendationerna de senaste åren har blivit fler. De yrkesetiska reglerna omfattar i dag 57 sidor att jämföra med de åtta sidorna som räckte år 1985. Denna förändring har lett till att oberoendet har fått en annan roll i regelverket. Oberoendet har nu fått ett eget stycke om cirka 35 sidor. I stora drag syftar dessa sidor till samma sak som FAR tidigare beskriver på en sida. Det är fortfarande ett principbaserat ramverk,¹⁷⁵ skillnaden är att dagens råd belyser betydligt fler situationer än tidigare. Ramverket tar bland annat upp situationer som kan uppstå vid tillhandahållandet av tilläggstjänster. Situationer kring skatterådgivning, corporate finance-tjänster och IT-systemtjänster diskuteras för att revisorn ska få vägledning kring hur de ska agera vid dessa situationer.¹⁷⁶

¹⁷³ Revisorsnämndens hemsida (5) hämtad 2011-11-08 klockan 09:54 sid 6-7

¹⁷⁴ Sveriges Redovisningskonsulters Förbunds hemsida (1) hämtad 2011-11-08 klockan 11:48 sid 6

¹⁷⁵ Fars Medlemsvolym (2011) sid 87

¹⁷⁶ Fars Medlemsvolym (2011) sid 112-114

Internationella influenser fanns redan år 1979 då reglerna har kompletterats med UECs regler. I 1995 års upplaga har dessa kompletteringar ändrats till att i stället passa IAFCs etikrekommendation så länge det följde svensk lag.¹⁷⁷ I 2011 års yrkesetiska regler tas hänsyn till både rekommendationerna från EU-kommissionen om revisorns oberoende och IAFCs regelverk IESBA dessa är mer detaljerade än de svenska regelverken.¹⁷⁸ En del i det utökande antalet regler i ramverket får anses komma från en ökad harmonisering mellan IAFCs medlemmar och Sveriges medlemskap i EU.

6.3 Intervjuer

6.3.1 Revisor A

Revisor A har varit verksam som revisor sedan år 1977. Han blev auktoriserad revisor år 1982 och arbetade några år i mitten av 80-talet som ekonomichef på ett börsnoterat företag. Under 80- och 90-talen arbetade han som chef på malmökontoret samt som regionchef i Skåne och Blekinge. Sedan 4 år tillbaka arbetar han som risk management ansvarig i den svenska firman och är ansvarig för bland annat interna riskfrågor, oberoendefrågor, och skadeståndsärenden.

På frågan hur Revisor A kommer i kontakt med nya klienter framhåller han först och främst att arbetet som revisor är mycket socialt och utåtriktat. De flesta nya uppdrag kommer från kontakter och väl utförda tidigare uppdrag. Han poängterar även vikten av att medverka vid exempelvis bankträffar, olika företagskvällar, medlemskap i Rotary och liknande som goda medel för att träffa potentiella klienter. Han uppger också att det endast är de stora revisionsbyråerna som kan hantera riktigt stora klienter och därmed kommer uppdrag in den vägen.

Vikten av att ha olika sorters medarbetare inom byrån poängteras också. Det är endast en del av revisorerna som är ute och socialiserar och etablerar nya kontakter och drar in klienter medan andra är mer utav förvaltare i organisationen. Han uttrycker vikten av att ha de olika personligheterna inom organisationen för att allt ska fungera.

När det gäller vilka överväganden Revisor A gör när han beslutar om ett nytt uppdrag påpekar han att den bästa tidpunkten att tacka nej till ett revisionsuppdrag är innan revisionsarbetet har påbörjats. Det är betydligt svårare att avsäga sig ett uppdrag än att avböja vid en förfrågan på grund av allt extra arbete som behöver göras när revisorn väl har registrerats hos bolagsverket.

¹⁷⁷ Fars Samlingsvolym (1995) sid 561

¹⁷⁸ Fars Medlemsvolym (2011) sid 68

Han framhåller att det som är absolut viktigast är vilka personer eller företag som står bakom bolaget som ska revideras. Han vill vara säker på att det är seriös verksamhet och att illegala personer hålls utanför PwC. Han påtalar hur viktigt det är att inte kriminella och oseriösa personer drar ner PwCs välrenommerade varumärke. För att sälla bort oseriösa verksamheter så ska revisorerna fylla i ett antal uppgifter angående nya klienter som sedan skickas till deras Compliance Office där företag och personer bakom företagen granskas via officiella uppgifter. Han påtalar även vikten av att känna sin kund, revisorer måste precis som banker följa penningtvättslagen och veta var företagets kapital kommer ifrån.

När Revisor A beskriver hur hans förhållande till klienter har förändrats under sin tid som revisor menar han att förhållandet inte har förändrats särskilt mycket. Det som skiljer sig åt är mestadels att allt måste dokumenteras betydligt noggrannare numera. Han påtalar också att affärsklimatet i världen har hårdnat och influerats av USA och England vilket har lett till detta ökade krav på dokumentation för att undvika stämningar. På grund av detta har också en större skepticism infunnits hos revisorer. Han påtalar vikten av att en revisor måste ha en professionell skepticism. Han talar också om att omvärlden har blivit mer komplicerad och att allt nu sker globalt.

Han fortsätter att beskriva att ju äldre och mer erfaren han blivit, desto mer ”sunt förnuft inställning” har han fått till tillvaron. Han menar att revisionen idag har blivit mer mekaniskt med hjälp av alla nya datorprogram som används och att yngre medarbetare är väldigt duktiga på programmen men kanske glömmer att ta ett steg tillbaka och betrakta helheten. Men detta är inget problem för PwC då de arbetar i team och har en äldre revisor med i varje uppdrag som kan ha ”helikopterperspektiv”. Han påtalar också nyttan av alla nya program och regler som ska leda till att ingen viktigt information går miste men menar att det kan vara ett problem när reglerna blivit så detaljerade som de är i dagsläget för skepticismen eller det sunda förnuftet kan till viss del förloras.

Han fortsätter med att påtala att för varje kris kommer mer och mer regler och därmed blir revisionerna dyrare för klienten. Han påtalar även att revisionerna kanske blir för tjänstemannastyrda.

Enligt revisor A påverkas inte oberoendet på något sätt av efterfrågestyrd revision. Då ett företag väljer revision är kraven desamma som om revisionen är lagstadgad. Däremot öppnas möjligheter att välja bort revision och anlita revisionsbyrå som redovisningskonsult och därmed finns inget oberoendeproblem. Det enda som sätter gränserna i de fallen är FARs etiska regler angående registrerade revisionsbolag, de får inte sälja vilka tjänster som helst

utan enbart tjänster som är förknippade med revision, det vill säga redovisningstjänster, skattekonsultation och viss management consulting.

Om den lagstadgade revisionen skulle tas bort för även större bolag tror Revisor A att det som händer är att revisorskåren krymper och fler revisorer skulle välja att öppna redovisningsbyråer eller bli konsulter inom andra delar av ekonomiområdet.

Revisor A fortsätter med att tala om att en stor byrå inte är lika beroende av uppdrag utan det går relativt enkelt att tacka nej om oberoendet är hotat. Däremot ser han det som ett problem för de mindre byråerna om de har en eller ett par klienter som står för en stor del av omsättningen, då blir revisorerna naturligt mer beroende.

På frågan angående hur han tror att branschen och hans roll som revisor kommer att påverkas om förslagen i EU-kommissionens grönbok blir verklighet svarar revisor A att det kommer att bli dramatiska förändringar. Han tänker främst på förslagen att förbjuda en stor del av konsultverksamheten. Han påtalar att skattekonsulter och personal på advisory-avdelningen behövs för att genomföra en god revision då de kan hjälpa till vid besvärliga poster. På något sätt kommer de stora byråerna bli tvungna att styckas men om och hur det kommer att gå till är inget som har diskuterats ännu. Han påtalar även att Sverige är väldigt unikt då revision fram till för två år sedan var lagstadgat för alla företag. Spelplanen kommer att ändras dramatiskt om EU-kommissionens grönbok blir verklighet.

När vi diskuterar hoten som beskrivs i analysmodellen så berättar Revisor A att han aldrig har upplevt vänskapshotet som ett problem. Han känner mycket folk och många av sina klienter men har en yrkesheder, agerar professionellt och låter inte sig påverkas i revisionsarbetet. Han påtalar också vikten av att inte sitta som revisor i goda vänners företag. Han nämner även betydelsen av att inte vara revisor i de bolag där det kan kännas obekvämt i situationer som förekommer inom revisionsarbetet. Det kommer situationer där revisorn måste ta ställning och om det kan förstöra relationer ska rollen som revisor innehas av någon annan.

