



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKN90
Företagsekonomi -
Examensarbete på Civilekonomprogrammet

VT 2013

Svenska revisorers syn på icke-revisionsmässiga tjänster

Ljuset det kastar på oberoende och självreglering

Författare:

Richard Buch

Peter Rasmus Rolén

Handledare:

Amanda Tan-Sonnerfeldt

Förord

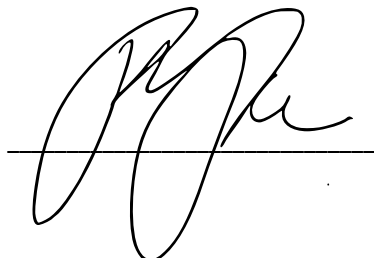
Det har varit otroligt spännande och lärorikt att under vår sista termin vid universitetet arbeta med denna uppsats. Vi hoppas att uppsatsen kan ge både kunskap inom ämnet och glädje åt de som tar del av den. Revisorernas roll i samhället är viktig, och vår förhoppning är att detta blir ett av budskapen som förmedlas genom denna uppsats.

Vi vill även ta tillfället i akt att ödmjukast tacka intervjurespondenterna för deras samarbetsvilja, utan er hade fullföljandet av denna uppsats varit omöjligt.

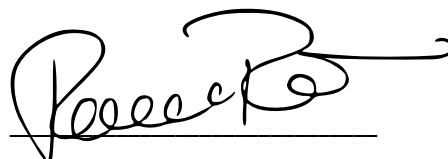
Avslutningsvis vill vi även tacka vår handledare Amanda Tan-Sonnerfeldt för hennes outtröttliga tålamod. Hennes vägledning är något som vi värdesatt högt.

Lund den 17 maj 2013.

Richard Buch

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping loops and curves, positioned above a horizontal line.

Peter Rasmus Rolén

A handwritten signature in black ink, featuring a series of connected loops and a long horizontal stroke at the end, positioned above a horizontal line.

Abstract

Title: Swedish auditors view on non-audit services – The light it sheds on independence and self-regulation.

Seminar date: 2013-05-28

Course: Master thesis in business administration, 30 University credit points (30 ECTS).

Authors: Richard Buch & Peter Rasmus Rolén

Advisor: Amanda Tan-Sonnerfeldt

Five key words: Auditor independence, Non-Audit Services, Self-regulation, Green paper, Auditing

Purpose: The purpose of this thesis is to examine Swedish auditors views on Non-Audit Services (NAS) and what implications this might have auditor independence and self-regulation. We aim to contribute to the debate on audit independence and NAS as well as how the current EU proposition on audit reform would affect regulation of NAS in Sweden.

Methodology: The study has a qualitative approach and all primary data has been collected through interviews with four experienced auditors.

Theoretical perspectives: Within our theoretical framework we present the concept of NAS as well as the proposed connection to auditor independence and self-regulation.

Empirical foundation: The empirical section includes four interviews with active practitioners within the audit profession. All of the respondents have a minimum experience of at least five years within the profession.

Conclusion: We find that Swedish auditors to a great extent share their view on NAS and that the Swedish auditing model is well functioning from the perspective of independence and self-regulation as confirmed by FAR. Michel Barniers proposed reform to the audit profession in Europe, specifically the restriction on NAS, would according to our interviews do more harm than good on the Swedish audit model. Mainly due to the loss of insight gained from performing Non-Audit Services.

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Svenska revisorers syn på icke-revisionsmässiga tjänster – Ljuset det kastar på oberoende och självreglering.

Seminariedatum: 2013-05-28

Ämne/Kurs: Magisteruppsats inom redovisning och revision, 30 HP

Författare: Richard Buch & Peter Rasmus Rolén

Handledare: Amanda Tan-Sonnerfeldt

Fem nyckelord: Revisorns oberoende, Icke-revisionsmässiga tjänster, självreglering, Grönbok, Revision

Syfte: Syftet med denna uppsats är att undersöka svenska revisorers syn på icke-revisionsmässiga tjänster (IRT) och vilka implikationer detta kan ha på revisorns oberoende och självreglering. Vi har som mål att bidra till debatten om revisorns oberoende, dess koppling till IRT samt även hur det nuvarande förordningsförslaget skulle påverka reglering av IRT i Sverige.

Metod: Studien har en kvalitativ ansats och all primärdata har samlats genom intervjuer med fyra erfarna revisorer.

Teoretiska perspektiv: Inom vårt teoretiska ramverk presenterar vi begreppet IRT med olika definitioner samt den föreslagna relationen mellan IRT, revisorns oberoende och självreglering.

Empiri: Det empiriska avsnittet innefattar fyra intervjuer med aktiva utövare inom revisionsyrket. Alla respondenter har en erfarenhet på minst fem år inom yrket.

Slutsats: Vi finner att svenska revisorer till stor del delar uppfattning av IRT och att den svenska revisionsmodellen är välfungerande ur ett oberoende- och självregleringsperspektiv, vilket styrks av FAR. Michel Barniers förslag till reform inom revisionsyrket i Europa, specifikt restriktionerna gällande IRT, skulle enligt intervjuerna göra mer skada än nytta för den svenska revisionsmodellen. Detta främst på grund av den minskade insikten som vinnas genom tillhandahållandet av icke-revisionsmässiga tjänster.

Förkortningar

ABL - Aktiebolagslagen

APB – Auditing Practices Board

EC - Europeiska kommissionen

EGAOB - Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer

ESMA - Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten

EU - Europeiska Unionen

FAR - Föreningen Auktoriserade Revisorer

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

ICAEW - Institute of Chartered Accountants in England and Wales

IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC - International Federation of Accountants

IRT - Icke-revisionsmässiga tjänster

ISA - International Standards of Accounting

ISB - International Standards Board

NAS - Non-audit services

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

PIE - Public Interest Entities

RevL - Revisorslagen

RevR - Revisorsrekommendationer

RN - Revisionsnämnden

SEC - Securities and Exchange Commission

SME - Small- and middle sized enterprises

SMP - Small- and middle sized practices

SOX - Sarbanes- Oxley Act

Definitioner

Förordningsförslaget - Ett förslag till förordning från Europeiska Kommissionen med syfte att reformera europeisk revision.

Grönboken - Motsvarar en Svensk SoU och utfärdas av kommissionen inom ett politiskt område.

Närhetsprincipen - En princip som säger att beslut skall fattas på lägsta ändamålsenliga nivå.

“The Big 4” - Utgörs av de fyra största revisionsbyråerna på marknaden (Deloitte, PwC, Ernst & Young och KPMG).

Principbaserat regelverk - Ett regelverk som klargör vanliga exempel och ramar inom vilka revisionen skall utföras. Detta regelverk lämnar stor del av tolkandet till den ansvarige revisorn.

Regelbaserat regelverk - Ett regelverk med tydliga regler och lagar som klargör vad som får och inte får göras inom revisionen. Detta regelverk lämnar väldigt lite utrymme till tolkande.

Konsekvensanalys - En analys som görs för att försöka förutse vad som skulle hända i det fall förordningsförslaget röstades igenom.

Självreglering - I detta arbete används termen självreglering med syfte till revisorns ansvar att själv reglera huruvida han/hon är oberoende i sitt arbete inom revision och accepterande av IRT.

Företag av allmänt intresse - Företag som är börsnoterade och därför inte endast har ett internt intresse från ledning och ägare. De företag som nämns inom förordningsförslaget har ett börsvärde som överstiger 1 miljard euro.

Innehållsförteckning

1. Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Problemdiskussion	10
1.3 Syfte	12
1.4 Avgränsning	12
1.5 Disposition	14
2. Metod	15
2.1 Forskningsansats	15
2.2 Kvalitativ forskningsmetod	15
2.3 Strategi	16
2.4 Data insamling	16
2.5 Val av respondenter	17
2.6 Litteratur och trovärdighet	19
2.7 Teori	19
2.8 Källkritik	20
3. Teoretisk referensram	22
3.1 IRT – Icke revisionsmässiga tjänster	22
3.2 IRT och revisionskvalitet	24
3.3 Revisorns oberoende	26
3.4 Professionsteorin och självreglering	31
4. Reglering	34
4.1 Lagstiftning om oberoende och IRT	34
4.2 Förordningsförslag KOM(2011) 779	37
5. Empiri	41
5.1 Hur uppfattar revisorer IRT?	41
5.2 Hur arbetar revisorerna med oberoende?	43
5.3 Revisorernas självreglering och eget omdöme	45
5.4 Kopplingen mellan IRT och revisionskvalitet	48
5.5 Hur ser Framtiden för IRT ut?	50
6. Analys	51
6.1 Frågeställning 1	51
6.2 Frågeställning 2	53
6.3 Kritik mot förordningsförslag KOM(2011) 779	57
7. Slutsats	59
7.1 Frågeställning 1	59
7.2 Frågeställning 2	60
7.3 Fortsatt forskning	62
8. Litteraturförteckning	64
8.1 Tryckta källor	64
8.1.1 Böcker	64
8.1.2 Artiklar	65
8.2 Lagar, Reglering och Direktiv	68
8.3 Elektroniska källor	69
8.4 Muntliga Källor	71
9. Appendix	72
9.1 Intervjufrågor	72
9.2 EU-lagprocess	74
9.3 Reglering av IRT i Europa och Sverige	75

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Revision och redovisning har sedan 1990-talets början genomgått stora förändringar, främst på grund av att större revisionsbyråer kraftigt ökat utbudet av tjänster utanför revisionsområdet. De utbudna tjänsterna innefattar bland annat konsultationstjänster, som ofta är menade att ge synpunkter på klientens verksamhet och på så sätt förbättra och strömlinjeforma aspekter som kan ha påverkan på resultatet. Tjänster som dessa ledde till en ny form av revision. Nu erbjöds något utöver själva revisionstjänsten och som ställde högre krav på revisionsbyråerna. (Klarskov Jeppesen, 1998) Det höjda kravet på revision innebar även ett ökat krav på objektivitet och professionalism för att bibehålla kvalitet, vilket Soltani (2007) menar är viktiga beståndsdelar inom oberoende för revisorer (Klarskov Jeppesen, 1998).

Tjänster som erbjuds utöver revisionstjänsterna, som hädanefter benämns IRT (icke-revisionsmässiga tjänster), förändras ständigt och gör det svårt för lagregleringen att följa med i utvecklingen (Svanström, 2008). Klyftan som skapats, mellan IRT och lagstiftning, har under de senaste decennierna gett upphov till uppmärksammade skandaler, den kanske mest uppmärksammade är den så kallade Enron-skandalen år 2001 i USA. Skandalerna startade en stor debatt och mycket tvivel om revisionsbranschens oberoende samt det allmänna värdet av revision. (Ye, Carson, & Simnett, 2006) Särskilt var det det ekonomiska beroendet som hävdades uppkomma vid tillhandahållandet av IRT till företag som även köper revisionstjänster. Resultatet av offentlighetens- och marknadens förtroendebrist på revisionsyrket gav upphov till att lagstadvare och redovisningsorgan utgav regler om förbud eller restriktioner av tillhandahållandet av IRT i USA, Australien och på andra platser runt om i världen (Australian Securities & Investment Commission, 2004; Sarbanes- Oxley Act, 2002).

Även i Europa brann debatten och 2006 gavs direktivet 2006/43/EG, även kallat det åttonde direktivet, ut. Direktivet tog upp frågan med icke-revisionstjänster utan att direkt vara explicit vad de konkret innebär, vilket även implementeras i Svensk lagstiftning. Direktivets implementering skiljer sig dock inom medlemsländerna i frågan om IRT (IAASB, 2011). Länder som till exempel Frankrike och Tyskland har

tagit en relativt konservativ ståndpunkt mot tillhandahållandet av dessa tjänster och har infört restriktioner mot dessa i samband med revisionstjänster (Maijoor & Vanstraelen, 2006). Sverige kan anses ha ett mer liberalt synsätt på tillhandahållandet av IRT, då de tillåts i samband med revision om det inte föreligger något hot mot revisorns oberoende (Svanström, 2008).

Efter den senaste finanskrisen och efter anklagelser att revisionsbyråerna inte uppmärksammat bland annat företag av allmänt intresses uppblåsta tillgångar, har naturligt gett en nytändning i debatten om revisorns oberoende. Michel Barnier, kommissionär för den inre marknaden och tjänster, har kommit att bli huvudperson i den nyligen publicerade Grönboken: Lärdomar från krisen (2010). Grönboken diskuterar stora och dramatiska förändringar inom revisionsbranschen för att säkerhetsställa oberoende hos revisorer och därmed styrkandet av finansiell rapportering från företag av allmänt intresse. Förändringarna som föreslås avser förbud mot tillhandahållande av IRT tillsammans med revision med flera och har blivit särskilt intensivt kritiserat från flera aktörer, däribland revisionsbyråer och andra branschorganisationer. (Europeiska Kommissionen, 2010) Efter synpunkter från allmänheten och professionella, kom 2011 ett förslag till förordning avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

Sverige, med avseende till revision kan räknas som ett liberalt land i relation till andra europeiska medlemsländer som till exempel Frankrike, Tyskland (FAR, 2012a), sägs enligt FAR själva vara i framkant av revision i Europa (FAR, 2012a). Debatten som råder angående rådgivningstjänster är främst att det ökar det ekonomiska beroendet av klienten, och som därför, påståendevis, skulle ge incitamenten för revisorer att agera gynnsamt för klienten (Svanström, 2008). Många författare har försökt definiera begreppet IRT, med varierande framgång (Beattie & Fearnley, 2002; Blackburn & Jarvis, 2010; Svanström, 2008). Beattie & Fearnley (2002) beskriver att IRT oftast associeras endast med konsultationstjänster, vilket enligt dem själva kan vara missvisande. Även faktumet att svensk lagstiftning i skrivandets tillfälle inte heller har uttryckt någon direkt definition visar på begreppets komplexitet.

1.2 Problemdiskussion

I Sverige regleras oberoendefrågor i revisorslagen 20-23 §§. Lagen lämnar det dock öppet för revisorerna att själva använda sitt eget omdöme i dessa frågor. I Sverige återfinns ingen explicit definition på vad som konstituerar IRT, dessa benämns endast som "tjänster andra än revisionstjänster" (FAR, 2011). Att revisorerna själva får göra en bedömning om det finns hot mot deras oberoende kan i sig utgöra ett problem, vilket uttrycks i Grönboken: Lärdomar från krisen. Då det sedan inte heller finns konkreta föreskrifter om vad begreppet innebär i praktiken kan även det ge upphov till missbedömningar och på så sätt påverka oberoende som då enligt Svanström (2008) har negativ påverkan på revisionskvaliteten. Det bör därför vara av vikt att få en omfattande bild av hur svenska revisorer, som i och med självreglering, uppfattar IRT.

Tidiga 2000-talets skandaler kring revision ledde till en upphettad debatt om revisionsyrket och dess funktion. Allmänhetens och lagstadgarnas förminskade förtroende för revision belyste att förändring krävdes. Debatten mynnade ut i nya lagar världen över, framförallt i USA. Detta som en aktion för att stärka den interna kontrollen som avser finansiell rapportering och göra det svårare att vilseleda intressenter som har intresse i ett bolag som är registrerat på den amerikanska börsen (Ribstein, 2002). Även på den europeiska marknaden drogs debatten om oberoende igång ordentligt. Ett exempel vid hanteringen av IRT är skillnaden mellan Frankrike, som helt förbjuder provisionen av andra tjänster än revisionstjänster, och Sverige som reglerar frågan på individuell revisornivå. Där kontrasteras den hårda regleringen med självreglering och visar på de stora skillnaderna inom Europeisk reglering av revision (IFAC, 2010).

I oktober 2010 lanserades "Grönboken: Lärdomar från krisen" av EU-kommissionen, där det framkom att kommissionen sökte förändra revisorns roll (FAR, 2012a). Grönboken och den framlagda förordningsförslaget tar upp ett antal förändringar som de anser skulle kunna gynna rapporteringen och revisionen. Grönbokens förslag blev dock inte helt positivt bemötta, däribland svenska branschprofessionella och FAR, som är starkt kritiska mot förslagen som lades fram (Deloitte, 2010; Ernst & Young, 2010; FAR, 2012a; KPMG, 2010). Kritiker till förslaget menar primärt att en

förändring inom IRT potentiellt skulle leda till en advers effekt på revisionskvalitet. Andra tjänster än revisionstjänster utgör en stor del av diskussionen i Grönboken. Förbudet som föreslås är någorlunda kontroversiellt eftersom det skulle begränsa en stor del av byråernas erbjudna tjänster (FAR, 2012a).

Beattie & Fearnley (2002) försökte, på beställning av Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), utforska den möjliga kopplingen mellan IRT-arvoden och revisorers oberoende. Studien utfördes med fokus på den brittiska marknaden och resultatet var något oklart. Slutsatsen beskriver svårigheter med att se koppling mellan IRT och det faktiska oberoendet. De fann dock en relativ samstämmighet med att tillhandahållandet av både IRT och revisionstjänster kan negativt påverka allmänhetens syn på revisorns oberoende. Vidare ser vi (författarna) att definitionen av andra tjänster än revisionstjänster kan vara otydlig, och beskriver själva dessa tjänster utan någon tydlig ordning på graden av inverkan på oberoende. Beattie & Fearnley belyser även redan från början att de flesta studierna inom ämnet är gjorda med amerikans fokus, någon som även belyses av Svanström (2008).

Den svenska revisionsmodellen, med självreglering i centrum, har fått lovord för att ligga i framkant gällande revision och redovisning (FAR, 2012a). Självregleringen innebär att trots att det finns lagar för vilka IRT som får accepteras så lämnas det ändå utrymme för revisorn själv att ta ett beslut. Den föreslagna förordningen med tydliga influenser från SOX och med dess nämnda restriktion av IRT skulle således få effekten i Sverige att tvingas lämna den hyllade revisionsmodellen och grundprincipen med självreglering. Ovanstående diskussion och framförande av problematisering med utgångspunkt från Beattie & Fearnley (2002) och Svanström (2008) leder oss till att undersöka om det finns ett värde av att ha konkret definierade föreskrifter om vad som i praktiken utgör IRT, och om bristen därav kan utgöra skillnader mellan revisorer baserat på deras individuella omdöme i Sverige.

Således framställs nedanstående forskningsfrågor som ämnas diskuteras i denna uppsats:

- **Hur uppfattar svenska revisorer IRT?**
- **Hur uppfattar svenska revisorer att IRT påverkar oberoende, och vilka konsekvenser får det för revisorernas och revisionsbyråernas självreglering i acceptandet av IRT?**

1.3 Syfte

Syftet med detta examensarbete är att undersöka om det kan finnas skillnader i svenska revisorers syn och uppfattning av IRT och i så fall vilka implikationer detta kan få på revisorernas oberoende och eget omdöme. Detta fokus har utformats då det verkar finnas ett gap inom svensk teori som berör detta område. Vi ämnar tillföra till diskussionen inom ämnet oberoende, dess koppling med IRT och hur det aktuella förordningsförslaget skulle kunna komma att påverka svensk reglering av IRT.

1.4 Avgränsning

Då det i många år har diskuterats vad som egentligen innefattas av begreppet IRT har vi i denna studie valt att avgränsa oss till detta och inte hur själva acceptansprocessen ser ut. Vad som innefattas av begreppet har vi även valt att jämföra med huruvida svenska revisorer delar denna innebörd och till hur stor del dessa tjänster kan påverka revisorernas självreglering. Studien kommer att utföras med en kvalitativ ansats för att bäst passa syftet. Då vårt valda område ser till hur revisionsarbetet påverkas, har vi även valt att inkludera begreppet ”revisionskvalitet” i studien. Detta av den anledningen att revisionskvalitet, om än ett mycket mångfacetterat ämne, kan komma att påverkas av hur självreglering går till i och med synen på IRT när de tillhandahålls.

Revisionskvalitet är i sig ett mycket omfattande område som är svårtolkat och precis som IRT inte har någon direkt vedertagen beskrivning. Därför har vi i denna studie valt att endast ta upp de aspekter av revisionskvalitet som påverkas av vårt valda

område och kommer därför inte genomföra någon djupare analys av begreppet. Fokus kommer alltså inte ligga på vad som innefattas av revisionskvalitet.

Vidare kommer vi även introducera begreppen ”principbaserat regelverk” och ”regelbaserat regelverk”. Dessa kommer dock inte att undersökas på djupet och vi kommer heller inte att undersöka strukturen av olika standarder. Detta först och främst av anledningen att vi inte anser att denna studie har gjorts med fokus på lagtext utan att detta istället är mer av ett komplement. Vi kommer heller inte gå in på djupet av teorin bakom profession. Detta avsnitt tas endast upp för att ge en relevant och breddad koppling till det principbaserade regelverket och den normativa institutionalismen som även tas upp.

Forskningen kommer att tillämpas på det senaste förordningsförslaget, om revisionsreform, av den enkla anledningen att om det röstas igenom kan det komma få stor inverkan på framtiden av tillhandahållande av IRT och även tillämpningen av självreglering. Fokus med studien blir således att vi har som mål att kunna bidra med ytterligare argument till debatten om förordningsförslaget och hur responsen och åsikterna om densamme ser ut på den svenska revisionsmarknaden. Vi har valt att fokusera oss på den svenska revisionsmarknaden då utvecklingen på detta område är det som även kommer att påverka vår gemensamma framtid inom revisionsyrket i Sverige. Därför kommer vi inte att göra några djupgående jämförelser med andra länder inom Europa inom det valda området.

I studien kommer heller ingen vikt läggas på revisionsbyråernas storlek. Intervjuerna genomfördes med målet att undersöka revisorernas och inte revisionsbyråernas ståndpunkt. Studien kommer inte heller hantera huruvida olika positioner inom revisionsyrket eller byråerna särskiljer sig i svaren på forskningens frågeställningar.

1.5 Disposition

I kapitel 1 framgår problemdiskussionen, problemformuleringen och syfte.

I kapitel 2 redogörs metodiken för uppsatsen och hur vi har valt att gå tillväga för att insamla data. Det redogörs även för hur intervjuerna har gått till. Sista delen i kapitlet fokuserar på källkritik av det material som använts.

I kapitel 3 framställs den teoretiska referensramen för att skapa en bättre och djupförstående bild av teorin som anses vara relevant för att besvara frågeställningarna

I kapitel 4 utvecklas regleringen inom den teoretiska referensramen. Den har separerats från övrig teori för att samla regleringen och förordningsförslaget på ett och samma ställe.

I kapitel 5 sammanfattas empirin som framkommit av intervjuerna med respektive revisor. De delas delvis in i hur frågorna ställdes vid intervjutillfället.

I kapitel 6 analyseras empirin genom teorin för att öppna upp för slutsatser.

I kapitel 7 redogörs uppsatsens slutsats, med resultat och fortsatt forskning.

I kapitel 8 Källförteckning.

Appendix ligger sist i uppsatsen och inkluderar material som har ansetts överflödigt för huvudinnehållet. Här framgår hur ett förordningsförslag framkommer, intervjufrågor och dess sammankoppling med problemformuleringen.

2. Metod

2.1 Forskningsansats

Litteraturen, i form av artiklar, böcker och rapporter är av både äldre och nyare art. De som anses vara äldre är litteratur som är allmänt vedertagna inom ämnesområdet och anses, precis som de nyare, fortfarande vara aktuella. Materialet har sedan sammanställs i den teoretiska referensramen och hypoteser skapats som med hjälp av frågeställningar besvarats i empiriavsnittet.

2.2 Kvalitativ forskningsmetod

I huvudsak finns det två olika alternativ till forskningsmetodik. Dessa är den kvantitativa metoden, vilken till stor del hanterar numerisk data (Bryman & Bell, 2005, s. 85), eller den kvalitativa metoden, vilken fokuserar mer på ord och observationer (Bryman & Bell, 2005, s. 297). Den kvalitativa metoden ämnar generera teorier genom de insamlade data i form av intervjuer medan den kvantitativa ämnar pröva hypoteser genererade från kvantitativ data insamling. Den kvantitativa metoden använder teoretiska frågeställningar för att forma problemformuleringen och på så sätt kontrollerar anskaffningen och analys av data. Den kvalitativa metoden använder istället en mångtydig ansats jämförande teori och praktik. I och med ämnets karaktär är en kvalitativ ansats att föredra, med hänsyn till det empiriska materialet och den teoretiska bakgrunden. Syftet med uppsatsen är att undersöka revisorernas uppfattning av IRT och analysera relationen mellan IRT och oberoende. Detta görs bäst genom en kvalitativ ansats, då vi får utrymme att vidareutveckla resonemang framställda från revisorerna på ett mer djupgående sätt än genom en kvantitativ ansats. Vår frågeställning är baserat på kvalitetsintervjuer med professionella inom branschen som berörs och därför anses den kvalitativa metoden vara mest applicerbar. En kvalitativ forskningsmetod är bredare i sitt tillvägagångssätt och är processororienterad tillskillnad från en kvantitativ forskningsmetod som har snävare fokus och är produktorienterad.

De intervjuer, som utförs enligt kvalitativ forskningsmetodik, tenderar att antingen vara ostrukturerade, semi-strukturerade eller strukturerade. En ostrukturerad intervju kännetecknas av att forskaren till stor del endast använder sig av minnesanteckningar inom vissa ämnen som valts till intervjun. Under en semi-strukturerad intervju

används istället en lista över ämnen som skall beröras under intervjun, men med möjligheten för den intervjuade att öppet och fritt diskutera och resonera utifrån sin egna ståndpunkt. En strukturerad intervju innebär att man ställer samma frågor till alla respondenter och sorterar sedan in samtliga svar i olika svars kategorier, detta kan göras genom ett frågeformulär (Bryman & Bell, 2005, s. 362-363). Vi anser att intervjuerna bör semi-struktureras för att på ett enklare sätt öppna upp för eventuella avvikelser och/eller likheter mellan de intervjuade och på så sätt öka jämförbarheten i respondenternas svar.

2.3 Strategi

För att relatera empiri till teori finns tre tillvägagångssätt: induktion, deduktion eller abduktion. Induktion tenderar att utgå från empirin och på så sätt skapa ny teori. Deduktion använder sig istället av den tillgängliga teorin för att skapa en hypotes vilken sedan kan prövas i den empiriska undersökningen. Inom abduktion rör sig forskaren mellan induktion och deduktion och kan på så sätt låta förståelsen successivt växa fram (Patel & Davidson, 2011). Vi har, då vi ämnar använda oss av befintlig teori inom ämnet som utgångspunkt, valt att till stor del använda oss av deduktion men kommer, till följd av att ämnet befinner sig i ett någorlunda tidigt skede, troligtvis även behöva använda oss av induktion och på så sätt skapa ny kunskap inom ämnet.

2.4 Datainsamling

Som tidigare nämnt genomfördes intervjuerna av semi-strukturerad karaktär, för att öppna upp samtalet och få ett personligt inslag i intervjuerna. Inför intervjuerna skapades en intervjuguide (som återfinns i appendix 9.1). De fyra intervjuerna som genomfördes varade mellan 45-60 minuter. Frågorna ställdes i en viss ordningsföljd, men beroende på riktning av samtalet ställdes ytterligare följdfrågor för att skapa djupare insikt i respondenternas resonemang. Frågorna, som vi ansåg vara av någorlunda bred och allmän karaktär, delades inte ut i förväg utan hölls hemliga tills dess att vi hade intervjun. Följdfrågorna ställdes med liknande ordval och genom aktivt undvikande av ledande frågor försökte vi gardera oss från en subjektiv intervju. Trots detta kan följdfrågorna ha gett en negativ inverkan på empirins sammanställning, då vi omedvetet kan ha påverkat och styrt den intervjuades svar

(Bryman & Bell 2005 s.361ff). Vi valde att inleda intervjuerna med en kort förklaring av vår egen akronym IRT, för att sedan leda in på öppna frågor som gav oss möjlighet att skapa en god dialog. Intervjuerna hölls på distans över programmet Skype för att öka möjligheten för respondenterna att kunna medverka, då det i skrivandets stund är något av en högsäsong inom revisionsbranschen. Intervjuguiden möjliggjorde för oss att hålla ett strukturerat tillvägagångssätt och på så sätt se till att samtliga frågor blev besvarade. Intervjuerna spelades in med diktafon för att försäkra oss om en transkribering fri från formuleringsmisstag. Översikten som en noggrann transkribering skapar, underlättar för analysmomentet då vi lättare kan göra jämförelser mellan respondenternas svar. I efterhand har vi fått återkomma till Peter Ek på Grant Thornton för att förtydliga hans åsikter och ordval. Detta har gjorts med syftet att få en tydligare och mer jämförlig bild gentemot de andra respondenterna.

2.5 Val av respondenter

Valet av respondenter har baserats på erfarenhet (kriteriet om minst fem år) inom branschen och rekommendationer inom respektive revisionsbyrå. Vi har närmast oss inte mindre än åtta revisionsbyråer som är aktiva på den svenska marknaden och av olika storlekar (dock inte mindre), och fått positiv respons från fyra av dessa åtta. Att vi endast har intervjuat fyra olika revisorer från olika byråer kan anses vara en begränsning, men vi själva anser detta vara tillräckligt efter granskning av artiklar och uppsatser inom angränsande områden. Respondenternas respektive byrå var som tidigare nämnt av olika storlek. Vi anser att detta är positivt ur ett representationsperspektiv. Svaren på frågorna som framkom av intervjuerna är därav representativa för en större del av revisionsbranschen i Sverige, i stället för att bara täcka ”The Big 4”. Vi har dock utöver dessa revisionsbyråer även närmast oss RN och FAR, vilka ej ansåg sig ha den tiden som krävdes för en intervju. Empirin som genereras från intervjuerna utgör primärdata, men vi kommer därtill att använda oss av tidigare publicerade uttalanden, artiklar av olika slag och förordningsförslaget som berör vårt valda fokusområde som sekundärdata.