Angående skrämselhot så talar han om att situationer som kan uppkomma är främst att klienten hotar med att byta revisionsbyrå om revisorn inte skriver under. Här påtalar han att det då är en stor fördel med en stor revisionsbyrå som inte är så beroende av enskilda uppdrag men visst kan enskilda individer vara väldigt benägna att behålla sina kunder. Han menar dock att kulturen på PwC är sådan att medarbetare vid kluriga situationer alltid stämmer av med sin närmaste chef och på så sätt kan de här situationerna undkommas.

Han berättar vidare att de vid varje nytt uppdrag har en blankett med Analysmodellen som fylls i och ingår i revisionsdokumentationen.

6.3.2 Revisor B

Revisorn som vi intervjuat är delägare och en av två grundare i en liten byrå i Göteborg med 12 anställda. Han har varit auktoriserad revisor sedan år 1982 och arbetar till största del med små och medelstora företag.

Nya klienter är en förutsättning för att kunna fortsätta att driva byrån. Dessa kommer revisor B i kontakt med på flera olika sätt. Det vanligaste är dock att han blir rekommenderad från redan befintliga klienter. Han poängterar också vikten att alltid marknadsföra sig själv och sina tjänster, för att på så vis kunna nå ut till nya kunder. Någon traditionell marknadsföring som tidningsannonser eller liknade har dock inte förekommit. Revisor B tycker inte sättet att generera nya klienter har förändrats under hans tid i branschen. Däremot säger han sig känna av en förändring då de stora byråerna har börjat med, som han uttrycker det, ”telefonförsäljning” för att få in nya kunder.

När en ny kund ska läggas till i kundstocken kontrollerar revisor B årsredovisningen för bolaget ett antal år bakåt i tiden för att se att det inte finns några oegentligheter. Sedan för han en diskussion med personerna bakom bolaget.

”Vi vill inte ha processbenäget folk som klienter”

När detta är gjort är det bara formalia kvar menar revisorn. Byråns filosofi har varit att tacka ja till nya uppdrag i möjligaste mån. Det finns dock ett par typer av bolag som revisor B överväger extra innan han tar sig an. Ett exempel är bolag som till stor del sysslar med kontanthantering.

Revisor B anser inte att hans förhållande till klienter har förändrats under sin tid i branschen. Han kan dock se att revisorer i dag i mindre utsträckning blir inbjudna till kundernas julfester och liknande tillställningar. Detta tror han dock beror på att företagen i dag inte har lika mycket representation. Vad gäller frågan om oberoendet skulle kunna vara inblandat i förändringen, menar han att oberoendet är något som har med hans personliga integritet att göra. Revisor B anser att så länge han inte tycker att det skulle vara ”jobbigt” att säga ifrån om han finner oegentligheter, föreligger ingen risk för att oberoendet ska vara hotat.

Att det skulle skett en förändring i oberoendet då nu revisionsplikten har blivit avskaffad tror han inte. Vad gäller deras byrå så har de tappat 40-50 klienter av totalt 500 och delar av dessa

var sådana uppdrag som byrån ville avsäga sig. Revisor B säger också att byrån arbetar mycket med kombinationsuppdrag och att besparingen ett företag gör på att avsäga sig revisionen då blir relativt liten. Han tror inte att det är så att revisorns arbete har påverkats av revisionspliktens avskaffning. Oberoendet menar han är en viktig del i yrkesrollen oavsett om revisionsplikt föreligger eller ej.

Revisor B är inte insatt i några frågor kring EU-kommissionens grönbok eller förslagen där om. Han tycker dock att byrårotation inom sex år låter som att det kommer att skapa extra jobb och att kunden är den som kommer bli lidande.

Han uppger att de etiska reglerna har vuxit och i dag består av betydligt mer exempel och detaljstyrning. Han säger att alla regler och nya datasystem har gjort revisionen mer mekanisk. Alla regler och olika system blir fördummande säger revisor B. Han ser inte bara detta som negativt utan menar att för en person som varit i branschen länge och har ett helikopterperspektiv är all dokumentation en bra hjälp som stärker kvalitén i revisionen.

Han menar också att revisionsberättelsen har utvecklats mycket då den i början av hans karriär omfattades av fyra till fem rader medan den i dag ofta är en hel sida och innehåller olika typer av friskrivningar. Här tycker revisor B att en del av oberoendet blottläggs.

Vad gäller egenintressehot, självgranskningshot och vänskapshot från analysmodellen menar han att inget av dem är speciellt vanliga på deras byrå. Det hotet som i vissa fall kan ställa till problem är i så fall vänskapshotet. Han menar också att det kan finnas en viss skillnad mellan stora och små byråer då det i de stora byråerna finns mycket kontrollsystem medan i de små bolagen mer är en fråga om tillit och yrkesstolthet.

Att tilläggstjänster skulle påverka revisorns oberoende tror inte revisor B. Däremot tror han att revisionen i dag blir en plattform för att sälja in fler tjänster framförallt hos de stora byråerna. Det blir hårdare konkurrens om revisionsuppdragen och de stora bolagen kan ge en låg offert på revisionen av bolaget och sedan genom dyra konsulttjänster ändå göra bra vinst på uppdraget.

Revisor B tycker att integritet är svårare att mäta än oberoende som han tycker går att teoretisera. Oberoendet går genom olika regler och åtgärder att garantera medan integriteten handlar mer om hur människor agerar.

”Oberoendet är som etik och integritet är som moral”

En oberoendefråga som revisor B diskuterar och som han tidigare såg som ett problem var att en eller ett par klienter stod för en allt för stor del av byråns totala intäkter. Detta är inte ett problem i dag anser revisorn då dessa stora uppdrag oftast finns hos de stora byråerna.

6.3.3 Revisor C

Revisor C arbetar på KPMG sedan fjorton år tillbaka. Hon blev auktoriserad år 2003 och arbetar både med stora och små bolag. KPMG är en av Sveriges största revisionsbyråer och har för närvarande 1600 medarbetare i Sverige (internationellt 138 000) och omsättning på 1900 MSEK (internationellt 19,8 Miljarder USD). Revisor C arbetar på KPMGs kontor i Malmö.¹⁷⁹

Revisor C berättar att hon kommer i kontakt med nya klienter på flera olika sätt. Dels är hon ute i olika marknadssammanhang, så som företagsträffar, dels kommer nya kunder via sociala nätverk och kontakter. Befintliga klienter kan rekommendera henne och eventuella tidigare uppdrag som KPMG utfört för ett företag kan resultera i att företaget senare väljer KPMG som revisor. Malmökontoret har även en inhyrd person till hjälp för att hitta nya klienter. När det gäller stora företag är det oftast partners som odlar kontakterna och kartlägger vilka bolag som skulle kunna vara intressanta som klienter. Upphandlingar någonstans i världen kan också resultera i ett uppdrag för Malmökontoret när det gäller stora multinationella koncernen, trots att kontoret inte har varit aktiva i själva offerten. Revisor C har själv blivit mer marknadsorienterad de senaste åren då hon gärna vill ha sin egen klientstock och då gäller det att vara aktiv.

Det är flera överväganden som ska göras innan en ny klient kan tas in. Att följa regler som penningtvättslagen och begära ID är några av dessa. Enligt revisor C är det mesta helt datorstyrt och det räcker att viss information läggs in i systemen i början av processen. Sen görs risköverväganden av flera olika instanser, exempelvis av risk compliance office i Stockholm. Som revisor måste KPMG alltså få vissa godkännanden innan den nya klienten kan accepteras. Detta ska förhindra att revisionsuppdrag accepteras när en klient även köper omfattande konsulttjänster från KPMG. Revisor C går även själv igenom sin klientstock innan hon lämnar offert på vissa kunder för att säkerställa att de befintliga klienterna inte har något emot det.

Förhållandet till klienter har enligt revisor C påverkats av branschens utveckling mot fler regler och därmed hårdare styrning. Hela den administrativa processen att få igenom en ny klient fanns inte när hon började som revisor. Speciellt när det gäller de stora bolagen är det

¹⁷⁹KPMGs hemsida (1) hämtad 11-12-13 kl. 11:23

viktigt att få godkänt från systemen innan arbetet kan påbörjas. Det har tillkommit många administrativa uppgifter för revisorer att utföra. Revisor C säger att hon försöker vara noggrann med att följa alla regler men ibland kan de kännas som en extra kostnad för kunden. Kombiuppdrag finns också, men revisor C har själv inga sådana. Hon säger att det händer att hon skulle vilja hjälpa en klient när det exempelvis uppstår ett problem med att få ihop årsredovisningen eftersom det egentligen bara handlar om siffror, som är reviderade och bestämda, som ska in i en mall. I sådana fall kan det kännas onödigt att klienten måste gå till ytterligare en part för att få hjälp. Detta kan även irritera klienter men i slutändan har kunden oftast förståelse för revisorns ställning.