Revisorerna som intervjuades var Christian Borg, Senior Manager på Ernst & Young, Peter Ek, Risk Manager på Grant Thornton, Jan-Hugo Nihlén, Partner på Deloitte och Martin Gustavsson, Partner på Mazars SET. Samtliga respondenter är utvalda

specifikt för detta examensarbete och har handplockats av respektive byrås studentansvarig. Att samtliga respondenter är män förefaller vara ett sammanträffande, dock utgör detta ingen försämring av examensarbetets kvalitet. Vi försökte få intervjuer med personer av likvärdig position inom deras respektive byrå. Det var dock inte möjligt på grund av byråernas och vår tidsbegränsning. Att positionerna skiljer sig åt är en avgränsning i studiesyfte, då deras erfarenheter och roller inom revisionen kan skifta. Vi har dock i intervjufrågorna försökt neutralisera positionen som en influens på intervjuens kvalitet. Anledningen till att vi valde att intervjua dessa revisorer från olika byråer inom Sverige var för att kunna skapa en bild av hur svenska revisorer, personligen, ser och uppfattar examensarbetets ämnesområde som omfattar kopplingen mellan IRT, Oberoende och självreglering. De intervjuade respondenterna besitter samtliga stor insikt i revisionsbranschen genom deras långa erfarenhet som revisorer. Att de har olika lång erfarenhet och därmed olika position inom deras respektive byrå anser vi inte vara en begränsning, då syftet med examensarbetet är att få en allmän bild från olika revisorer och bidra till debatten med bland annat tillhandahållandet av IRT.

I kapitel 5 kommer empirin från intervjuerna läggas fram och respondenterna har samtliga valt att hållas anonyma och kommer således att benämnas med bokstäver (A-D). Anonymitet i detta avseende, kan anses minska trovärdigheten då de svarande respondenterna ej kan särskiljas i större utsträckning än sinsemellan. Detta gjordes dock, med förhoppningen, att de svarandes kommentarer skulle bli mer kritiska och öppna då de var medvetna om anonymiteten. Vi anser därför inte att resultatet påverkas negativt i någon större utsträckning av detta, då resultatet endast är menat att särskilja revisorernas meningar. Citat kommer att användas i fall då ett specifikt uttalande behöver framhävas på grund av särskiljning av mening eller för att belysa ett uttalande som är särskilt representativt för de intervjuade.

2.6 Litteratur och trovärdighet

Litteraturen som används för att avgränsa arbetet inom referensramen är till stor del referentgranskad (peer-reviewed), och ofta vedertagen litteratur inom området. Denna litteratur anses som mest tillförlitlig. Vidare kommer även övrig litteratur användas med varierande grad av tillförlitlighet och trovärdighet, dock med ett kritiskt angreppssätt. Då begreppen reliabilitet och validitet huvudsakligen används inom kvantitativa närmanden, är det för oss trovärdighet som står i centrum. Trovärdigheten är enligt Bryman & Bell (2005, s.304ff) indelat i fyra delkriterier. Den första innefattar tillförlitlighet, där vi ämnar rapportera tillbaka till intervjupersonerna och efter bästa möjliga förmåga följa de regler som innefattas i en kvalitativ undersökning. Det andra kriteriet är överförbarhet, där vi ämnar producera ett så precist resultat som möjligt för att även kunna tillämpa kunskapen i andra sammanhang. Pålitlighet, som utgår ifrån hur enkelt det är att granska vår uppsats, vilket vi har underlättat genom att på ett så detaljrikt sätt som möjligt beskrivit vår process. Det sista kriteriet är möjlighet att styrka och bekräfta, som utgår ifrån vår möjlighet att vara så värderingsfria i de tolkningar som görs av intervjupersonernas formuleringar. Dock är det svårt att undkomma faktumet att vi inte går in i intervjuerna helt värderingsfria, då vi omöjligt kan radera personliga erfarenheter, och som därav kan komma att påverka resultatet åt något håll.

Det hade även varit önskvärt att genomföra flera intervjuer med dels samma individer och med andra, men p.g.a. tidsbrist från revisionsbyråernas sida är detta inte möjligt. Vi har alltså genom de föregående kriterierna försökt hålla forskningen så trovärdig som möjligt. Detta har gjorts genom transkriptioner, inspelning av intervjuer, genomgående granskning av källor samt även en extensiv sammanställning av teoretiskt material för att skapa vad Bryman & Bell (2005 s.307) kallar en "fyllig redogörelse av detaljer".

2.7 Teori

För att få en djupare förståelse och en bred kunskapsbas kommer vi att undersöka begrepp som oberoende, andra tjänster än revisionstjänster och självgranskning. Dessa anser vi vara centrala begrepp för problemformuleringen, och anses öka

tillförlitligheten i vår forskning. Teorin som tas upp i uppsatsen har som syfte att informera läsaren och hjälpa till att skapa en grund till analys och omsider slutsats. På så sätt kommer teorin att prövas under den kvalitativa forskningen genom det data som samlas in (Bryman & Bell, 2005, s.303).

Även artiklar publicerade inom ramen för den ovannämnda problemformuleringen kommer att användas som teoretisk bas. Artiklarna åldersspann varierar stort, och de artiklar som främst kommer användas till diskussionsgrund är från välkända författare och med vedertagna teorier. De flesta av artiklarna är publicerade utomlands (främst USA och Storbritannien). Vi kommer därtill att använda oss av EU-kommissionens förordningsförslag KOM(2011) 779 final och den sammanhängande Grönboken: Lärdomar från krisen. I kombination med förordningsförslaget och Grönboken kommer vi även att använda oss utav relevanta lagtexter och FARs revisionsrekommendationer.

2.8 Källkritik

Det är av yttersta vikt att vid framställandet av en uppsats av denna kaliber förhålla sig kritiskt till de källor som används. I framtagningen och användandet av källor har vi ställt följande frågor för att kunna bedöma relevansen och trovärdigheten i den använda källan: vilket är det primära syftet med innehållet, vem/vilka är författarna bakom källan som ligger bakom texten, hur aktuell och uppdaterad är texten och till vilka vänder sig texten till? Frågorna ställs för att öka trovärdigheten för de källor som används i uppsatsen och för att upprätthålla vår oberoende och objektivitet.

Källorna som används i uppsatsen har samtliga genomgått denna granskning av författarna och vi anser att de sekundära källorna, som utgörs av artiklar, böcker och lagtext, är alla relevanta för att på ett trovärdigt sätt kunna besvara forskningsfrågorna som ställdes i föregående avsnitt. Den äldre litteraturen som används, anses, trots åldern, vara aktuell i avseende att de frekvent refereras till i artiklar och uppsatser som behandlar angränsande områden samt är skrivna av kända och publicerade författare. Detta tyder på att begreppen och forskningen är vedertagen inom forskning och bör därav inte utgöra ett hot mot innehållets trovärdighet. Böckerna som refereras till i uppsatsen har tidigare använts som kurslitteratur, och bör därför anses tillräckligt

objektiva och omfattande. För att lokalisera tillförlitliga sekundära källor har vi främst använt sig av sökmotorer sanktionerade av Lunds Universitet och tilläggsvis Google Scholar för att ytterligare öppna upp källspannet.

I uppsatsen utgör empirin genererat från intervjuer den primära källan. För uppsatsens omfattning anses fem individuella intervjuer vara tillräckligt för att få en opartisk bild. Dock är vi medvetna om vilka problem för få intervjuer kan ge upphov till och vilka konsekvenser det kan få på det slutgiltiga resultatet. Med hänseende till intervjuandets semi-strukturerade karaktär och de öppna frågorna som detta innebär, kan viss tillbakahållande (medvetet eller omedvetet) eller vridning i svaren förekomma. Trots viss anonymitet för respondenterna kan svaren, utan vår vetskap, innehålla viss överdrift i frågor som berör deras arbetssätt med oberoende och rådgivning. I övrigt finner vi inga problem att tillförlita sig lagtext. Vi behåller dock viss skepticism till olika byråers uttalande och andra studier gjorda på beställning, som trots att de har utträttats av externa forskare kan innehålla en viss prägel från beställarens värderingar och önskade utfall.

3. Teoretisk referensram

Revisionen har som syfte att säkerställa riktigheten i den granskade årsredovisningen. Detta skapar då trovärdighet och trygghet, både internt samt för klientens intressenter, således är en oberoende revision av högsta vikt. (Soltani, 2007) Revision har sedan 1990-talets början genomgått stora förändringar, främst på grund av att större revisionsbyråer kraftigt ökat utbudet av tjänster utanför revisionsområdet. Icke-revisionsmässiga tjänster som dessa har lett till en ny form av revision, som erbjuder något utöver själva revisionen och som ställer nya, högre, krav på revisionsbyråerna. (Klarskov Jeppesen, 1998) Internationellt benämns dessa tjänster med "Non-Audit Services" och har under de senaste åren varit fokus för stor debatt. De har kritiserats för att underminera revisionens oberoende, men begreppet har samtidigt aldrig fått någon klar definition av vad det innefattar för tjänster (Beattie & Fearnley, 1998).

3.1 IRT - Icke revisionsmässiga tjänster

Utbudet av tjänster som inte är revisionsmässiga har kraftigt ökat för revisionsbyråerna under de senaste decennierna och hos många stora revisionsbyråer överstiger arvudet för IRT arvudet för revisionstjänster (Beattie & Fearnley, 2002). Vid köp av IRT och revisionstjänster uppstår det två separata avtalsförhållanden. Köp av IRT fungerar som vilken annan köpt tjänst som helst, genom en förbindelse med företaget. Köp av revisionstjänster, som i sig är subjekt för reglerad tillsyn, innebär även en skyldighet mot andra intressenter utanför företaget. Beattie & Fearnley (1998) hävdar att distinktionen i avtalsförhållanden mellan dessa tjänster kan anses bli oklara för revisionsbyrån och direktörer. Författarna diskuterar att det finns risk att köpet av revisionstjänster ses i samma ljus som IRT, speciellt med tjänster som kan vara närliggande upprättandet av årsredovisningen.

Författarna anser det nödvändigt att göra en beskrivning av vilka tjänster som kan ingå i IRT. Med IRT menar Beattie & Fearnley (2002) följande tjänster med flera:

- System och IT;
- utbildning;
- tjänster för små- och mellanstora företag till exempel lönehantering;
- portföljövervakning;

- riskhanteringsrådgivning;
- skatterådgivning (planering);
- bolagsinsolvens;
- juridisk rådgivning;
- tvistemålrådgivning;
- fusioner och förvärv;
- börsnoteringsrådgivning och transaktionssupport; och
- Rekrytering och HR.

Blackburn et al. (2010), ämnar att i detalj utforska och ge en djupare förståelse för naturen för rådgivningstjänster av revisorer och finansiella rådgivare till SMEs (Small-and middle sized enterprises) i Australien och Storbritannien. Studien ger även en generell beskrivning av den engelska termen NAS (Non-audit services) vilket vi i denna uppsats har översatt till IRT. I Blackburn et al. (2010) Överensstämmer begreppets omfattning till stor del med vad som presenterats ovan av Beattie Fearnley (2002). Dock framhålls just Affärsrådgivning som primärt inom IRT till skillnad från Beattie & Fearnley som lägger affärsrådgivning och övervakning under samma huvudrubrik. I ljus av både Beattie & Fearnley och Blackburn et al. kan det vara önskvärt att tydliggöra rådgivningstjänster ytterligare, vilka delas upp i två versioner av IRT. Dessa benämns revisionsnära- och fristående rådgivning och belyses i avsnittet *Reglering* nedan.

Beattie & Fearnley beskriver även vilka möjliga hot som de ovanstående tjänsterna kan utgöra mot oberoende. Dessa tjänster kan med hänsyn till dess karaktär anses underminera revisorns oberoende då gränserna mellan revision och konsultation suddas ut (Klarskov Jeppesen, 1998). Revisorerna kan då, i och med den ökade intäkten inte antas stå emot styrelsen och ledningens påverkan och kan även med hänsyn till ökad insikt i verksamheten leda till mer partiska beslut (Beattie & Fearnley, 2002). Goldman & Barlev (1974) menade dock att dessa tjänster gav revisorn något "unik" i form av insikt och förståelse av klientens verksamhet, vilket leder till att revisorn ges en större motståndskraft gentemot ledningen i det reviderade bolaget. Detta får även stöd från andra forskare, statistik och enkätundersökningar. Enligt Svanström (2008), som hänvisar till studier och undersökningar utförda av bland annat Morton (1998), Gooderham, Tabiassen, Doving, & Nordhaug (2004) och

Senkow, Rennie, Rennie & Wong (2001), är intresset för att anlita revisionsbyråer för rådgivning stort. Studierna visar att 80-90% av publika företag anlidade revisionsbyråer för att utföra rådgivningstjänster. En mindre enkätstudie från Storbritannien stöttar dessa siffror och det konstateras att revisorer mest frekvent anlitas som extern rådgivningskälla (Kirby & King, 1997).

Tobias Svanströms doktorsavhandling från 2008 (revision och rådgivning - efterfrågan, kvalitet och oberoende) behandlar området inom revision och rådgivningstjänster. Svanström hänvisar till många omfattande studier och konkluderar att företag vänder sig till revisionsbyråer för rådgivningstjänster. Detta, anser Svanström vara på grund av faktorer som teknisk kompetens och högt förtroende vid utförandet av lagstadgade tjänster. (Gooderham et al., 2004; Svanström 2008)

3.2 IRT och revisionskvalitet

Många gånger har forskare försökt definiera revisionskvalitet, men ingen har lyckats göra det med universell framgång (IAASB, 2011). Detta visar på begreppets komplexa och mångfacetterade karaktär. Det finns dock, trots dess karaktär, en del accepterade traditionella definitioner på revisionskvalitet. Enligt De Angelo (1981) är revisionskvalitet ur ett marknadsperspektiv den sammanlagda sannolikheten att en given revisor a) upptäcker en felaktighet i en klients redovisningssystem, och b) att revisorn rapporterar felaktigheten. Revisorns förmåga att faktiskt upptäcker en felaktighet i redovisningssystemet hänför sig främst, enligt DeAngelo, till revisorns tekniska kunskap, en gransknings använda revisionsprocedur, stickprovstagningens omfång etcetera. Revisorns benägenhet att rapportera avvikelser och felaktigheter beror på revisorns oberoendeställning gentemot klienten (DeAngelo, 1981; Johnson, Khurana, & Reynolds, 2002). Vi kan alltså enligt denna vedertagna, om än ofullständiga definition förstå att revisionskvalitet innefattar såväl kompetens som oberoende (Svanström, 2008).