Själva sättet att umgås med klienter har däremot inte ändrats med tiden tycker revisor C. Som revisor finns det en relation till kunden men den måste hållas på en professionell nivå. Inte heller finns det problem med att svara på kundernas frågor och ge råd. Däremot finns det nuförtiden striktare regler över vad revisorer får göra jämfört med hur det var tidigare. Sedan förekommer det att revisorer gör avsteg från reglerna för att de är kundorienterade men revisor C uppger att hon undviker sådant för att inte hamna hos Revisorsnämnden.

Revisor C tar även upp problemet med pressen som lätt hänger ut revisorn vid företagskonkurser. Enligt henne är arvoden redan nu hårt pressade av rådande konkurrens och situationen blir bara värre och värre för byråerna. Samtidigt ökar omfattningen av regelverken som revisorn måste följa i sitt arbete. Revisorer strävar ändå för att göra en korrekt riskbedömning vid varje nytt uppdrag men trots att det inte finns fasta arvoden så har revisorerna ändå en viss budget att ta hänsyn till.

I frågan om oberoendet kan ha påverkats av den efterfrågestyrda revisionen som blivit resultat av revisionspliktens avskaffande har hon inget direkt svar. Hon har själv inte förlorat något av sina bolag på grund av avskaffandet. Däremot har hon fått ett nytt uppdrag hos ett mindre bolag som inte omfattas av revisionsplikten men som ser det som en kvalitetsstämpel. Sedan kommer revisor C fram till att det är möjligt att oberoendet kan ha påverkats något. Men även i en tuff marknad måste alla nya uppdrag gå igenom KPMGs interna system och prövas mot exempelvis analysmodellen.

Analysmodellen ingår i de rutiner som måste gås igenom vid varje nytt uppdrag samt en gång om året för alla befintliga uppdrag. Det finns en standardiserad mall som ska fyllas i och det gäller att använda sunt förnuft när ett nytt uppdrag accepteras så att det till exempel inte uppstår en jävsituation. När det gäller de stora uppdragen som ska rapporteras till utlandet ska

också ett dokument med independence rules fyllas i. Revisor C uppger att hon undviker själv riskfyllda uppdrag.

Angående EUs grönbok, svarar revisor C att hon inte är så insatt i detaljerna men har följt diskussion i dagspressen och läst en del av kommentarerna. Hon tycker att det dras för långt åt ytterligheterna i bokens förslag och det blir i slutändan bara dyrare för klienterna. Som exempel tar hon förslaget att tillägget till revisionsarvodet skulle maximalt få vara tio procent. Detta skulle omöjliggöra exempelvis kvartalsgranskningar som KPMG brukar tillhandahålla för företag. Detsamma gäller förslaget att separera rådgivning och revision. Ska klienten vända sig till två olika byråer blir det en klar fördyrning för dem. Grönboken känns inte helt verklighetsförankrad konstaterar revisor C.

Revisor C uppskattar när hon är till nytta för klienterna och ibland känner revisor C att det inte bara skulle komma från den vanliga revisionen utan det behövs det lilla extra i form av rådgivning eller liknade. När det gäller klienter som en revisor haft under en längre period tycker hon att var och en måste rannsaka sig själv, så att det inte uppstår ett hot mot revisorns oberoende. För de större bolagen måste den påskrivande revisorn och teamet dessutom rotera internt i byrån. Byrårotation tycker hon inte är en bra idé och refererar till en italiensk undersökning som visar att det inte alls främjar de mindre byråerna utan bolagen väljer att byta mellan de stora revisionsbyråerna.

Revisor C tycker att hon kan ha haft en klient sedan många år och ha en bra relation till denna utan att det blir något oberoendeproblem. En god relation behöver inte göra att oegentligheter måste godkännas eller att revisorn måste biträda med allting, menar revisor C. Det är ändå viktigt att relationen till kunden hålls professionell och att inga vänskapsband uppstår. Att äta lunch tillsammans med en klient är inget problem men att ytterligare socialisera med klienten anser hon olämpligt. Möjligen skulle hennes äldre kollegor tycka annorlunda, tillägger revisor C, eftersom det har varit annorlunda förr i tiden. Oberoende och integritet som begrepp är lika viktiga för revisor C, och de går även ihop lite grann enligt henne.

Så länge KPMGs regler och system följs så ska inte den ökade graden av tilläggstjänster påverka oberoendet. Alla hot ska övervägas innan ett nytt uppdrag accepteras. Avsteg från regler kan dock förekomma när klienten befinner sig i en problematisk situation och reglerna som överträds anses som oväsentliga. Genom revisionen har revisorn även möjlighet att påpeka att vissa tilläggstjänster kan leda till besparingar i företaget. Detta anser revisor C har ökat under sina år i branschen.

I framtiden tror revisor C att det tyvärr kommer att bli ännu fler regler. Hon ser risken att revisionen blir lidande på grund av allt administrativt arbete som har tillkommit på grund av ökade krav på dokumentation. Revisor C uppfattar inte att de allt mer detaljstyrande reglerna leder till att revisorerna inte behöver använda sig av sitt sunda förnuft. Avslutningsvis påtalar hon att revisorsyrket handlar om mer än att bara tjäna pengar, yrkes stoltheten är viktig.

7. Analys

I denna del analyserar vi våra frågeställningar med hjälp av de tidigare kapitlen. Vi kommer diskutera om branschens utveckling under de senaste decennierna har påverkat revisorernas roll, hur oberoendet och integriteten förhåller sig till varandra och hur dessa har förändrats över tid.

7.1 Branshutvecklingens påverkan på revisorns roll

De senaste decennierna har samhället vi lever i genomgått stora förändringar. Dagens affärsklimat präglas av en allt större globalisering, detta har påverkat revisorernas roll och ställning. De revisorer vi har intervjuat upplever dock inte själva någon stor förändring i deras roll som revisor. Däremot är revisorerna eniga om den utveckling som skett inom branschen genom de trender som vi beskrev i avsnitt 4.5. Revisor C påtalade bland annat att de nya reglerna har lett till hårdare styrning. En sådan förändring är FARs utveckling av de yrkesetiska reglerna. Vi finner det intressant att revisorerna inte upplevt någon förändring i deras roll då vi tycker att det verkar osannolikt att rollen är densamma idag som för 30 år sedan, då så många faktorer har förändrats. Det kan vara så att deras åsikter beror på att de stått nära och upplevt förändringen från dag till dag. Genom att ha studerat intressentmodellen har vi fått uppfattningen att det från och med slutet av 1970-talet tillkommit nya intressentgrupper som visat ökat intresse och ökade krav på revisorns arbete. Dessa nya utmaningar har under åren flitigt kommenterats och debatterats i revisorernas branschtidning *Balans*.

Lagstiftarna har under åren vidtagit olika åtgärder för att stärka revisorernas ställning. Dessa innefattar bland annat 1975-års aktiebolag där god revisionsred antogs i lagstiftningen. En ytterligare åtgärd som vi beskrev i avsnitt 4.2 var att gradvis luckra upp tystnadsplikten som bundit revisorn. Detta för att det skulle bli lättare för en revisor att tillgodose fler intressenters intressen och inte enbart liera sig med företagsledningen. Dagens revisorer har ett annat förhållande till intressenterna vilket bland annat beror på utvecklingen av ägarstrukturen i börsnoterade företag. Idag äger så gott som alla vuxna människor aktier i form av pensionssparande. I och med den ständiga utvecklingen måste lagstiftare och normgivare ständigt uppdatera de bestämmelser som berör revisorer.

Då FAR är den branschorganisation vars huvudsakliga uppgift är att utveckla revisionsbranschen har under åren ett antal tillägg och förändringar i normverken genomförts. Detta för att möta de förändringar som skett inom samhället. Ett av de normverk vi har valt att granska är FARs yrkesetiska regler. Den utveckling vi ser är att oberoendet har fått en

betydligt större vikt över tid. Att på detta sätt hårdare reglera oberoendet är en följd av utvecklingen i branschen. En lag som har tillkommit är RevL §21 som behandlar analysmodellen. Denna modell ska vara till hjälp för att säkerställa revisorns oberoende. Om analysmodellen används på rätt sätt anser vi att det är en utmärkt modell för att styrka revisorns synbara oberoende. Om den däremot endast blir som en check-lista finns risken att resultatet blir omvänt. Då kan man närmast se regelverket som ett symbolistiskt arrangemang vilket enligt institutionell teori skapas för att uppfylla omvärldens förväntningar och krav på organisationen, men som inte har något praktiskt betydelse i sig.

Som vi beskrivit ovan finns oberoendet med i de yrkesetiska reglerna. Oberoendet omfattar numera en egen del. Integritet nämns i denna del, beskrivet som en egenskap som en oberoende revisor ska agera med. En viss form av beroende kommer alltid att föreligga mellan klienten och revisorn då revisorn får betalt av sina klienter. Detta torde inte vara något problem så länge inte revisorn blir beroende av en eller ett par klienter. Problemet diskuterades under 80-talet men har sedan dess fått en mindre roll i debatten kring oberoendet. En av anledningarna till detta kan vara utvecklingen till allt färre och större byråer. Ytterligare en anledning, som revisor B nämner, är att de stora bolagen i dag till stor del revideras av de stora revisionsbyråerna. Av denna anledning tycker vi inte att det förslag som framkom i EU-kommissionens grönbok, att begränsa arvoden från enskilda klienter, löser något problem. Vi delar FARs åsikt att detta förslag enbart kommer att drabba de små- och medelstora revisionsbyråerna och öka de stora byråernas dominans.