Att tillhandahållandet av IRT skulle påverka revisorns oberoende negativt är något som länge diskuterats. Beattie, Brandt & Fearnley (1999) tar bland annat upp rådgivningstjänster som ett hot mot oberoende när de utförs i samband med en

revision. Arruñada (1999) med flera menar dock att IRT kan ge vinster i form av effektivisering, och att företag därav anser det önskvärt att köpa IRT tillsammans med revisionstjänster, och att dessa tjänster är väldigt efterfrågade ur ett företagsperspektiv (Bennett & Robson, 1999). Arruñada (1999) föreslår även att revisionsbyråerna som säljer IRT innebär att de är mer villiga att göra investeringar som höjer deras rykte, och att de då alltså inte skulle vara villiga att omotiverat tillmötesgå en enskild klient som skulle kunna riskera satsningarna på ryktesförbättringen. Det är även önskvärt ur ett byråperspektiv då effektiviseringsvinsterna ökar insikten och minskar dubbelarbete (Bennett & Robson, 1999). Det kan dock kontrasteras att revisorns ökade beroende av en klient och genom påtryckningar från högre ledning, skulle leda till att revisorns förmåga att våga uttrycka samt göra anmärkningar på felaktigt eller ifrågasatt arbete hos klienten skulle ta skada (Kinney, Palmrose, & Scholz, 2004). I flertalet artiklar diskuteras konsekvenserna och riskerna med ökat klientberoende vid IRT i samband med utförandet av revision (Porter, Simon, & Hatherly, 2008; Asbaugh, LaFond, & Mayhew, 2003). Ferguson, Seow, Young (2004) tar en stark kritisk ståndpunkt i diskussionen och menar på att det ökade beroendet leder till att en revisor i princip omöjligt kan upprätthålla tillfredställande objektivitet, och påpekar vidare att klientberoende, i den mån som hänför sig till utförandet av IRT och revision, kan ge incitament för revisorn att agera partiskt i förmån för klienten. Till grund för denna kritiska syn ligger flertalet empiriska undersökningar om sambandet mellan rådgivningsarvoden och försämrade revisionskvalitet. Kinney et al. (2004) utförde en empirisk studie vilken adresserade frågan om arvoden genererade från IRT som utförts av ett publikt företags revisionsbyrå är förknippade med identifierande av felaktigheter eller byte av redovisningsprinciper av tidigare (Den engelska termen är restatement, hämtat från Svanström, 2008) publicerade årsredovisningar. Studien motiverades dels av uttalanden som specifikt underminerade revisionskvaliteten:

“The audit function is simply being used as a springboard to more lucrative consulting services”

(Levitt, 2000).

Citatet ovan, från dåvarande Securities and Exchange Commission (SEC) ordföranden Arthur Levitt, är ett exempel som belyser SECs spekulationer om att relationen mellan

IRT och revision negativt påverkar investerarens förtroende för revisorernas oberoende och som följaktligen även försämrar förtroendet för den offentliga marknaden.

Det finns även flertalet studier som spekulerar i att vissa rådgivningstjänster (som faller in under IRT) istället skulle kunna öka revisionskvaliteten (Kinney, 2004; Svanström, 2008). Argumenten grundar sig i att den ökade klientkännedomen som kan komma med rådgivningstjänster kan ge revisorerna en större insikt om var och hur man kan upptäcka eventuella felaktigheter i redovisningen. Kinney (2004), diskuterar att till exempel skattetjänster som köps av större klienter har en negativ korrelation med identifierade felaktigheter eller byte av redovisningsprinciper från tidigare publicerade årsredovisningar. Kinney menar vidare att den ökade kännedomen från tjänster som tidigare nämndes spiller över på revisionen, och att vinsterna från detta överstiger de eventuella kostnaderna med ökat beroende. Även andra studier tar ståndpunkten att rådgivningstjänster kan ge ökad revisionskvalitet. Beck & Wu (2006) ser den avgörande faktorn för ökad revisionskvalitet som tid. De talar om att IRT i längden, och under stabila förhållanden, ger förståelse för en klients resultat och vilka faktorer som kan anses viktiga för företaget vinstgenerering. Resultatet av detta blir enligt Beck & Wu (2006) att den absolut högsta revisionskvaliteten kan uppnås.

3.3 Revisorns oberoende

Revisorn har som huvudsaklig uppgift att säkerställa riktigheten i den finansiella information vilken företagsledningen lagt fram. På så vis ökar trovärdigheten i att den information som ledningen lagt fram är korrekt och värdet på informationen ökar också för inblandade intressenter (Soltani, 2007). En revisor som utövar sina tjänster enligt god revisionssed skall vara oberoende från det bolag som revideras. Detta grundar sig i att intressenterna måste kunna vara säkra på att informationen de delges är korrekt och på så sätt kan undvika att fatta felaktiga beslut därefter. I det fall en revisor ej kan anses vara oberoende, kommer revisionen att sakna värde (Porter, Simon, & Hatherly, 2008). På så sätt måste revisionens enda mål vara att visa en så exakt bild som möjligt (Moore, Tetlock, & Tanlu, 2006). De viktigaste beståndsdelarna inom oberoende, kan genom Firth (2002) beskrivas med att revisorn

är opartisk, inte är mottaglig för press/påverkan eller har något personligt intresse i det granskade bolaget.

I litteratur diskuteras möjliga hot mot en revisors oberoende, och många är eniga om än med olika beskrivningar. Beattie, Brandt & Fearnley (1999) sammanställer i sin uppsats: *"Perceptions of auditor independence: UK evidence"* ett antal potentiella hot mot oberoende. Författarna av uppsatsen diskuterar främst a) det ekonomiska hotet som uppkommer vid stort ekonomisk beroende på en klient, b) den höga konkurrensen på marknaden som kan leda till rabatterade arvoden, c) tillhandahållande av IRT i samband med revisionstjänster, och d) den aktuella och dynamiska lagstiftningen. De ovannämnda utgör endast de centrala delarna som Beattie et al. anser påverka oberoende, de föreslår även att längden på uppdraget kan ge negativa konsekvenser för en revisors oberoendeställning.

Även annan litteratur tar hoten i beaktning när de beskriver oberoendeavsnitt. Porter et al. (2008) tar upp sex möjliga hot mot oberoende med grund från APB etiska standarder vilka innefattar:

- Egenintressehot: detta hot uppstår när revisorn har ett ekonomiskt eller andra intressen som kan göra revisorn ovillig att rapportera eller vida åtgärder som skulle kunna få advers effekt på revisionsbyråns intressen eller en individ i position att påverka utförandet eller resultatet av en granskning (till exempel när en revisor har en investering i det granskade företaget, vill möjliggöra att kunna erbjuda ytterligare tjänster till det granskade företaget med flera)
- Självgranskningshot: Självgranskning uppstår när en revisor riskerar att granska sitt eget arbete. Som till exempel om revisionsbyrån, utöver revision, även har hand om företagets redovisning eller åtar sig väsentliga värderingar som är inkorporerade i företagets årsredovisning. Under revisionsuppdragets gång kan revisorn behöva omvärdera arbetet som utförts inom IRT. Om det uppdragas att det kan finnas risk för detta, så kan det leda till att revisorn är oförmögen att förbli opartisk.
- Ledningshot: En partner eller anställd på revisionsbyrån är förbjudna att ta beslut för ledningens i det granskade företaget, räkning.

- Partställningshot: Denna typ av hot uppstår när revisionsbyrån tvingas ta ställning i det granskade företags angelägenheter, som till exempel att ta ställning av kontradiktorisk art som företags ledning tagit. Denna typ av hot innebär att revisionsbyrån inte kan vara advokat eller ge annan juridisk rådgivning som kan tvinga byrån att ta ställning likt företags ledning.
- Familjaritetshot: Eller tillitshot, uppstår när revisorn riskerar att utan vidare analys acceptera uppgifter och är allmänt otillräcklig i sitt ifrågasättande av det granskade företaget. Till exempel kan detta uppstå om det existerar ett nära släkt- eller vänskapsband.
- Skrämselhot: Ett skrämselhot uppstår när revisorns utförande påverkas av rädsla eller hotelser.

Dessa punkter delas även av ISB och föreskrivs i Conceptual framework, medan SEC fokuserar mer på arvoden genererade från IRT (Porter et al., 2008 s. 104).

Oberoende delas ofta in i två olika typer, dels oberoende utifrån sett (*independence in appearance*) och oberoende i verkligheten (*independence of mind*). Dessa typer har definierats i EU-kommissionens rekommendation 2002/590/EC:

- ”Oberoende i sinnet, d.v.s. sinnestillstånd där hänsyn tas till alla faktorer som är relevanta för uppgiften i fråga, men inga andra, och
- Oberoende i utseendet, dvs att undvika fakta och omständigheter som är så betydande att en rimligt insatt tredje part skulle ifrågasätta den lagstadgade revisorns förmåga att handla objektivt.”

I FARs yrkesetiska regler definieras oberoende på likvärdigt sätt, men använder terminologin ”faktiskt oberoende” och ”synbart oberoende” som översättning (FAR, 2012c, s19).

Oberoende i sinnet identifieras av en hög grad av objektivitet, vilket enligt Porter et al. (2008) kräver integritet, opartiskhet och att revisorns agerande ej påverkas av någon intressekonflikt. Oberoende i utseendet lägger istället stor vikt vid vad som kan uppfattas utifrån revisorns agerande inom sitt område. Det är därför av stort intresse

för revisorn att göra sig medveten om vilka agerande och situationer som kan komma att underminera dennes oberoende och objektivitet enligt en tredje part. (Porter et al., 2008)

Till denna uppdelning av oberoende, har Mautz & Sharaf (1972) valt att ytterligare specificera aspekter som har en betydande effekt på revisionens oberoende. Dessa aspekter påverkar oberoende i form av attityd, brist på fördomar och även en särskiljning på de tjänster som utförs vid en revision. En revisors attityd och angrepp vid en revision speglar dess tidigare erfarenheter och lärdomar inom yrket, vilket särskiljer revisorer från lekmän (som inte är aktiva inom yrket) och blir på så sätt en aspekt vilken är av stor betydelse för att revisorns skall kunna vara oberoende. Det är även viktigt att en revisor inte besitter några fördomar eller förutfattade meningar, då detta kan leda till att revisorn inte längre har ett kritiskt förhållningssätt och på så sätt underminerar oberoendet. Den tredje aspekten lägger vikt vid att den enskilda revisorn ej skall utföra tilläggstjänster utöver den faktiska revisionen och på så sätt ej minska förtroendet hos revisorns oberoende. Därtill menade Mautz & Sharaf att det största hotet mot en revisors oberoende var långa relationer mellan revisorn och dess klient, vilka skulle leda till en långsam erosion av revisorns opartiskhet. (Mautz & Sharaf, 1972)

Goldman & Barlev (1974) argumenterade för att beteendet hos den motsatta parten kunde påverkas från båda hållen när det gäller revisorns relation till klienten. Från klientens sida har alltså bolagsstämman befogenheten att fritt välja auktoriserad revisor, anställningsvillkor samt ifall den vill välja att avsluta en revisors tjänst hos klienten. Med detta i åtanke, redogör de för hur en revisor ges incitament att följa klientens intressen i och med risken att annars frånsägas sitt uppdrag eller ges förändrade anställningsvillkor. Från revisorns sida, besitter denna inte någon större makt att utöva på klienten och blir på så sätt lätt mottaglig för klientens påtryckningar. Dock skapar starkare lagstiftning och normer en bättre maktställning för revisorn, vilket i sin tur leder till att det blir svårare för klienter att hitta revisorer som kan tänka sig att åsidosätta normer för att möta klientens önskemål (Svanström, 2004). Det bör dock poängteras att den ovanstående maktsituationen har kritiserats av bland annat Svanström (2008) och Nichols & Price (1976) då den ej tar hänsyn till att revisorn befinner sig på en konkurrenspåverkad marknad inom vilken det är billigare och

effektivare att ersätta en revisor än vad det är för revisorn att finna ett nytt inkomstgivande uppdrag.

Revisorns oberoende spelar även in i relationen mellan aktieägare och företagsledning. Denna relation innefattas i vad som kallas agentteorin, vilken utgår från att en principal (aktieägare) satsat kapital i en verksamhet i vilken denne inte ämnar spela en aktiv roll. Det blir då agentens (företagsledningen) ansvar att förvalta verksamheten. Problemet grundar sig i att när investeringen väl har ägt rum kommer företagsledningen att ha ett större incitament att tillgodose sina egna intressen än vad de har för aktieägarens (Healy & Palepu, 2001). Detta kan alltså, då båda parter strävar efter så stor ekonomisk vinning som möjligt, leda till att företagsledningen gör detta på aktieägarnas bekostnad. Därav skapas för aktieägarna ett behov att på annat sätt säkerställa företagsledningens agerande. För att säkerställa att företagsledningen agerar i aktieägarnas intresse, finns i huvudsak två alternativ. Personer i ledningen kan antingen belönas med till exempel bonusar eller så måste de övervakas av en tredje part (Dunn, 1996; Diamant, 2004).

Den anlitate revisorn blir då den övervakande tredje parten genom dess granskning av företagets ledning och dess årsredovisning. Därför ligger det i aktieägarnas intresse att detta sker på ett korrekt sätt, vilket även ställer krav på revisorns oberoende. Detta leder då till att även revisorn måste övervakas, då denne själv kan ha andra incitament vilka inte överensstämmer med aktieägarnas (Diamant, 2004). Det skall även poängteras att det inte är endast vid relationen mellan företagsledning och aktieägare måste revisorns oberoende vara uppfyllt. Det finns nämligen andra intressenter för vilka det är av stor vikt att revisorn agerat oberoende, exempelvis stat och investerare med flera. Agentteorin fokuserar dock närmare på relationen mellan aktieägare och företagsledning (Dunn, 1996).

Lösningen som nämnts ovan gällande ledningens belöningar tillämpas även på vad som kallas för informationsproblemet. Detta handlar om att information som kommer från ett företags ledning ofta tenderar att försköna företagets situation och värdet av deras produkt för att locka större och fler investeringar (Svanström, 2008). Företag och produkter på marknaden kommer alltså genom sådan information att under- och övervärderas beroende på dess faktiska värde (Healy & Palepu, 2001).

Informationsproblemet skapar då möjlighet för ledningen att agera i sitt eget intresse och på så vis skapar detta ett agentproblem (Svanström, 2008).