Oberoendet ligger också i revisorernas eget intresse då en revisor som inte är oberoende inte är till någon nytta, då det inte går att lita på de rapporter som levereras. Det finns idag många olika regler och normer för oberoendet och hur en revisor ska agera för att vara oberoende. Detta tror vi beror på att det är, i förhållande till integriteten, enklare att definiera. Att vara oberoende kan definieras som att inte vara beroende av ekonomiskt stöd eller annan hjälp. Integritet är enligt oss svårare att definiera och svårare att reglera. Att vara oberoende i sina ställningstaganden och att inte rucka på sina principer är en definition av integritet. Detta skulle också kunna tolkas som att en revisor agerar med integritet genom att stå fast vid de regler som finns och trots påtryckningar från olika intressenter genomföra ett jobb som enligt de regler som finns leder till ett rättvisande resultat. Genom detta synsätt skulle oberoendet vara reglerna och att handla i enighet med hur reglerna är utformade vara det som definierade integritet. Detta skulle göra att oavsett hur mycket lagar och regler som tillkommer på området kommer dessa att bli verkningslösa om revisorskåren inte har en hög integritet. Revisorer måste trots en ökad press från olika intressenter så som företagsledning, aktieägare

och stat våga upplysa om det är så att fel föreligger. Saknas integritet kommer inte effekten av en ökad reglering leda till att oberoendet inom branschen stärks. En ökad reglering kommer också att leda till att det blir svårare för revisorerna att förmedla deras roll till intressenterna och genom detta finns risk att de förväntningsgap som finns i dag kommer att öka.

Vi tycker att det synbara oberoendet är det som över tid har påverkats mest. Detta beror enligt oss till stor del på förändringarna i samhällsklimatet där media i dag har en allt större slagkraft och att det har tillkommit fler intressenter som revisorn måste förhålla sig till. Revisor C påtalar under intervjun det idag hårdare mediaklimatet där revisorerna ofta hängs ut som ansvariga vid företagsskandaler. Det synbara oberoendet skiljer sig från det faktiska oberoendet då det är så som revisorn kommer att handla. På så vis tycker vi att det faktiska oberoendet och integritet ligger närmare varandra och är det essentiella när en revisors arbete ska granskas. Samtidigt är det synbara oberoendet viktigt för att intressenterna ska ha tillit till revisorns granskning.

För att möta det tuffare klimatet i samhället och medias hårdare granskningar har ökade krav på dokumentation tillkommit vid revisionen. Med andra ord har institutionell omvärld, som vi presenterade i avsnitt 3.2, ökat sin kontroll av revisorerna och deras byråer. Revisor A påtalade att dagens affärsklimat har influerats av USA och Storbritannien och stämningar mot revisorer har genom åren blivit allt vanligare. Den ökade dokumentationen och mer detaljerande regler är då ett sätt att kunna påvisa att inga fel i revisorns granskning föreligger. Revisor C bekräftar att det har tillkommit en mängd administrativa uppgifter under de år hon varit verksam, det vill säga från slutet av 1990-talet. Enligt henne är detta den främsta förändringen i revisorns dagliga arbete. Revisor A tar upp ökade krav på dokumentation och alla revisorer vi intervjuat håller med om att revisionen i dag har blivit mer mekanisk. De stora byråerna har försökt säkerställa att alla de tillkommande reglerna följs genom att bygga upp interna system där exempelvis analysmodellen ingår. Revisorerna A och C bekräftade användandet av sådana system och tycker att de underlättar revisorns dagliga arbete. De unga medarbetarna är duktiga på de nya systemen men lyckas inte alltid dra de rätta slutsatserna. Revisor A menar att detta inte är ett problem eftersom det alltid finns en äldre ansvarig kollega tillhanda som kan ha ett helhetsperspektiv. Vi ifrågasätter om så är fallet med tanke på den situation som idag råder där vissa revisorer är ansvariga för hundratals uppdrag. Utveckling mot en allt mer mekanisk revisionsprocess skulle i så fall ha lett till en försämrad revisionskvalité då en helhetsbild saknas. Revisor B ser ökande detaljreglering som ”fördummande”. Vi undrar om det även finns hot mot oberoendet på grund av att arbetet blivit mer mekaniskt. Det kan vara problematiskt för de yngre medarbetarna att genom dessa

mekaniska system inte få möjlighet att utveckla sin integritet och sitt sunda förnuft. Som vi beskrev i avsnitt 5.4 är god revisionssed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. Detta är egenskaper som kan gå förlorade genom en mer mekanisk revision.

Rollen som revisor har i dag blivit mer konkurrensutsatt än den var under 70- och 80-talet. Revisor A talar om att förr hade företagen ofta sina favoritrevisorer och då kunde revisorn räkna med jobb under lång tid. Detta tillsammans med att allt fler intressenter har intressen i företagen gör att pressen ökar från flera håll. Vi ser att de senaste årens revisionsskandaler genom det, ovan nämnda, hårdare mediaklimatet har gjort att revisorns roll blivit allt mer utsatt. Vi tror att detta både på gott och ont har skadat bilden av revisorerna som ofelbara och har gjort att revisorerna i dag i högre grad ifrågasätts. Detta kan göra att revisorerna blir mer måna om att göra ett bra jobb. Det skulle också kunna leda till att revisorer undviker att rapportera felaktigheter som leder till ett stort mediauppbåd runt det företaget som revideras. Vi tror att brist på kunskap hos intressenter och media ligger till grund för att revisorernas arbete ofta missuppfattas. I många fall där företag har gått i konkurs har inte revisorn gjort något fel. Revisorn hängs ofta ut som en av de ansvarige, men det beror ofta på att samhället har en felaktig bild av revisorns roll.

På grund av dagens hårdare konkurrens har revisorerna tvingats bli mer kundmedvetna. Revisor C uppgav att det händer att revisorer ibland gör avsteg från reglerna för att värna om sina kunder. Vi anser att den ökade reglering vi sett delvis har varit befogad men när reglerna blir för omfattande finns en risk att revisorer som är kundorienterade gör avsteg från reglerna. Då ställs det stora krav på revisorernas integritet och förmågan att se helhetsbilden av situationen samt de samhälleliga effekterna av revisorns handlande. Vi frågar oss om det nuvarande systemet på rätt sätt lär revisorerna, speciellt de yngre och oerfarna, att hantera dessa frågor. Detta kan skapa ett problem då oberoende borde handla om yrkesstolthet och integritet. Dessa attribut är något vi tycker oss se hos de revisorer vi har intervjuat. Revisor Bs definition på oberoendet är: så länge han inte känner sig obekvämt om han skulle behöva säga till någon om han skulle finna oegentligheter. Denna typ av definition tror vi bygger på erfarenhet och revisor B säger också att han genom åren har begått misstag och att han lärt sig av dessa.

Att revisorn har följt reglerna kan vara ett sätt att försvara sig. I fallet med HQ Bank hade revisorn följt de regler som fanns för värdering av värdepapper. RN ansåg inte heller att det här förelåg något fel i värderingen utan det som orsakade den erinran som revisorn fick

baserades på bristande dokumentation. Detta tycker vi kan visa ett problem där oberoendet och revisionskvalitén på sikt kan skadas av de många reglerna. Men också hur rollen som revisor har blivit mer ansatt. Att diskutera rätt eller fel i detta specifika fall kommer vi inte att göra men hade revisorn haft en hög integritet är frågan om han hade skrivit en ren revisionsberättelse trots den stora övervärdering som förelåg i HQ Banks tradingportfölj. Det kan ifrågasättas om den aktuella revisorn har varit helt ärlig när hoten i analysmodellen analyserades. Att vara revisor för HQ Bank ansågs som ett prestigefyllt uppdrag och det kan tänkas att det förelåg ett egenintressehot.

7.2 Oberoendeproblematiken i revisorns dagliga arbete

En av de saker som byråerna har valt att göra för att bemöta den hårdnade konkurrensen inom revisionsbranschen är att i dag erbjuda andra tjänster vid sidan om revisionen. Vi ser att "Big 4" i stor utsträckning också sysslar med tjänster som Corporate finance, management consulting och andra konsulttjänster. Detta är en trend som vi tycker oss se redan på 70-talet då byråerna i liten skala började med tilläggstjänster så som skatterådgivning. Sedan dess har denna utveckling gått stadigt uppåt och de senaste åren ökat kraftigt. En av anledningarna till detta är att företagen i dag är mer komplicerade och för att byråerna ska kunna utföra en god revision krävs nu att revisorerna får hjälp av specialister. Detta har diskuterats ända sedan byråerna började med denna typ av tjänster. Under 80-talet fördes diskussioner om hur detta kunde påverka revisorernas oberoende. Men ämnet fick inte så mycket utrymme i debatten förrän 2001 när skandalen med energijätten Enron uppdagades.

Vi har via intervjuerna fått veta att revisionsuppdrag ofta är en viktig väg för att kunna sälja tilläggstjänster till sina klienter. Utan någon ny reglering inom området tror vi att denna ökning kommer att fortsätta. Risk finns då att oberoendet hotas och krav på stor integritet från revisorns sida blir viktigare. Om revisorns roll, som så mycket annat i dagens samhälle, blir mer säljriktad kan oberoendet försämrats. Får revisorerna hårdare krav på sig från byråerna att försöka öka tilläggstjänster och merförsäljning ökar egenintressehotet. Risken finns att revisorn undviker att lämna en oren revisionsberättelse eller lämna anmärkning då revisorn blir rädd att förlora klienten. Egenintresset blir större ju viktigare kunden är då revisorn inte vill förlora sina mest betydande uppdrag. En kund som köper mycket tilläggstjänster blir därmed viktigare än en kund som enbart köper ett revisionsuppdrag. Risken att revisorn drar sig från att lämna en oren revisionsberättelse på grund av rädsla att förlora en viktig klient finns redan idag, men ju större säljkrav som revisorn åläggs, desto viktigare för revisorn att inte förlora sina klienter.

Denna utveckling mot mer konsultverksamheter från revisionsbyråerna tror vi kan ha lett till att revisorns roll har blivit mer otydlig både för revisorn men framförallt för allmänheten. Detta skulle då stärka vår tes om att förväntningsgapet är ett av problemen som branschen måste arbeta med. Det senaste tillskottet till denna diskussion är EU-kommissionens grönbok som i sitt förslag går hårt åt dessa tilläggstjänster och menar att detta gör att oberoendet kan påverkas.

Ett möjligt framtidsscenario är att revisionsbyråerna förbjuds att inneha avdelningar som sysslar med att sälja konsulttjänster. Förbud av detta slag kommer att leda till drastiska förändringar av revisionsbranschen. Om revisionsbyråerna helt kommer att förbjudas att ha avdelningar som sysslar med konsulttjänster kommer viktig expertkunskap att gå förlorad från byråerna. Som våra intervjupersoner påtalat är experterna inom olika områden viktiga för att kunna hjälpa till vid besvärliga poster. Förlorar byråerna denna kunskap kommer revisionskvalitén att försämrast. Ska byråerna behålla dessa experter för att enbart vara behjälpliga vid revisionsuppdrag kommer revisionskostnaderna att öka vilket kommer att drabba klienterna. När denna fråga togs upp i diskussion i Grönboken nämnde både SRF och FAR i sina remissvar att revisionskvalitén kommer att försämrast på grund av att det blir svårare att attrahera personal eftersom utvecklingsmöjligheterna för de anställda försämrast. Ekobrottsmyndigheterna var positiva till förslaget då de ansåg att objektiviteten hotas då samma revisionsbyrå både utför konsulttjänster och agerar som granskande revisor. Denna fråga kräver en avvägning mellan nyttan av förslaget ur oberoendesynpunkt och risken för försämrast revisionskvalité, samt fördyringen för klienterna. Ett, enligt oss, mer troligt scenario är att det kommer införas ett förbud mot att samma revisionsbyrå säljer konsulttjänster till och reviderar samma företag. Detta leder troligtvis också till en fördyring för företagen men samtidigt behålls experter inom revisionsbyråerna och revisionskvalitén försämrast inte på samma sätt som om avdelningarna förbjuds helt.

Kontakten med nya klienter är en viktig fråga för alla revisionsbyråerna för att kunna fortsätta att växa. Detta tycker vi är en intressant fråga i förhållande till oberoendet. Genom att branschen i dag speglas av en högre konkurrens har det blivit viktigare hur byråerna bemöter både nuvarande och möjliga klienter. Vi fick genom intervjuerna veta att några av de större byråerna i dag har inhyrd personal som ringer för att boka möten med intressanta företag för att på så sätt få in nya uppdrag till byrån. Detta torde vara en nyhet inom branschen, då vi genom våra intervjuer fått reda på att det vanligaste sättet att generera nya uppdrag är på rekommendation från redan befintliga klienter. Även olika företagsträffar så som via handelskammaren och företagskvällar hos banker anger de revisorer vi intervjuat som viktiga.

De revisorer från de stora byråerna vi har intervjuat menar också att många företag dras till ”big 4” då det kan anses som en kvalitéstämpel att ha en årsredovisning från någon av de stora byråerna.

Vi tror att det blir en av revisorernas största utmaningar att minska förväntningsgapet för att på så sätt kunna leverera det som kunden förväntar sig. Om revisorn inte lyckas med detta kommer klienterna i den tuffare konkurrensen att bli kontaktade av konkurrenter och kanske byta byrå. Som vi beskrev i stycket ovan arbetar byråerna numera också intensivt med att kontakta nya potentiella klienter. Det har därmed blivit allt viktigare för revisorerna att motsvara klienternas förväntningar. Förväntningsgapet diskuterades flitigt redan under 90-talet och är även idag en viktig fråga att ta hänsyn till. Att för klienten visa nyttan av revisionen har blivit allt viktigare genom åren. Om Sverige i framtiden ytterligare kommer att inspireras av andra EU-länder och göra så att färre företag omfattas av revisionsplikten blir detta ännu viktigare.

Om revisionsbranschen inte tydligt klargör de regler som omfattar revisorn för klienten kan oberoendet bli lidande. Då det kan vara så att revisorer i framtiden börjar göra avsteg från de regler och normer som ska säkerställa revisorns oberoende för att tillmötesgå kunden. I intervjuerna diskuterar revisorerna både det tuffare klimatet i branschen men också att kunderna ibland kan tro att revisorn kan bistå med mer än vad reglerna tillåter. Här är det återigen viktigt att revisorerna har en stor integritet.

7.3 Framtidsutsikter

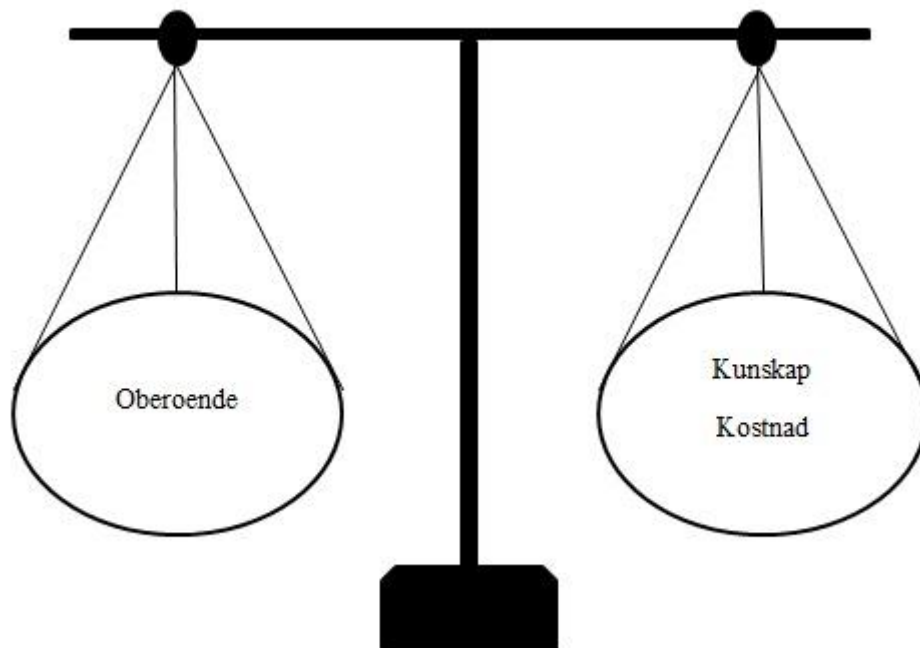
EU-kommissionens grönbok utkom med anledning av finanskrisen år 2008-2009 för att förbättra revisorernas granskningar och därmed kunna undvika att systemviktiga företag går i konkurs. Kritik mot revisorernas granskning av företag som senare har gått i konkurs är dock inte något nytt. Som vi beskrivit i avsnitt 4.2 skedde en rad uppmärksammade konkurser där revisorns roll ifrågasattes också under 1980-talet. Lagstiftarna försöker ständigt förbättra regleringen för att förbättra revisionen. Ett exempel på detta är Förordning (1995:665) om revisorer där utbildningskraven för auktoriserade revisorer skärptes. Trots en ständig utveckling av lagstiftningen har vi under 90- och 00-talen sett en rad uppmärksammade konkurser där revisorernas insats har ifrågasatts. Detta tyder på att reglerna fortfarande inte är tillräckligt tydliga.