3.4 Professionsteorin och självreglering

Teorin diskuterar vad en profession innebär och har behandlats främst inom sociologi (Larson, 1978). Teorin i denna uppsats kommer inte att behandlas i sin helhet, då det anses vara för brett. Det som dock kommer tas upp är vad som är karaktäristiskt för en profession och hur det sammanlänkar med självreglering genom ett principbaserat regelverk. Enligt Larson (1978), finns det en avsevärd enighet om en professions karaktäristiska egenskaper. Larson tar upp branschorganisation, kognitiv bas, institutionaliserad utbildning, licensiering, arbetssjälvständighet, kollegial kontroll och en etisk kod. (Larson, 1978, s. 208) Personer inom en professionell grupp besitter enligt en annan välkänd forskare inom området, Joanne Brown, en rad av specifika attribut som kan anses vara starkare än personer som tillhör andra grupper. Attributen beskriver Larson som systematisk kunskap, stark gemenskapsorientering, självreglering, lojalitet och ett branschsystem som administrerar och definierar belöningar (Brown, 1992, s. 19).

Vid utövande av sin tjänst som revisor, skall hänsyn ej endast tas till lagstiftning i form av direktiv och förordningar, utan vikt bör även läggas vid att följa rekommendationer och normer som utarbetats av branschorgan. En revisor måste alltså följa de rekommendationer som har som syfte att användas i situationer då kompletteringar eller anpassningar krävs till lagar och regler, som nämnts ovan. Dessa rekommendationer i form av ett statligt uppbackat och självreglerat ramverk, skapar enligt Zucker (1986) en professionell status, förtroendenivå och en kvalitetskontroll som är svår att uppnå för andra aktörer.

Revisorer på den svenska marknaden har stor användning för analysmodellen när det gäller analys av revisorns eget oberoende. FAR har år 2002 publicerat "Vägledning för revisorer-Analysmodellen", vilken ämnar exemplifiera motåtgärder som kan användas för att hot mot revisorns oberoende upptäcks, åtgärdas och dokumenteras. På den generella nivån beskrivs exempelvis hur byråer ska använda sig av skriftliga rutiner vid oberoendefrågor för att höja kvalitetsnivån, medan på den individuella

nivån beskrivs hur en revisor exempelvis skall agera i enskilda uppdrag med att kontrollera hur rutiner följs. Med starkare hot följer även starkare motåtgärder där exempelvis konsultation med utomstående revisor är ett alternativ. (FAR, 2002)

Således kan regelverket kring revisorns oberoende anses ge rum för tolkning, användande av eget omdöme och med andra ord vara principbaserat (FAR, 2002). Benett, Bradbury och Pragnell (2006) menar dock att det inte går att se princip- och regelbaserade regelverk som två separata objekt (Benett et al., 2006). Vad som innefattas av ”principer” och ”regler” har diskuterats i flertalet akademiska studier (Black, 2007; Dworkin, 1967; Schipper, 2003). Juridiskt sett skiljer sig dessa begrepp genom hur specifikt de kontrollerar ett visst agerande. Dworkin (1967) beskriver regler som något vilket används till fullo eller inte över huvud taget. Detta beskrivs genom att, i det fall en regel kan tillämpas, kommer svaret som regeln producerar att behöva accepteras utan att ifrågasättas. Kan regeln inte tillämpas, kommer svaret den skulle producerat inte bidra med något inför beslutsfattandet. Dworkin beskriver vidare principer som ”ett argument i en riktning”, vilket dock inte kräver ett specifikt beslutfattande. På så sätt finns det alltså rum för argumentation och konflikt inom det principbaserade regelverket.

Det principbaserade regelverket har som syfte att utnyttja användarens professionella omdöme vid tillämpning av principerna under specifika fall genom mer löst formulerade och öppna regler (Tweedie, 2007). Det utnyttjar alltså den användandes eget omdöme för att avgöra hur de bör agera i den aktuella situationen, vilket skapar möjlighet för innovation och flexibilitet (Schipper, 2003). Detta återspeglas i analysmodellen, då revisors själv fattar beslut gällande oberoendehot (RevL 21 §). Däremot har det samtidigt argumenterats emot principbaserade regelverk, då dessa i vissa lägen inte anses ge tillräckligt skydd och att de ger upphov till ytterligare reglering. Dessa uppkommer i de osäkra situationer då auktoritära organ eller implementerande parter sätter detaljerade riktlinjer, vilka sedan agerar som slutgiltiga svar på meningsskillnader. Därtill riskerar även principer att kunna misstolkas jämfört med vad standardsättaren hade för avsikt med densamme. (Black, 2007)

Det regelbaserade regelverket har i stället som mål att innefatta klara och tydliga riktlinjer för vad som tillåts att utföras vid specifika situationer (Dickey & Scanlon,

2006). Denna form av regelverk kritiseras dock för att uppmana kreativt tolkande och även för att det skulle uppmana användare till att se regelverket som ett slutgiltigt svar på sin aktuella fråga. Detta leder då till att syftet med regleringen riskerar att glömmas bort. (Schipper, 2003)

Black (1997) menar som Schipper (2003) att problemet med regelverk, utöver utformningen av regleringen, ligger i huruvida regelverket tolkas. Vidare menar Black att desto högre grad av samstämmighet inom en gemenskap eller ett samhälle som delar delar uppfattning av en regels utformning och mål, ju mindre behov finns det för explicita och strikta regler, som generellt sett präglar ett regelbaserat regelverk. Black kallar teorin ”*Interpretive Communities*” på engelska och vi har valt att översätta teorin till ”tolkande samhällen”. Tolkande samhällen innebär att samstämmigheten om regelverkets betydelse ger bättre funktionalitet och mindre risk för misstolkning av regelverket (Black, 1997). Samtidigt krävs att den eller de som tillämpar regleringen delar samma uppfattning som skaparen för att regleringen ska fungera. På så sätt beror alltså nyttan av en reglering på huruvida den tolkas (Black, 1997). Detta argument kan jämföras med vad som kallas normativ institutionalism, som menar att individer vilka genomgått liknande utbildning och arbetspraxis delar uppfattning vid logiskt tänkande i en given situation (March, 1994).

I detta kapitel har vi belyst tidigare forskning och teori som vi själva anser omfatta det mest relevanta inom revisorns oberoende, icke revisionsmässiga tjänster och även kopplingen till revisionskvalitet. Detta har gjorts med målet att skapa en ökad förståelse för komplexiteten i området som uppsatsen ämnar undersöka och även för att beskriva olika definitioner vilka vi ämnar analysera ytterligare. Vi har inom ”IRT - icke revisionsmässiga tjänster” beskrivit exempel på vad IRT innefattar och även hot de kan utgöra mot revisorns oberoende, vilket gjorts då dessa hot korrelerar med vår andra frågeställning och därav är av stor vikt. Sedan har det, i kombination med IRT, beskrivits revisionskvalitet till den mån forskning har kunnat definiera begreppet och hur denna kvalitet påverkas av tillhandahållande av IRT samt, i förlängning, hur IRTs påverkan på oberoende påverkar revisionskvaliteten. Därtill har vi i avsnittet ”Revisorns oberoende” tagit upp forskning beskrivande hur revisorns oberoende fungerar och olika hot mot oberoende, främst då detta är av betydande karaktär för revision och har en tydlig koppling till vårt forskningsområde. Slutligen har författarna i avsnittet ”Professionsteorin och självreglering” försökt belysa den självreglering som revisorn använder sig utav och även hur regelverken kring yrket kan skilja sig.

4. Reglering

I skrivandets stund är EUs direktiv 2006/43/EC, även kallat EUs åttonde direktiv, gällande för samtliga europeiska medlemsländer. Direktivets huvudsakliga syfte är att öka fokusering och harmonisering av arbete som berör revision och intern kontroll, och omfattar samtliga företag som är av allmänt intresse. Direktivet uppkom för att försöka fylla det gap som synliggjordes efter omfattande företagsskandaler, främst i USA (Deloitte, 2008). I direktivet återfinns ingen exakt beskrivning av vad som omfattas i andra tjänster än revisionstjänster. Det är endast föreskrivet i artikel 22, ”att en revisor som utför revision på ett företag inte får åta sig ytterligare tjänster som faller utanför revision om det kan vara ett hot mot revisorns oberoende” (2006/43/EC). Detta är implementerat i svensk lagstiftning där revisorns eget omdöme, tillsammans med en objektiv revisionskommitté implementerat av revisionsklienten, är centralt i avgörandet om ytterligare tjänster påverkar oberoende negativt eller inte.

Nedan kommer svensk lagstiftning för revision i ljus av åttonde direktivet beskrivas ytterligare. Även det nya förordningsförslagets innehåll, tillhörande kritik och influenser från amerikansk lagstiftning, samt fransk implementering av det åttonde direktivet kommer att behandlas. Detta för att bygga ett ramverk för hur svenska revisorer idag uppfattar och agerar i frågorna som undersöks i uppsatsen.

4.1 Lagstiftning om oberoende och IRT

Reglering gällande oberoende och IRT har som syfte att säkerställa att revisorn visar lojalitet till ägarna och inte erbjuder tjänster vilka kan underminera denna. Då revisorns ekonomiska egenintresse bör anses som ett hot mot dennes oberoende, skall regleringen istället skapa ett ekonomiskt incitament för revisorn att följa lagar och skyldigheter under revisionen (Diamant, 2004).

I Sverige har denna reglering byggts på associationsrätten, yrkesetiska regler samt rekommendationer utfärdade utav FAR. Den associationsrättsliga aspekten återspeglas inom aktiebolagslagen (ABL 2005:551) medan de yrkesetiska aspekterna regleras inom revisorslagen (RevL 2001:883; Diamant, 2004). Rekommendationer utfärdade utav FAR grundar sig i situationer då lagstiftning eller regleringar ställer

krav på anpassning av ISA (International Standards on Auditing), som utfärdats av IFAC (International Federation of Accountants). Då en revisor på den svenska marknaden skall tillämpa god revisionsred (RevL 19§), skall denne därmed även beakta samtliga rekommendationer och uttalanden inom revision utfärdade av FAR (FAR, 2012 b). En revisor skall enligt ABL 9 kap. 8§ väljas av bolagstämman, vilken enligt 7 kap. 1§ beskrivs som aktieägarnas rätt att fatta beslut i bolagets angelägenheter. Inom ABL 9 kap 17§ beskrivs sedan vilka situationer och företeelser som kan hindra valet av revisor. Sådana jävssituationer innefattar bland annat då en revisor besitter aktier i bolaget, är anställd eller på annat sätt underordnad bolaget samt då en revisor är besläktad med en person av betydande position inom verksamheten (ABL 9:17).

Som nämnts ovan har IRT delats in i två separata områden och beskrivs i svensk lag som revisionsnära och fristående rådgivning. Revisionsnära rådgivning tas upp i RevL (2001:883) 2 § 8 p. och är tjänster som utförs i nära samband med granskningsuppdraget till klient. Exempel på dessa är rådgivning som hänför sig till felaktig bokföring (FAR, 2002). Fristående rådgivning används, till skillnad från ovanstående, inte i samband med granskningsuppdraget utan erbjuds till klienter som ej granskas. Exempel på detta är skatterådgivning och redovisningstjänster. Tjänster som erbjuds på detta sätt måste dock vara förenliga med revisionsverksamheten, inom kompetensområdet för revisorn eller vara ett led i revisorns verksamhet för att tillåtas. (FAR, 2002)

Inom revisorslagen 20-23§§ regleras oberoende och de krav som ställs på revisorn i och med dennes uppdrag. RevL 20§ beskriver revisorn i sitt uppdrag på så sätt:

“En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.”

Revisionsverksamheten som nämns ovan, definieras i RevL 2§ 8p:

”a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som

utmytnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt

b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.”

Då en revisor skall anta sig ett uppdrag, skall denne innan acceptera använda sig av den så kallade analysmodellen. Denna modell har som syfte att pröva om det finns omständigheter vilka skulle kunna påverka förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Analysmodellen är alltså en individuell analys av revisorns oberoende. Detta krav och situationer då revisorn ska avböja ett uppdrag statueras i 21§ RevL:

“1. Om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.”

I analysmodellen beskrivs alltså liknande hot som tagits upp i kapitlet “Revisorns oberoende”, med undantag från ledningshot, som inte behandlas (FAR, 2004).

4.2 Förordningsförslag KOM(2011) 779

Till skillnad från det gamla (åttonde) EU-direktivet, är det nya förordningsförslaget betydligt striktare i frågan om tillhandahållandet av IRT. En central del i syftet är att strama åt regleringen för att öka revisionskvaliteten. I förordningsförslaget adresseras främst företag av allmänt intresse och till skillnad från det aktuella direktivet specificeras tjänster som förbjuds. Konsekvensen blir alltså att revisorns subjektiva omdöme inskränks.

Rollen som kreditvärderingsinstitut, banker, hedgefonder, tillsynsmyndigheter och centralbanker har starkt kritiserats efter krisen. Förordningsförslaget som lagts fram är ämnat att stabilisera finanssystemet och innehåller en rad åtgärder för att uppnå detta, många av vilka har mött stark kritik. Enligt förordningsförslaget läggs stor vikt i att belysa att grundlig revision står i en central roll (Europeiska Kommissionen, 2011a). Det framställs i förordningsförslaget att krisen har uppmärksammat att den handlingsfrihet som EU-kommissionen tidigare gett (2006/43/EC) om självreglering inte har varit hållbart ur ett framtidsperspektiv. Vidare föreskrivs det i Konsekvensanalysen att problemen inte heller kan lösas på nationell nivå, då detta skulle leda till stora skillnader i rättsramen mellan medlemsländerna (Europeiska Kommissionen, 2011b). Förordningen rör i huvudsak revisorer som utför lagstadgad revision på företag av allmänt intresse. Det nya förordningsförslaget har många likheter med den amerikanska lagen i avseende revisionsreglering, nämligen Sarbanes-Oxley act (SOX). Likheterna finns vid närmare statlig tillsyn och mer explicita restriktioner inom andra tjänster än revisionstjänster. Det som dock inte återfinns i SOX är byrårotation (Europeiska kommissionen, 2011; Sarbanes-Oxley Act 2002).

EU har tidigare kritiserat fransk reglering, då regleringen hindrar revisionsbyråer utanför Frankrike att revidera bolag som erbjudits IRT i Frankrike de senaste två åren och på så sätt inte endast reglerat sin egen marknad (Sukhraj, 2008). Trots kritiken sen tidigare från EU, innehåller förordningsförslaget en liknande ståndpunkt och från förslaget kan man utläsa:

”Om den lagstadgade revisorn tillhör ett nätverk får ingen medlem i ett sådant nätverk tillhandahålla den granskade enheten, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag i unionen andra tjänster än revision”. – Europeiska kommissionen, 2011a, s.30

Detta tyder på att förordningsförslaget, utöver SOX, även influerats från fransk lagstiftning.

Förordningsförslaget tar upp i huvudsak fyra områden som förändras vid införande av förordningen. Författarna anser att en beskrivning av samtliga fyra områden krävs för att få en bättre bild av vad förordningsförslaget innefattar och dess omfång, även om inte alla områden är relevanta för forskningen:

Förbud mot tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster

I artikel 10 regleras förbud på tjänster som medför eller kan medföra intressekonflikter. I artikeln beskrivs det att en lagstadgad revisor eller byrå endast får tillhandahålla revisionstjänster eller tjänster som direkt hänför sig till revisionstjänster som till exempel “granskning av delårsrapporter, utfärda revisionsförklaringar av företagsstyrningsberättelser, utfärda revisionsförklaringar i frågor som rör sig om företagets sociala ansvar med flera” (Europeiska kommissionen, 2011a, s.30). Vidare står det att en lagstadgad revisor eller byrå varken “direkt eller indirekt får tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster i samband med utförande av lagstadgad revision till företag av allmänt intresse” (Europeiska kommissionen, 2011a, s.30). I tjänster som direkt medföljer intressekonflikt radas exempel upp som bland annat experttjänster som inte förknippar sig med till exempel revision, skatterådgivning, bokföring, värderingstjänster med flera. Med tjänster som kan medföra intressekonflikt menas bland annat “rekrytering till högre positioner, utförande av administrativa skrivelser till investerare i samband med emittering av företags värdepapper med flera” (Europeiska kommissionen, 2011a, s.31). Förordningsförslagets tionde artikel består även av en undantagsklausul för ett fåtal av dessa punkter, med förutsättning att detta har fått godkännande av revisionskommittén. Det föreskrivs även att stora revisionsföretag måste hålla isär tjänsterna för att på så sätt proaktivt förhindra intressekonflikter. Till skillnad från tidigare reglering som utfärdats av kommissionen, innehåller den nya föreslagna

förordningen västenligt mer definitioner och exempel på vad som accepteras och vad som förbjuds bland andra tjänster än revisionstjänster. (Europeiska kommissionen, 2011a)

Obligatorisk byrårotation

I artikel 33 föreskrivs en maxuppdragslängd som en revisionsbyrå kan åta sig ett uppdrag för en specifik klient av allmänt intresse. En revisor som blivit tillsatt måste fortsätta vara det i minst två år. Ett företag kan max förlänga uppdraget en gång, som max får uppgå till en kombinerad uppdragsvaraktighet på sex år innan de måste avsäga sig uppdraget. Efter dessa sex år är det en karenstid på upp till fyra år innan revisionsbyrån åter kan tillsättas. Undantag till detta ges vid gemensam granskning, som efter hård remisskritik från Grönboken: Lärdomar från krisen, har tagits bort från förordningsförslaget, men som ändå uppmuntras. (Europeiska kommissionen, 2011a)

Obligatoriskt anbudsförfarande

I artikel 32, under val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag, återfinns en reglering som utgår från att revisionskommittén ska föreslå val av lagstadgad revisor som sedan utarbetas utifrån ett urvalsförfarande från det granskade företaget. Urvalsförfarandet ska innehålla vissa specifika kriterier som ska uppfyllas. Artikeln ämnar ha ett transparent och öppet anbudsförfarande för alla aktiva parter. Förordningen beskriver revision som en internationell verksamhet och som därför kräver en EU-omfattande koordination. Om förordningsförslaget går igenom kommer Europeiska värdepapper- och marknadsmyndigheten (ESMA) ta över samarbetsansvaret under tillsyn från Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer (EGAOB). (Europeiska kommissionen, 2011a)

EU-omfattande revisorsutövning

Kommissionen föreslår även att revisionsföretagen ska kunna utöva revision på hela den europeiska marknaden, genom ett införande av en inre marknad för lagstadgad revision. (Europeiska kommissionen, 2011a)

I detta kapitel har vi lagt ut ramverket inom både svensk och utländsk lagstiftning. Regelverken som beskrivs har avgränsats till de mest väsentliga för forskningsfrågornas omfång och som hänför sig till det teoretiska ramverket som återfinns i föregående kapitel. Vi har beskrivit innehållet av förordningsförslaget, influenserna till förordningsförslaget samt behandlat den svenska modellen för revision i avseende både IRT och självreglering. Dessa områden har beskrivits i syfte att jämföra med den respons vi fått genom intervjuerna och den svenska regleringen kan alltså ha en stor inverkan på hur respondenterna utformar sina svar.

Sammantaget utgör den teoretiska referensramen med teorin från kapitel 3 och regleringen från kapitel 4 en grund för att kunna applicera på empirin i nästkommande kapitel. Teorin från kapitel 3 utgör grunden för uppsatsämnet, och berör fundamentala delar av revisionsyrket. Denna teori verkar inom ramen för regelverket som tas upp och bildar tillsammans en modell för vilken analysen kommer att verka inom.

5. Empiri

I detta kapitel kommer arbetets empiriska material att läggas fram, vilket härstammar från de intervjuer som genomförts. Inom vår empiriska studie har vi undersökt svenska revisorers uppfattning och åsikt av branschens tolkning och hantering av icke-revisionsmässiga tjänster. Studien har genomförts genom fyra intervjuer av aktiva revisorer som har god insikt inom det valda ämnet och som därtill har en lång erfarenhet inom revisionsbranschen. Respondenterna kommer i detta kapitel benämnas Individ A-D för att särskilja åsikter och även för att hålla denna information anonym.

I den första delen av empirikapitlet framställs revisorernas personliga uppfattning och syn på IRT. Vid intervjutillfället förklarades begreppet och akronymen IRT som en direktöversättning från engelskans NAS (Non-Audit Services). Samtliga byråer erbjuder IRT vid sidan av revision, dock är de vanligaste tjänsterna skatterådgivning, corporate finance-tjänster och redovisningstjänster. Ett citat från A belyser detta:

“Vi är ju kundservicehus, så vi erbjuder allt. Allt från financial services, värdering av bolag, skattebiten, i övrigt gör vi alla tjänster.” – (A, 10 april, 2013)

5.1 Hur uppfattar revisorerna IRT?

Individerna tillfrågade under studien delar den generella uppfattningen att tjänster, i form av IRT, är sådana som inte kan läggas under revision. A beskriver det mer konkret som sådana som faller utanför det som beskrivs i aktiebolagslagen för sådana bolag och talar även om revisionsnära tjänster, så som nyemissioner. Därtill beskriver B IRT som tjänster där man inte behöver lämna bestyrkande utifrån med tanke på de aktuella standarderna, men delar annars meningen att IRT innefattar de tjänster som faller utanför revisionsarbetet men ändå utförs av revisionsbyrån. C ställer sig från början mycket positiv till denna form av tjänster och ser dem som ett mervärde för klienten utöver den vanliga bokslutsrevisionen.

“I grunden så ställer jag mig positivt till den typen av tjänster, det är ofta den typen av tjänster som kan medföra ett mervärde för kunden utöver den rena bokslutsrevisionen.” – (C, 4 april, 2013)

Han anser att tjänsterna är sådana som ligger utanför bokslutsrevisionen och på så sätt per definition faller inom IRT-området. Samtliga svar utgår alltså ifrån att IRT ligger utanför den lagstadgade revisionen.

De hinder och problem som respondenterna belyser, när vi diskuterar accepterade av IRT, varierar mellan oberoendetvister, vart fokus ligger och även om det föreligger jäv. C lägger vikt vid att fokus måste ligga på revisionen och inte på de omkringliggande tjänsterna. Han beskriver det som en risk för byrån att anses vara icke oberoende av en tredje part i detta läge och måste därför vara tydliga med att hålla prioritet på revisionen. A ser inga större problem i dagsläget, då han anser att det principbaserade regelverket som används idag har lett till en god hantering av denna process. Dock påpekar han att det är viktigt att ha förståelse för de regler som förhindrar byråerna att tillhandahålla tjänster som till exempel värderingar till klienter. Detta då det skulle kunna leda till att revisorn tvingas ta ställning till en värdering som gjorts av samma byrå, vilket han beskrev som tydligt hot mot oberoendet. D såg inga större problem med detta område då det gällde de "separata klienterna", men han var tydlig med att poängtera vikten av försiktighet vid en befintlig revision. Då i ett sådant läge varje fall borde prövas separat enligt revisorslagen och analysmodellen. B ansåg att jäv var en central del i denna process och menade att det var viktigt att kunna urskilja om det var en situation som tillät revisorn att göra mer än att komma med en allmän bedömning. Han påpekade även att det kunde uppstå situationer, vilka mer relaterade till klienten, som gjorde att ett uppdrag inte kunde utföras.

"Det finns ju både revisionskunder och andra kunder. För det skulle kunna finnas hinder att sälja icke-revisionstjänster till 'de andra' som på något sätt berör våra kunder. Det kan vara konkurrenter eller liknande." – (B, 18 april, 2013)

Respondenterna var dock alla tydliga med att i det fall ett hot uppstod, var motåtgärden inte ofta mer komplicerad än att tacka nej till uppdraget.

På frågan om hur de intervjuade uppfattar relationen mellan IRT och oberoende var svaren relativt enhetliga. A-D ser att det finns en koppling mellan dessa begrepp, men ger olika exempel och resonemang. A ser en tydlig koppling mellan dessa och

uttrycker att begreppet IRT eller NAS inte hade funnit utan oberoende. *A* vidareutvecklar och går in på det svenska principbaserade systemet och hur man konstant måste tänka om man kan utföra en specifik tjänst utan att riskera jävsituation som kan påverka oberoendet. Han ger exempel på dessa och tar upp de fem oberoendehoten. *A* uppmärksammar även att det finns mer styrande regler som tas upp i ABL 9 kap, som bland annat tar upp bokföringsjävet och att en revisor får vara involverad i både revisionen och bokföringen, ”men aldrig grundbokföringen”. Avslutningsvis diskuterar *A* att dessa regler är mycket striktare än just oberoendereglerna och beskriver skillnaden med att om man är jävig så måste man avgå. Så är dock inte alltid fallet i en oberoendesituation, då det finns motåtgärder som kan motverka beroendeställningen. *B* är mer direkt på frågan men menar, precis som *A*, att det påverkar oberoendet i allra högsta grad, och att det är skillnad på oberoende och en jävssituation. Han ger exemplet att frågorna uppkommer ifall de får biträda med att göra en koncernredovisning och upprätta en årsredovisning, där de möjligen kan klara oberoendet men att det är ”jävsfrågan som ställer till det”. *C* menar att det finns en relation mellan de båda och att det främst gäller när fokus skiftar från att utföra revision till att tillhandahålla IRT. *D* delar även han resterande respondenternas mening att IRT påverkar oberoende. Revisorn uttrycker det på följande vis:

”De påverkar ju varandra. Vanligaste är nog problem med självgranskning till exempel vid koncernredovisning. Då krävs motåtgärd eller anlitande av annan byrå. Byrån vill ha så rent revisionsuppdrag som möjligt medan klienten vill ha mervärde.”
– (*D*, 4 april, 2013)

Sammanfattningsvis kan man alltså konstatera att trots att de använde olika exempel för att belysa relationen mellan IRT och oberoende så delar samtliga uppfattningen att det de facto finns en stark koppling mellan dessa begrepp.

5.2 Hur arbetar revisorerna med oberoende?

Revisorer jobbar ständigt med att säkerhetsställa sitt oberoende i samband med lagstadgad revision. Revisor *A* ger exemplet att en konsult eller skatterådgivare som

har kommit i kontakt med en revisionskund aldrig får utföra någon tjänst utan att först undersöka vad det är för typ av tjänst de faktiskt kommer att utföra. När det sedan blir tänkt att uppdraget kan utföras ska avdelningen underställas den ansvariga revisorn, och alltså inte byrån. *A* understryker även att det alltså står i lagen att det är den ansvariga revisorn som tar beslutet om en viss tjänst kan utföras vid sidan av revisionen, och inte byrån. Avslutningsvis poängterar han att det finns strikta regler om hur detta ska gå till, enligt byråernas praxis. *B* menar på liknande sätt att det mest handlar om att behandla frågan när den uppkommer, och vid det tillfället göra en bedömning om den kan accepteras i hänseende till revisionen. Han menar att det ofta är en relativt enkel process om frågan (att utföra någon ytterligare tjänst) hamnar inom revisionsteamet, men att det kan försvåras om revisionskunden i stället vänder sig till utomstående.

”Ofta är det någon inom revisionsteamet som får frågan helt enkelt. Då bedöms och dokumenteras den bedömningen, huruvida man kan utföra tjänsten eller ej.” – (B, 18 april, 2013)

B menar även att det ofta kan vara en bra idé att använda sig av en ”second opinion” för att säkerhetsställa oberoendet. Om det skulle uppstå en komplikation eller ifrågasättande kan det i stället vara en fråga om att använda lämpliga motåtgärder för att ha fortsatt stark oberoendeställning, eller att i värsta fall avsäga sig uppdraget. *C* poängterar vikten att genomföra en ordentlig oberoendeanalys i början av alla revisionsuppdrag och även en oberoendeutvärdering i slutet av uppdraget. En motåtgärd eller kontinuerlig utvärdering av oberoendeställningen blir först aktuellt när omständigheterna förändras, som till exempel om de skulle få en förfrågan att utföra någon ytterligare tjänst. Det är alltså i linje med vad både *A* och *B* har uttryckt. Dock betonar *C* att tveksamheter undersöks av en speciell riskhanteringsavdelning som kan ta ett ställningstagande om en specifik tjänst kan utföras, och i så fall vem som borde utföra den. *D* väljer att starkt framhäva vikten av att allting dokumenteras tillfredställande och att varje revisor har gjort en prövning av sin oberoendeställning gentemot klienten. *D* ger även ett annat motiv till varför flitig dokumentation är viktigt:

”... den kommer tidigt i revisionsprocessen och det är exempelvis det revisionsnämnden kontrollerar och lägger stor fokus vid.” – (D, 4 april, 2013)

Sammanfattningsvis ser vi att revisorerna på de olika byråerna delar syn på säkerhetsställande av oberoende med varandra och kompletterar även varandras svar med olika exempel och resonemang. Det är dock ingen nämnvärd skillnad i fokus gällande kriterier för att säkra oberoende.

5.3 Revisorernas självreglering och eget omdöme

De intervjuade menade alla att det låg en stor mängd eget omdöme vid tillhandahållande av IRT. Dock påvisade A att det fanns speciella fall då omdömet istället låg hos någon annan. Först och främst menade han att det var en fördel att arbeta på en revisionsbyrå för att kunna använda den expertis som finns i närheten och att man samtidigt får tillgång till individer som arbetar med specifikt de frågorna man kan stöta på. Han tyckte däremot att vid situationer, då byråerna och till exempel RN hade delade åsikter, så blir den auktoritära enhetens åsikt till “lag” och på så sätt förstör syftet med ett principbaserat regelverk.