Det senaste förslaget som berör revisorer behandlas i EU-kommissionens grönbok och i det lagförslag som kommit därav. Krav på byrårotation är ett av förslagen. Att under en längre tid sitta som revisor i ett bolag kan påverka oberoendet. Som revisor A uttryckte sig ovan så är

det naturligt att det kan uppstå någon form av vänskap om uppdraget har varat i 30 år. Är det så att revisionsuppdraget genererar en stor del av revisionsbyråns totala intäkter eller på något annat sätt är viktigt för revisionsbyrån eller ansvarig revisor är även egenintressehotet av vikt. Lika naturligt som att oberoendet kan påverkas är att revisorns kunskap om företaget ökar ju längre tid uppdraget varar. Att ökad kunskap om ett företag leder till en högre revisionskvalité har Tobias Svanström visat i sin avhandling som vi refererade till i avsnittet 3:7.

Om byrårotation då är en bra eller dålig idé kräver en avvägning. Det krävs en jämförelse av nyttan av revisorns ökade kunskap om företaget med risken att revisorns oberoende rubbas. Om revisorn har integritet nog att säga ifrån vid felaktigheter trots att uppdraget varit i 30 år finns inget oberoendeproblem och därmed är den ökande kunskapen om företaget en klart övervägande fördel. Det ska också tilläggas att dagens svenska regler kräver rotation av ansvarig revisor i börsnoterade företag var sjunde år, däremot behöver inte revisionsbyrån bytas. En ytterligare faktor som påverkar valet om byrårotation är kostnaden för företagen. Samtliga revisorer som vi intervjuat har påtalat att det är klienterna som kommer att bli lidande om reglerna införs på grund av ökade revisionskostnader. Om det däremot är så att oberoendet rubbas så pass mycket av vänskapshotet att det överväger nyttan av ökad kunskap och lägre kostnad så är byrårotation en god idé (Se figur 7.1). Alla våra intervjupersoner uttryckte klart att vänskapshotet inte är något problem för dem. Viktigt att komma ihåg är att de ser saken ur sin synvinkel och talar därmed om det faktiska oberoendet. För att klargöra om det synbara oberoendet påverkas krävs en kartläggning av vad intressenterna anser. Som vi ser i intressentmodellen i avsnitt 3.1 så har revisorer en mängd intressenter att ta hänsyn till. Det gäller därmed för lagstiftare och normgivare att ta hänsyn till så många intressen som möjligt. Är det så att exempelvis kreditgivare inte litar på revisionen på grund av vänskapshotet eller att aktieägarna anser att oberoendet behöver stärkas ytterligare så måste även de faktorerna vägas mot nyttan av ökad kunskap och lägre revisionskostnader för företagen.

Både FAR och RN var i sina remissvar till grönboken skeptiska kring byrårotation. RN framhöll dock att rotation av hela revisionsteam är en möjlighet för att stärka oberoendet men samtidigt behålla kunskap om företaget. Detta anser vi är ett förslag som har mer förankring till verkligheten då vi tror att byrårotation är en för långtgående åtgärd. Nackdelarna som förslaget för med sig överväger fördelarna då det inte finns någon forskning som visar på att oberoendet kommer att öka drastiskt.



Figur 7.1 Fördelarna med byrårotation vägd mot fördelarna utan byrårotation¹⁸⁰

Som vi i tidigare kapitel har påtalat har regleringen kring revision och revisorns oberoende ökad dramatiskt de senaste åren. Med nya förslag från EU-kommissionen är det troligt att reglerna kommer att fortsätta att öka. Om reglerna kring oberoende ökar finns en risk att det principbaserade regelverket kommer att övergå till en mer amerikansk modell med ett regelbaserat regelverk. Det är möjligt att analysmodellen kommer att utökas med fler och mer detaljerade hot som måste beaktas. Detta kan enligt oss leda till att endast det synbara oberoendet stärks. Som vi tidigare nämnt har vi genom våra intervjuer fått uppfattningen att analysmodellen riskerar att utvecklas till att bli enbart en administrativ åtgärd. Om vår uppfattning är korrekt riskerar analysmodellens syfte att gå förlorad. Då oberoende och integritet är begrepp som är svåra att konkretisera och i detalj styra anser vi att det är problematiskt om reglerna blir för långtgående.

En annan tänkbar väg är att reglerna kommer att bli färre. Alla revisorer vi intervjuat har beskrivit att reglernas ökning inte endast är positiv. Snarare är det så att reglerna har lett till att mycket tid går åt till dokumentation och administration som kan få en negativ konsekvens för revisionen. Är det så att lagstiftare och normgivare också kommer fram till denna slutsats kanske reglernas omfattning kommer att nå en topp och en återgång mot färre och mer principbaserade regler kommer att bli verklighet.

¹⁸⁰ Skapad av författarna

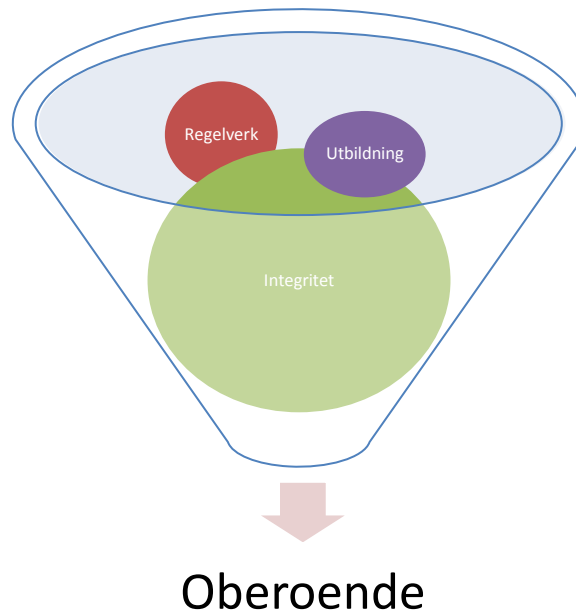
7.4 Oberoende och Integritet

Som revisor B uttryckte det:

”Oberoendet är som etik och integritet är som moral”

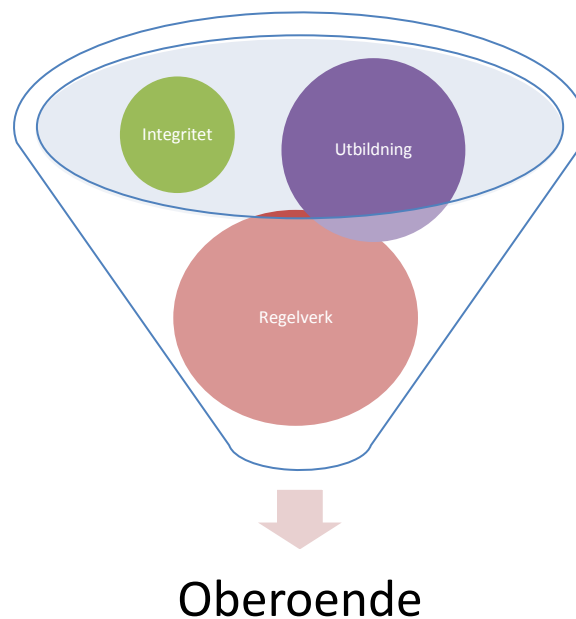
Etik och moral förekommer ofta i filosofin där etiken ofta ses som oskrivna regler och moralen handlandet därefter. Om vi väljer att fortsätta denna liknelse kan förändringen mot allt fler regler ses som ett försök att konkretisera oberoendet (etiken). Detta leder till att förändringen från 70-talet har gått ifrån oskrivna regler och normer om hur revisorn ska agera mot allt fler skrivna regler om hur revisorn ska handla för att vara oberoende. Detta kan ha lett till att en revisor kan vara synbart oberoende genom att följa de nedskrivna reglerna utan att faktiskt vara det. Vi tycker att genom att skriva ner och lägga till alla dessa regler har oberoendet och integriteten separerats jämfört med den bild vi fått av dessa genom vår historiska granskning. Som människa går det inte att vara helt oberoende, men detta betyder inte att en revisor inte kan utföra en opartisk och självständig granskning. Genom att en revisor har en stark integritet och en yrkesstolthet kan en fullgod granskning genomföras. Därför tycker vi att fokus på oberoendet blivit för stort och att vikten av en stark integritet har glömts bort genom alla nya regler.

Genom att ha granskat revisionsbranschens utveckling sedan 1970-talet tycker vi oss kunna se en förändring av synen på oberoende och integritet som modellerna nedan beskriver. Storlekarna på cirklarna beskriver hur stor vikt som läggs vid de olika begreppen i förhållande till varandra. Regelverkens utformning, vilka utbildningskrav som ställs samt revisorernas integritet är tre viktiga begrepp för att en oberoende granskning ska kunna genomföras. Vi är medvetna om att det finns fler faktorer som påverkar oberoendet men i modellerna har vi valt att fokusera på dessa tre.