“Principlebased innebär för mig som individ att jag får lov att tänka själv. Är det rulebased så är det istället någon annan som har tänkt.” – (A, 10 april, 2013)

Den allmänna bilden är att det används en stor del eget omdöme och, i de fall som osäkerhet finns, bör man gå till sin närmsta chef eller kollega för att konsultera frågan. D poängterar att i de fall som man är osäker i en fråga, bör man ej ge svar “vid bordet” utan undersöka området för att hålla sig inom de riktlinjer som finns. B anser att detta fungerar något av “naturen” då det både finns riskaverta och riskbenägna individer på marknaden för dessa tjänster. Dock anser han att det finns områden som borde förtydligas med klarare riktlinjer och ger due diligence som ett exempel.

“Kan man överhuvudtaget vara tänkbar som revisor i detta läge?” – (B, 18 april, 2013)

För att vidareutveckla diskussionen om eget omdöme och självreglering svarade de intervjuade även på vilka för- och nackdelar de fann med självreglering som det fungerar idag.

A, *C*, och *D* ställer sig väldigt positivt till självreglering och ger förklaringen att självreglering gör att branschen anpassar sig bättre efter vad kunden faktiskt vill ha och att branschen bättre förstår förutsättningarna. *A* uttryckte att det är viktigt att behålla en bra dialog med RN för att självregleringen som vi har idag ska fungera så bra som möjligt. Detta, trots att det inte alltid är RNs svar som blir utfallet. Vidare trycker *A* på att omdömet måste ligga hos revisorn, som testas var femte år (bland annat genom auktorisation). Eftersom själva grundidén med självreglering är att omdömet ska ligga hos revisorn anser *D* att det än så länge fungerar bra i Sverige, och ser inte någon fördel med inskränkning av den svenska modellens självregleringssystem inom revision. Dock påpekar *D* att en fråga om en tilläggstjänst ofta kommer från kunden och att det då ibland kan vara svårt att säga nej. *C* menar, intressant nog, att en nackdel med självregleringen inte ligger inom branschen utan att nackdelen ligger i allmänhetens okunnighet med den svenska revisionsmodellen och att en tredjeman skulle uppfatta självreglering som någonting ”oseriöst”.

*B*s inställning till självreglering är någorlunda mer konservativ i denna aspekt och menar att problemet ligger i att det finns oseriösa revisorer med låg grad av integritet och moral. Detta i samband med självreglering kan leda till att man ”slirar för mycket” och är “för mycket ute i gråzonen” med vad man får lov att göra. Trots den relativt negativa inställningen till självreglering, vidkänner han att självreglering uppmuntrar till att tänka självständigt på en allmän nivå. Regelverken, som han uttrycker sig, är till för att förhindra felaktigt agerande och det viktiga är att man förstår vad man ser som ett problem och att man utifrån det kan göra en situationsanalys.

Sammantaget uppfattar de svenska revisorer som intervjuades självregleringen som någonting positivt, och menar att det fungerar bra i dagsläget. Det finns dock en osäkerhet med dels att allmänheten ska se det som något negativt, för att deras kunskaper om den svenska revisionsmodellen är begränsad och dels med revisorers

bristande egna omdöme. *A* menar dock att detta kan motverkas med att revisorerna regelbundet testas och utvärderas.

”Kan jag överhuvudtaget utföra en revision om jag inte får använda eget omdöme?”

– (A, 10 april, 2013)

A menar, som nämnt tidigare, att svenska revisorer genomgår kontinuerliga kontroller för att säkerställa sin kompetens och trovärdighet, vilket på så sätt styrker revisionens oberoende genom självreglering. Han anser att självreglering, i den form vi använder det idag, är det sätt som måste användas då en revision blir svår genomförd om inte omdömet ligger hos den som genomför revisionen. *B* påpekar dock att det skulle, genom tydligare ramar, kunna skapas större oberoende på marknaden i allmänhet. Detta grundar han i att revisorer i dagsläget blir utsatta för stor extern press, då de potentiella kunderna har möjligheten att välja någon av revisionsbyråns konkurrenter för uppdraget. Han hänvisar även till den slojade revisionsplikten som en källa för oro inom självreglering, då detta uppmanar revisionsbyråerna att börja omstrukturera sig till konsultbyråer. Även *D* belyser problematiken med press ifrån de potentiella klienterna och anser att revisorerna i vissa lägen borde vara “tuffare” i sin bedömning. Annars anser han att det finns en god efterlevnad av regelverket och att det är upp till revisorerna att se till att de har den integriteten som krävs för ett bedömande. *C* anser att det inte har någon större betydelse huruvida detta regleras, så länge som det inte lagstadgat förbjuds att tillhandahålla IRT till klienter. Vidare menar han att det inte är branschen i sig som förespråkar att tillhandahålla så stor mängd övriga tjänster som möjligt, utan att det istället är en balansgång mellan vad som är bäst för klienten och vad som är bäst för marknaden.

5.4 Hur ser revisorerna på kopplingen mellan IRT och Revisionskvalitet?

Revisionskvalitet utgör en stor del av revisionen, och utgår ifrån riskanalys. På frågan om/hur svenska revisorer uppfattar att tillhandahållandet av IRT påverkar revisionskvaliteten var svaren uniforma. Samtliga respondenter ansåg att tilläggstjänster så som rådgivning med flera inte hade negativ påverkan på revisionskvaliteten, utan, om något, en positiv inverkan på revisionen. *A* och *C* hävdar båda att revisionen i sig inte påverkas av att en IRT utförs, för att det fortfarande är samma revision som utförs med samma antal stickprov som behöver utföras. *A* menar att revisionskvaliteten upprätthålls per automatik om man inte kan utföra en tjänst utöver revisionen och i annat fall så genomgår accepterandet en lång process för att säkerhetsställa kvaliteten. På samma sätt menar *C* att dagens revisionskvalitet är tillräcklig utifrån de rådande omständigheterna. Enligt *C* måste man även väga kostanden med ytterligare granskning, och ger parallellen till USA där revisorerna huserar på företagen under betydligt längre tid och även att revisionsarvodena är betydligt högre där jämfört med Sverige. *B* och *D* påpekar att tillhandahållandet av IRT ger både en bättre bild och inblick i det granskade företaget och att det på den vägen istället kan ge fördelar och i förlängningen höja revisionskvaliteten.

”I ena änden kan det faktiskt vara gynnsamt. För att det skapar en större förståelse för verksamheten och enskilda transaktioner också kanske. Problemet är ju egentligen att man kan bli blind för sitt eget arbete, då man anser att det är kvalitet i det som är gjort.” – (B, 18 april, 2013)

Som citatet ovan beskriver anser revisor *B* att det faktiskt kan vara gynnsamt för revisionen att tillhandahålla IRT. Han uppmärksammar dock problemet med självgranskning, att man själv analyserar ifall det arbete man utfört håller en hög kvalitet. Vidare ger *B* exempel på hur IRT skulle kunna påverka revisionskvaliteten positivt. Enligt *B* är Due dilligence, där man har gjort ett omfattande arbete för att granska till exempel ett dotterbolag, en typ av tjänst som ger stor insikt i verksamheten som helhet och som, om det gjorts korrekt, skapar stor förståelse för verksamheten.

C tar upp att den rådande diskussionen runt revision fokuserar på vilken information som ges till marknaden och vilken information som faktiskt efterfrågas. Respondenten tar även upp att det har varit uppe på tapeten med betygssättning på företagens interna kontroll. Samtidig menar de att detta är svårt att säkerhetsställa, utifrån valda kriterier, och exemplifierar med en parallell med betygsinflation skolor emellan. A menar att revisionskvaliteten som är aktuell i dagsläget ligger på en bra nivå, och att förbättring av den inte är möjligt utan att höja priserna. Det mynnar ut i ett kostnad/nyttaresonemang, där man inte kan höja kvaliteten utan att höja priserna. B och D diskuterar att det är svårt att sätta fingret på hur man skulle kunna förbättra revisionskvaliteten men att det säkert finns områden där det skulle gå. D ger exemplet med att det tidigare var tillåtet att ge juridisk hjälp, men att lagregleringen har förbjudit det.

”... vi får inte riktigt ha sådana rådgivarroller att vi blir delaktiga i beslutsfattningen. Vi kan lämna råd men där går gränsen. Vi kan aldrig sättas i en styrelse.” – (D, 4 april, 2013)

Överlag är dock D nöjd med regleringen som den ser ut idag och att det finns bra utsatta gränser för vad man får och inte får göra som revisor. På samma sätt menar B att det säkerligen finns möjlighet till förbättring, precis som med det mesta, men att det mer handlar om att vässa till några generella områden. Som exempel nämner han att det säkert finns mönster som borde brytas där man fokuserar för lite på risk och för mycket på slentrianmässiga mönster, alltså att man fördjupar sig för lite. B påpekar dock avslutningsvis att revisionskvaliteten ofta ligger i beskådarens ögon, och att mycket kan bero på vad som förväntas av en revision.

”... då uppköparna av revision sätter olika revisionskvalité på det hela. Det är allt från de som anser att revision är en 100 % rättning (där upphandlaren inte är ekonom) till de som vill att revisorn larmar.” – (B, 18 april, 2013)

Man kan säga att även om stämman är enhällig i det faktum att dagens revisionskvalitet i Sverige ligger på en tillfredsställande nivå, finns det fortfarande utrymme för förbättring till viss mån.

5.5 Hur ser framtiden för IRT ut?

Det sista skedet av intervjuerna behandlade framtiden för IRT. De intervjuade revisorerna var till stor del eniga om att framtiden är oviss och att svaren mestadels består av spekulationer. *B* tror på en ökning av tillhandahållandet av IRT, men ställer sig samtidigt frågvis gentemot hur mycket de fyra största revisionsbyråerna kan erbjuda utan att påverka oberoende. Även *A* och *C* tror på en ökning av sådana tjänster och *A* menar att revisionsbyråerna är mycket duktiga på att fråga “vad är det som behövs?” i form av nya IRT. De ser dock en viss problematik i och med det omtalade förordningsförslaget och detta i den form att ett sådant förbud eller form av restriktion skulle leda till ökade kostnader, vilka klienten i slutändan får stå för, då de får vända sig till en annan byrå för den separata tjänsten. *D* anser att förändringarna i dagsläget oftast är av mindre art och ser egentligen inga större förändringar för branschen förutom i det fall förordningsförslaget från EU skulle röstas igenom.

A och *B* avslutar sina uttalanden med att ge exempel på vad de tror kan tillkomma tjänstemarknaden. *B* ser en framtid i att anlita specialister och då exempelvis i form av fastighetsvärdering. *A* väljer istället att fråga sig, som tidigare nämnts, “vad är det som behövs?”. Han anser att byråerna alltid kommer att försöka bidra med de tjänster som marknaden efterfrågar, så länge de ligger inom ramarna av vad byråerna får erbjuda. *A* poängterar även att byråerna aldrig kommer att plocka bort tjänster från deras “meny” utan att det efterfrågas av restriktioner eller förbud.

“Vi kommer inte frivilligt plocka bort tjänster.” – (A, 10 april, 2013)

6. Analys

I kapitel 6 framhävs analysen av empirin. Genom de belysta uttalandena i föregående kapitel (Empiri) och med applikation från den relevanta teorin under kapitel 3 och 4, framkommer vår analys. Analysen kommer att möjliggöra besvarande av frågeställningarna i form av en slutsats, som presenteras i nästkommande kapitel. Även kritiken mot europeiska kommissionens förordningsförslag kommer att analyseras med hjälp av sekundärdata, i form av revisionsbyråernas egna svar på förordningsförslaget.

6.1 Hur uppfattar svenska revisorer IRT?

Som visat i empirin under de första frågorna som relaterar till IRT och revisorernas uppfattning av IRT, delar revisorerna till stor del uppfattning av detta begrepp. *A* ger konkreta exempel för denna typ av tjänster och hänvisar uttryckligen till att tjänster som ligger utanför den lagstadgade revisionen, alltså den som föreskrivs i ABL. På liknande sätt ger de andra respondenterna hänvisningar till lagrum och rekommendationer utfärdade av FAR. Från intervjuerna kan man härleda att det finns ett litet intresse att specificera varje individuell IRT, som ligger utanför revisionen, då det ändå, enligt *A* ligger under revisorns eget omdöme att ta beslut för acceptering av varje individuell IRT. De konkreta exempel som nämns av respondenterna ligger dock i linje med vad som framställs av både Beattie & Fearnleys och Tobias Svanströms definition om begreppets innebörd. Exempelen som ges för tjänsterna är knappast heltäckande för samtliga tjänster men de som framhävs anses av revisorerna själva vara de största och viktigaste tjänsterna utöver revision.

Beattie & Fearnley diskuterar att avtalsförhållanden mellan IRT och revisionstjänster kan anses vara oklara när köp av både IRT och revision görs från samma byrå. Respondenterna anser att det kan finnas oklarheter när köp av båda delarna föreligger, men visar att det egentligen inte är ett stort problem så länge fokus ligger på revisionen och inte på de utomstående tjänsterna som utförs (*C*). *C* menar vidare att det inte i sig är ett problem för byrån att tillhandahålla IRT, så länge som en utomstående part inser att fokus ligger på revisionsarbetet. Oberoende utifrån sett, är även det någonting som diskuteras i teoriavsnittet 3.3, där Porter et al. och Europeiska kommissionens rekommendation från 2002 uppmärksammar det som en kritisk del av

oberoende, eftersom att idén med revision är att “låna ut” förtroende för årsredovisningen till både externa och interna aktörer. Porter et al. menar att det inte spelar någon större roll om revisorn faktiskt är oberoende i sin granskning om en utomstående (tredje man) part tror det. Således är Cs uttalande att det är minst lika viktigt att faktiskt vara oberoende i sin granskning som att signalera det tydlig utåt. Cs mening att fokus bör ligga på revisionsarbetet ligger i linje med Beattie & Fearnleys studie från 2002, att det kan uppstå otydligheter mellan dessa tjänster om fokus ligger fel. Goldman & Barlevs studie (1974) visar samtidigt att dessa tjänster i samband med revision kan ge ett mervärde för både klient och revisor, då det ökar insikten hos klienten och effektiviserar både revisionen och rådgivningsprocessen. Denna teori får stöd från Cs uttalande att det ger mervärde för klienten utöver revisionen. *A* framhäver, som beskrivet i empirin, att det principbaserade regelsystemet som vi har i Sverige idag fungerar väl på den svenska marknaden och att det underlättar för revisorer att ta beslut om tjänster utöver revisionen. Samtidigt påpekar *A* att det är viktigt att vara försiktig i accepterandet av IRT, och att vissa tjänster, såsom företagsvärdering, kan ge upphov till självgranskningsproblem, då revisorn måste ta ställning till den egna värderingen. Porter et al. (2008) tar upp hoten mot oberoende som kan uppstå vid tillhandahållandet av IRT, däribland självgranskningshotet som *A* diskuterade. Att försiktighet krävs vid accepterandet av IRT och att vissa tjänster är känsligare än andra är klart framställt av samtliga respondenter från empirin, och kan tolkas som att försiktighet är en viktig faktor för en revisor. *A* uttrycker att det krävs hög kompetens hos revisorerna och god kunskap om reglerna som föreskrivs i såväl ABL som i FARs rekommendationer när det gäller att tillhandahålla IRT. I ljus av *As* konstaterande att det krävs god kännedom om regler och rekommendationer diskuterar Zucker (avsnitt 4.2) vikten av att revisorer måste lägga fokus på just detta för att bygga upp det förtroendet som är nödvändigt för en professionell revisor.