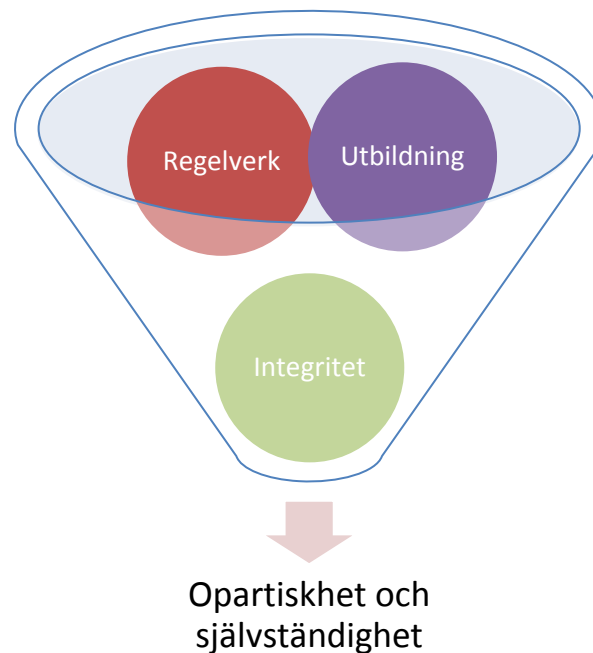
Figur 7.2 Dåtid

Under de första år som vår studie berör ser vi att regelverken var mindre omfattande och mindre detaljstyrande än de är idag. Som vi berörde i avsnitt 4.3.1 var också utbildningskraven betydligt mindre. Det var först på 1990-talet som högskoleutbildning blev ett krav för att bli godkänd revisor. Genom våra intervjuer har vi kommit fram till att revisorns sunda förnuft och integritet hade större påverkan på revisorns arbete då reglerna inte var så detaljerade som de är idag. Detta kan ha lett till ett större faktiskt oberoende men behöver nödvändigtvis inte lett till en bättre revisionskvalité.



Figur 7.3 Nutid

Genom en kraftig regelökning och hårdare krav på utbildning har cirkelarna för utbildning och regelverk växt i förhållande till integritetscirkeln. Fokus har därmed flyttats från revisorns integritet och sunda förnuft och istället har revisorns roll blivit allt mer detaljstyrd. Genom intervjuerna och den historiska genomgången har vi fått veta att de mer detaljstyrande reglerna har lett till en mer mekanisk revisionsprocess. Detta har lett till att det i dagsläget är mindre fokus på revisorns personliga egenskaper och integritet. Fokus ligger på det synbara oberoendet som har förbättrats i och med den allt mer omfattande regleringen och krav på dokumentation.



Figur 7.4 Framtid

Den utveckling vi vill se i framtiden är enligt modellen ovan. Vi vill att det ska finnas balans mellan alla tre faktorerna. Vi tycker att integriteten bör få en större betydelse i förhållande till de andra faktorerna. Detta betyder inte att vi anser regler och utbildningsnivå som mindre viktiga. Vi anser att oberoendet är ett olämpligt begrepp då det enligt oss är omöjligt att som revisorer vara helt oberoende. Genom att integriteten får en större betydelse tror vi att denna balans, trots att ett visst beroende föreligger, leder till att revisorerna kan genomföra en opartisk och självständig granskning.

Att vårt framtidsscenario kommer bli verklighet är föga troligt. Den utveckling vi tycker oss se pekar snarare på att reglerna kommer att fortsätta växa och bli mer detaljstyrande. Via vår historiska genomgång har vi sett hur regleringarna i Sverige har ökat. Genom att titta på EU-kommissionens grönbok år 2010 och det lagförslag som kommit därav ser vi också att

reglernas omfattning troligtvis kommer att öka. Om de mest drastiska åtgärderna i EU-kommissionens lagförslag blir verklighet kommer detta leda till att revisionsbranschen står inför en stor förändring.

8. Slutdiskussion

I detta avsnitt presenterar vi våra slutsatser som vi har kommit fram till efter att ha analyserat vårt material samt ger förslag på framtida forskning inom ämnet.

8.1 Slutsats

Revisionsbranschen har utvecklats mycket under de senaste 40 åren. Som vi har beskrivit i avsnitt 4.5 så har konkurrensen hårdnat. Detta trots det faktum att antalet revisionsbyråer har blivit färre. Under våra intervjuer har vi fått information om hur tilläggstjänsternas betydelse för revisionsbyråerna succesivt har ökat. Detta har lett till att det i dagsläget är försäljningen av olika tilläggstjänster som är revisionsbyråernas största inkomstkälla. Vi har också sett hur antalet regler som revisorerna måste förhålla sig till, genom åren, har blivit fler och mer detaljerade. Detta har delvis skett för att matcha de större och mer komplicerade klienterna. Genom den ökade regleringen och tekniska utvecklingen har vi också sett att revisionsprocessen över tid har blivit mer omfattande och mekanisk.

Alla faktorer vi har beskrivit ovan har påverkat revisionsbranschen och därmed även påverkat revisorernas ställning som oberoende granskare. Att det numera är av stor vikt att sälja tilläggstjänster leder till att revisorns oberoende ifrågasätts. I detta läge ökar kraven på att revisorerna har en stor integritet. Det är av stor vikt att revisorerna har mod nog att ordentligt granska även de klienter som för byrån är en viktig inkomstkälla och våga påtala eventuella felaktigheter. Även i de fall då revisorn har stor integritet och är oberoende i faktiskt mening måste hänsyn tas till det synbara oberoendet. Olika intressenter måste kunna lita på att revisorerna förhåller sig oberoende till klienter och ur intressenternas synvinkel är det synbara oberoendet av stor vikt. Genom att informera intressenterna kan de få en mer korrekt bild av revisorns uppgifter och därmed minskar förväntningsgapet. Detta kan stärka det synbara oberoendet utan att ytterligare regler behöver tillkomma.

I de stora revisionsbyråerna finns nu olika system för att säkra revisorernas oberoende och att de allt fler reglerna följs. Analysmodellen tillämpas vid varje nytt uppdrag för att upptäcka hot mot oberoendet och om möjligt eliminera dessa. Genom den information vi har fått från intervjuerna har vi konstaterat att de administrativa uppgifterna har ökat. Det är positivt för det synbara oberoendet att tester ska göras och dokumenteras. Samtidigt finns risken att om administrationen blir för tidskrävande kommer det möjligtvis leda till att revisorerna kommer att ägna mindre tid åt att granska klienternas räkenskaper och förvaltning, vilket är negativt för revisionskvalitén. Risken med att förlita sig på att systemen upptäcker oberoendehot är också överhängande. I dagsläget har de seniora revisorerna ett helhetsperspektiv över

revisionsteamerna vilket stärker oberoendet. Men den dag då de äldre, ansvariga revisorerna inte längre räcker till finns risken att oberoendet hotas då de yngre medarbetarna arbetar mer mekaniskt.

Vi tycker att revisorns integritet idag har fått stå tillbaks för de allt mer detaljerade reglerna som har tillkommit. Vi anser också att reglerna har gjort att oberoendet och integriteten idag står längre ifrån varandra än tidigare. Vi tycker oss se att en revisor idag kan vara synbart oberoende men genom en bristande integritet ändå inte göra en opartisk och självständig granskning. Detta gör att reglerna inte får den verkan som lagstiftare och normgivare önskar. Därför skulle vi vilja se ett större fokus på revisorns integritet och handlingar. Då revisorn aldrig kommer kunna agera helt oberoende anser vi att ett mer lämpligt begrepp skulle kunna vara opartiskhet och självständighet. Det är detta begrepp som används i revisorslagen och analysmodellen. Detta skulle göra att ett större fokus skulle hamna på det faktiska oberoendet som är det begrepp vi anser ligger närmare handlingen.

Den utvecklingen vi har sett de senaste decennierna har som vi beskrivit ovan lett till en ökad reglering. När vi granskat de förslag EU-kommissionen har lagt fram samt genom våra intervjuer tror vi att framtiden kommer att speglas av ännu fler och mer detaljerade regler. Vi tycker att många av de nya reglerna utformas i ett försök att stärka det synbara oberoendet. Detta gör att lagstiftarna via reglerna försöker tvinga fram ett oberoende som inte nödvändigtvis ger en mer opartisk och självständig granskning. Som vi har påtalat tidigare tycker vi att det vore mer relevant att försöka förbättra revisorernas faktiska oberoende det vill säga deras handlingar och integritet.

8.2 Förslag till framtida forskning

Mycket av det vi har diskuterat har ett svenskt perspektiv. Vi är medvetna om att revisionsbranschen i Sverige idag påverkas mycket av internationella regler. Det hade dock varit intressant med en studie som jämför dessa frågor mellan länder.

Begreppen oberoende och integritet är inte specifika för revisionsbranschen. Detta gör att det skulle vara intressant att jämföra dessa begrepp i andra branscher så som advokatbranschen och vården. Båda branscherna är högst aktuella och frågorna diskuteras ofta i massmedia.

Genom att studera den interna utbildningsplan som finns i dagens revisionsbyråer, vore det möjligt att få en uppfattning om hur begreppen oberoende och integritet framförs i utbildningen och om diskussion om integritet får tillräckligt plats.

9. Referenslista

Böcker

- Bryman, A; Bell, E. (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber
- Diamant, A. (2004) *Revisors oberoende*. Uppsala: Iustus förlag
- Edin, P-O; Brandinger, R. (1980) *Revisorns roll i framtiden*, FAR
- Fant, J. (1994) *Revisorns roll – en komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*, Helsingfors: Svenska handelshögskolan
- FAR (2005) *Revision En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag
- Hatch, M.J. (2002) *Organisationsteori, Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Lund: Studentlitteratur
- Jacobsen, D. (2002) *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur
- Jacobsen, D; Thorsvik, J. (2002) *Hur moderna organisationer fungerar*. Lund: Studentlitteratur
- Johansson, S-E. (1976) *Revisorns roll, aktuell praxis under debatt*, Stockholm: Norstedts Tryckeri
- Johansson, S-E; Nyström, B; Rydström, E. (1987) *Revision – kontroll, effektivitet, utveckling*, Stockholm: Liber
- Lundahl, U; Skärvad, P-H. (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund: Studentlitteratur
- Porter, B; Simon, J; Hatherly, D. (2008) *Principles of external auditing*. Third edition, England: Wiley & son Ltd
- Sjöström, C. (1994) *Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv*, Linköping: Universitetet i Linköping
- Svanström, T. (2008) *Revision och rådgivning*. Umeå: Print & Media
- Wallerstedt, E. (2009) *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*, Bromma: SNS Förlag

Artiklar

Bergman, M C; Holm, A. (2003) *FAR:s nya yrkesetiska regler*, Balans nr 5

Björner, T (1983) *Oberoendet och uppdragsstocken*, Balans nr 5

Cooper, D; Neu, D. (2007) *Auditor and audit independence in age of financial scandals*.
Advances in Public Interest Accounting, Volume 12,
<http://www.emeraldinsight.com.ludwig.lub.lu.se/books.htm?issn=1041-7060&volume=12>

Côté, M (2002) *Auditor independence*, CA Magazine Volume 135 Issue 7
(<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=a761e239-42f3-45b5-9699-d25906bffb6c%40sessionmgr4&vid=2&hid=25>)

Danielsson, Å; Larsson, L-G. (2004) *RS utmanar revisornas beteende*, Balans nr 11

Diamant, A; Holm, A; Strömberg, P. (2006) *Revisorsnämnden och åttonde direktivet*, Balans nr 1

Fadzly, M.; Ahmad, Z. (2004) *Audit expectation gap: The case of Malaysia*, Managerial Auditing Journal, Volume 19, Issue 7
(<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=868722&show=html>)

Malmqvist, P. (2011) *Revisornas anseende var bättre förr*. Balans nr 10

Nankler, U; Törning, E. (2011) *Redovisning och revision i kombiuppdrag*. Balans nr 4

Sample, J (2002) *Accountants' Liability after Enron* FDCC Quarterly, Volume 53, Issue 1
(http://content.ebscohost.com/pdf17_20/pdf/2002/9MX/01Sep02/8827486.pdf?T=P&P=AN&K=8827486&S=R&D=bth&EbscoContent=dGJyMMvI7ESeprc4yNfsOLCmr0qeprZSsai4TbWWxWXS&ContentCustomer=dGJyMPGpt0mwqrBRuePfgeyx44Dt6fIA)

Sharma, D; Sidhu, J. (2001) *Professionalism vs Commercialism*. Journal of Business finance & Accounting Volume 12, Issue 5-6
(<http://libhub.sempertool.dk.ludwig.lub.lu.se/libhub?func=search&libhubSearch=1&query=Professionalism+vs+Commercialism%3A+The+Association+Between+Non-Audit+Services+%28NAS%29+and+Audit+Independence>)

Lagar och normverk

Fars Medlemsvolym (2011) Stockholm: FAR förlag

Grönbok (1996) *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen.* Europeiska Kommissionen (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1996:0338:FIN:SV:PDF>)

Grönbok (2010) *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen.* Europeiska Kommissionen (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF>)

Aktiebolagslagen (2005:551)

Revisorslagen (2001:883)

Internetkällor

Advokatsamfundets hemsida

1. http://www.advokatsamfundet.se/Documents/Advokatsamfundet_sv/Advokatetik/V%c3%a4gledande%20regler%20med%20kommentarer%20maj%202011.pdf

Dagens Industris hemsida

1. <http://di.se/Artiklar/2011/12/1/252560/Debatt-Nu-gar-EU-om-USA-i-krangel/>

Ekobrottsmyndighetens hemsida

1. http://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Remisser_yttranden/Remissvar%202010/Gr%C3%B6nbok%20Revisionspolitik,%20L%C3%A4rdomar%20fr%C3%A5n%20krisen.pdf

EU-kommissionens hemsida

1. http://ec.europa.eu/sverige/eu_facts/faq/index_sv.htm
2. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf

FARs hemsida

1. http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIOR_SSED/VAGLEDNING_TILL_ANALYSMODELLEN_SEPT_2011.PDF
2. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL

3. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,444210&_dad=portal&_schema=PORTAL
4. <http://www.farakademi.se/Ekonomi-o-Styrning/Hardare-krav-pa-byraagare-fran-1-januari/>
5. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340407&_dad=portal&_schema=PORTAL
6. http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408&_dad=portal&_schema=PORTAL
7. http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/REMISSVAR/REVISION/GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY/EC%20GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY_LESSONS%20FROM%20THE%20CRISIS%208%20DEC%202010.PDF

KPMGs hemsida

1. <http://www.kpmg.com/se/sv/vilka-vi-ar/kpmgikorthet/sidor/default.aspx>

Nationalencyklopedins hemsida

1. <http://www.ne.se/lang/integritet/212287>

Notisums hemsida

1. <http://www.notisum.se/rnp/sls/fakta/a9950665.htm>
2. <http://www2.notisum.com/Pub/Doc.aspx?url=/rnp/sls/lag/19751385.htm>
3. <http://www.notisum.se/rnp/sls/sfs/20060399.pdf>
4. <http://www.notisum.se/rnp/sls/sfs/20060877.pdf>
5. <http://www.notisum.se/rnp/sls/fakta/a0050551.htm>

PwCs hemsida

1. <http://www.pwc.se/sv/om-oss/foretagspresentation-arsredovisning.jhtml>

Revisorsnämndens hemsida

1. http://www.revisorsnamnden.se/rn/startside/nyheter_startside/beslut_hq_bank.html
2. http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/organisation.html
3. http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbrev/arsredovis10.pdf sid 2-3

4. http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/arsredovisning_budget_regleringsbrev/arsredovis10.pdf sid 10-13
5. http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/2010_1507.pdf
6. http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/beslut_2010_1391_johan_dyrefors.pdf

Sveriges Redovisningskonsulters Förbunds hemsida

1. <http://www.srfkonsult.se/portal/pls/portal/docs/1/444018.PDF>

Svenska dagbladets hemsida

1. http://www.svd.se/naringsliv/bryt-de-storas-makt_5617841.svd
2. http://www.svd.se/naringsliv/revisorn-i-hq-bank-saknade-integritet_5316357.svd

Svenskt Näringslivs hemsida

1. http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00025/Remissvar_2010-200_25227a.pdf

Sveriges riksdags hemsida

1. http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=37&dok_id=GI03152
2. <http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=37&dokid=GL0399>
3. http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=37&dok_id=GT0397

Bilaga 1. Frågeformulär

1. Hur länge har du varit verksam som revisor? Godkänd eller auktoriserad?
2. Hur kommer ni i kontakt med nya klienter?
3. Vilka överväganden gör du när du beslutar om ett nytt uppdrag?
4. Hur har ditt förhållande till klienter förändrats under din tid som revisor?
5. På vilket sätt påverkas oberoendet av efterfrågestyrd revision?
6. Hur kommer branschen påverkas om förslagen i EUs grönbok blir verklighet? Hur kommer din roll som revisor påverkas?
7. Hur ser du på egenintressehot, självgranskningshot och vänskapshot? Var går gränsen?
8. Hur har oberoendet påverkats av tilläggstjänsternas ökade omfattning?
9. Vilket begrepp tycker du passar bäst, oberoende eller integritet?