Eftersom revisorerna som intervjuades samtliga arbetar på byråer som tillhandahåller ett heltäckande produktutbud för vad en klient kan tänkas efterfråga, är det förståeligt att de ställer sig positivt till denna sort av tjänster. Att de även till stor del delar syn på IRT, som även det ligger i linje med vad som föreskrivs i studier gjorda utanför Sveriges gränser, kan tolkas som att revisorerna blivit institutionaliserade i en revisors sätt att tänka. Detta återkopplar till teorin om Normativ institutionalism som nämns i teoriavsnittet 4.3. vilket skulle leda till att trots att revisorerna som vi intervjuade inte

har någon koppling till varandra ändå delar uppfattning av IRT genom att de har genomgått liknande utbildning och utövar yrket enligt likartad arbetspraxis.

Respondenterna delar alltså uppfattning av IRT och konstaterar samtidigt att den ökade klientkännedomen som kommer från utförandet av vissa IRT spiller över till revisionen. Detta är något som diskuteras av både Tobias Svanström (2008) och Kinney et al. (2004). Som beskrivet i teoriavsnittet 3.2 visar Kinneys forskning på att köp av till exempel skattetjänster har negativ korrelation med upptäckandet av felaktigheter från tidigare års årsredovisningar. Detta stöts genom empirin då *B* i sina svar uttrycker att skattetjänster är några av de viktigaste tjänsterna som en revisionsbyrå kan erbjuda utöver revisionen.

6.2 Hur uppfattar svenska revisorer att IRT påverkar oberoende, och vilka konsekvenser får det för revisorernas och revisionsbyråernas självreglering i acceptandet av IRT?

Att IRT skulle påverka oberoende negativt är något som diskuteras i flertalet artiklar och studier genom åren. Studierna har gjorts med utgångspunkten att fokus skulle, genom tillhandahållandet av IRT, skiftas mot den mer lukrativa tjänstesektorn och på så sätt låta revisionen hamna något i skymundan. Ett sådant skifte belystes även av SECs tidigare ordförande Arthur Levitt, som menade att revisionsuppdrag fungerar som en språngbräda till de mer intäktsgivande konsultuppdragen. Detta uttalande var något som Kinney et al. (2004) använde för att styrka sin hypotes om att IRT skulle leda till minskat intresse för att säkerställa föregående års revision. Den genomgående bilden som påvisas av empirin är trots detta att revisionen och revisorns oberoende inte påverkas negativt av tillhandahållandet av IRT, utan istället kan vara något positivt och gynnsamt för densamme. *B* menade att sådana tjänster ger revisorn möjlighet till en bättre förståelse för både verksamheten och enskilda transaktioner. Denna ståndpunkt stämmer alltså överens med hur Arruñada (1999), Svanström (2008) och Kinney et al. (2004) anser att IRT kan effektivisera revisionsarbetet. Genom den ökade förståelsen och inblicken hos klientföretaget riskerar det att uppkomma familjaritets- eller egenintressehot, vilka belysts av Porter et al. (2008) i avsnitt 3.3. De intervjuade revisorerna delar uppfattningen att tjänsterna som utförs utöver revisionen tillför mer effektivisering, förståelse och insikt än vad riskerna för

ett av de tidigare nämnda hoten utgör. Detta i den mån som de anser att tjänsten på en acceptabel nivå inte underminerar oberoende, i vilket fall de skulle avsäga sig uppdraget. Respondenterna anser alltså att nyttan överväger riskerna. Något som bör ha i åtanke är dock att denna nytta endast kan utvinnas i de fall revisorn och, i mer komplexa fall, revisionsbyrån anser att tjänsterna kan utföras utan att påverka oberoende negativt.

Då respondenterna ombads diskutera huruvida IRT påverkade oberoendet så hade de alla en relativt tydlig inställning till detta. De menade att i det fall oberoendet riskerade att påverkas så var det inte svårare än att frånsäga sig uppdraget. Dock kan det diskuteras hur lätt det är i praktiken att faktiskt frånsäga sig ett lukrativt uppdrag som dessutom är mycket eftertraktat av klienten. Detta poängteras av både av *B* och *D* som anser att pressen som uppstår då en befintlig eller potentiell klient kommer med frågan om en IRT, leder till att det blir svårt att tacka nej och att man inte vill riskera att förlora klienten till en konkurrent. Respondent *A* ansåg dessutom att ett begrepp så som oberoende aldrig hade uppkommit om det inte hade varit för närvaron av IRT eller NAS. Detta är något som adresserat av bland annat Mautz & Sharaf (1972), vilka menade att revisorns attityd och angrepp av revisionen speglades i huruvida dess erfarenheter och relation till klienten utformats. De ansåg alltså att revisorns attityd och angrepp riskerar att påverkas i det skede någon form av IRT utförs och på så sätt skapar ett behov för kontroll av oberoende. Säkerhetsåtgärderna inom revisionsbyråerna visade på ett tydligt mönster där revisorns ställningstagande och självreglering var framstående. De tillfrågade revisorerna ansåg att det låg stor del eget omdöme i den initiala fasen av ett uppdrag och, i det fall revisorn själv inte kunde fatta ett beslut på egen hand, hade möjligheten att gå till närmaste chef eller kollega för att utnyttja dennes erfarenhet och expertis. Vid mer komplicerade tillfällen kunde, utöver den kollegiala expertisen, en egen oberoendehanterande avdelning kontaktas för att klargöra hur revisorn borde agera. Alternativt kan revisorn även vända sig till RN för att få en preliminär utsaga, vilket *A* menade skulle kunna ge upphov till en god dialog med RN. Processen visar sig alltså vara välanpassad till det principbaserade regelverket, vilket används på den svenska revisionsmarknaden i dagsläget. Detta med tanke på hur ställningstagandet och beslutsfattandet i grunden ligger hos revisorn och anammar revisorns eget omdöme. Zucker (1986) menade att

denna variant av självreglering skapar en form av kvalitetskontroll som är svår för andra aktörer att uppnå.

Som beskrivet i teoriavsnittet om IRT och Revisionskvalitet är det klart att det finns stora diskussioner om vilken påverkan IRT har på revisionskvalitet. Studierna är många och omfattande men med tvistiga resultat. Det diskuterades även vid intervjutillfällena huruvida det kan finnas någon koppling mellan IRT och, främst, försämrad revisionskvalitet. Respondenternas svar var relativt enhälliga om att tillhandahållandet av IRT inte har negativ påverkan på revisionskvaliteten. Enligt De Angelos studie som utfördes 1981 framkom det delvis vad som innefattas av revisionskvalitet. Han diskuterade, som beskrivet i avsnitt 3.2, att revisionskvalitet beror på revisorernas tekniska kompetens, en gransknings använda revisionsprocedur stickprovstagningens omfång, och revisorns oberoende. *A* och *Cs* argument för att tillhandahållandet av IRT inte har negativ påverkan på revisionskvaliteten hänför sig främst till att det fortfarande är samma antal stickprov som måste utföras, trots ytterligare tilläggstjänster. Av detta kan man, i sammankoppling med De Angelos studie, tolka det med att stickprovstagningens omfång förblir oförändrad oavsett tillhandahållande av IRT eller inte, således bör även revisionskvaliteten förbli oförändrad. En annan del av revisionskvalitet är oberoende och diskuterades extensivt ovan. Om IRT skulle visa sig ha negativ påverkan på revisorns oberoendeställning gentemot klienten, skulle detta även påverka revisionskvaliteten negativt. Detta eftersom att revisorns benägenhet att upptäcka felaktigheter i klientens redovisning skulle inskränkas. Eftersom studierna är oense om IRTs influens på oberoende och det framgår från empirin att IRT inte har någon större påverkan på oberoende, i praktiken, kan man tolka detta som att även revisionskvaliteten ur ett oberoendeperspektiv förblir oförändrat. Vidare kan man diskutera att effektiviseringsvinsterna från att tillhandahålla IRT, som diskuteras av bland annat Arruñada, kan anses vara en del av revisionsproceduren och spiller även över på revisorns kompetens. Detta borde enligt teorin och den framtagna empirin ge upphov till ökad möjlighet att upptäcka felaktigheter i klientens årsredovisning och påverkar revisionskvaliteten positivt. Sammantaget visar analysen av IRTs influens på revisionskvaliteten att den åtminstone förblir oförändrad när tjänster utöver revisionstjänsten utförs. Efter respondenternas uppfattning av IRT och revisionskvalitet kan man även tolka det som att tillhandahållandet av IRT till och med kan höja revisionskvalitet.

Det som innefattas av lagstiftning gällande oberoende och IRT i avsnitt 4.1, poängteras både av respondent *A* och *B* som något av stor vikt för både förståelsen och även ramverket för den svenska självregleringen. *A* poängterar däremot att regelverket gällande jäv är mycket mer styrande än vad som gäller oberoendefrågor. Han menar att i de fall som jäv uppstår så finns det tydligt utstakat vad som skall göras, medan i de fall ett oberoendehot upptäcks så kan denna beroendeställning motverkas genom enkla motåtgärder. Självreglering inom den svenska revision var något som alla respondenter såg mycket positivt på. De poängterade bland annat att ett sådant system ger upphov till att branschen kan anpassa sig efter vad kunden vill ha samt att branschen även bättre förstår vilka förutsättningar som finns. Detta är i linje med vad som beskrivs med Schippers (2003) teori om att ett principbaserat regelverk, där användaren själv utnyttjar eget omdöme, leder till ökad innovation och flexibilitet.

Enligt professionsteorin innebär en del av en profession att det tillåter en viss del arbetssjälvständighet, att själv råda över sitt arbete. I kontexten av revision innebär detta att man tillåter självreglering. Självständigheten återspeglas även i den Normativa institutionalism-teorin, som påvisar att den institutionaliserade utbildningen och arbetspraxisen leder till att revisorernas uppfattning och hantering av IRT i specifika situationer är snarlika. Denna teori finner stöd genom empirin, som genomgående visar på liknande uppfattning av både IRT och oberoendefrågor. Vidare kan man applicera Julia Blacks teori om tolkande samhällen, där man förstår att ett principbaserat regelverk fungerar som bäst när det finns en hög grad av samstämmighet om regelverkets tolkning, vilket alltså ses enligt normativ institutionalism. Genom empirin ges ytterligare bestyrkning för att det svenska principbaserade regelverket inom oberoendefrågor är att föredra.

Som *A* påvisade, finns det dock situationer då beslutsfattandet ligger utanför revisorns influensområde, detta i fallen då RN och revisorn eller revisionsbyråns åsikter skiljer sig. På så sätt skapades en situation där den mer auktoritära enheten avgör vad som är korrekt. *A* menade då att detta underminerade funktionen av ett principbaserat regelverk och istället låg mer åt det regelbaserade hållet, då han beskrev det som en företeelse som inte låter revisorn tänka själv och på så sätt ej kan anses vara

principbaserat. Han påpekar dock att beslutet i slutändan ligger hos revisorn att avgöra huruvida han/hon ska följa RNs utsaga eller anser att det finns ett lämpligare tillvägagångssätt.

I avsnitt 4.1 och 4.2 beskrivs analysmodellen och olika former av självreglering. Dessa såg respondenterna som ett positivt kontrollverktyg för oberoende inom revisionsverksamheten vid tillhandahållande av IRT, men menar att det fortfarande finns gråzoner och områden som är oklart kontrollerade. *B* belyser detta genom att det möjligtvis borde finnas klarare riktlinjer vid exempelvis hanteringen av Due Dilligence, eller företagsbesiktning som det kallas på svenska, och att vissa revisorer, i och med självregleringsystemet, tenderar att utnyttja gråzonen för vad en revisor får lov att göra. Sammanfattningsvis delar dock respondenterna åsikten att ett regelverk som låter revisorn använda sitt eget omdöme premieras framför ett med strikta och explicita regler.

6.3 Kritik mot förordningsförslag KOM(2011) 779

Förordningsförslaget har mötts av stark kritik från många håll. Den främsta kritiken kommer från branschprofessionella, som också kommer beröras mest om förordningen går igenom (Europeiska kommissionen, 2011a). "The Big 4" riktar sin kritik och allmän uppfattning genom deras respektive svar på grönboken – lärdomar från krisen. Samtliga i "The Big 4" ifrågasätter punkter som framläggs av Europeiska kommissionen, och menar att en del av det som föreslås skulle få negativa konsekvenser för revisionskvaliteten (Ernst & Young, 2010; Deloitte, 2010; KPMG, 2010; PwC, 2010). "The Big 4" riktar huvudsakligen kritik mot förbudet av tillhandahållande av IRT, obligatorisk byrårotation och renodlade revisionsbyråer. Vilket även intervjurespondenterna framhävde. Deloitte svarar på frågan: om de anser att tillhandahållande av IRT bör förbjudas, med ett strikt "nej", då de anser att tjänster andra än revisionstjänster redan är begränsade i tillräcklig utsträckning genom direktiv 2006/43/EG (Deloitte, 2010). Byråernas negativitet mot begränsning av IRT är det mest centrala som har belysts genom intervjuerna. Intervjurespondenternas uppfattning av denna typ av tjänster är delad av "The Big 4" som även utvecklar byråernas argument vidare. Ernst & Young utvecklar svaret och uttrycker att möjligheten att tillhandahålla tillåtna tjänster utöver revisionstjänster bidrar med större insikt på det granskade företaget och således ökar revisionskvaliteten (Ernst &

Young, 2010). De har alltså inställningen till IRT som beskrivs av bland annat Kinney et al. (2004) och Golman & Barlev (1974).

Civilutskottet anser att förordningsförslaget bryter mot subsidiaritetsprincipen (även kallat närhetsprincipen), som utgår ifrån att ”beslut ska fattas på den effektivaste nivån så nära medborgarna som möjligt” (Sveriges Riksdag, 2012). Frågorna om revision för börsnoterade företag ska brytas ut ur direktivet till en egen förordning, vilket innebär att medlemsländer inte längre kan ha egna regler om detta, utan att förordningen då blir direkt gällande för alla medlemsländer. Civilutskottet ifrågasätter även om medlemsländernas nationella lagstiftning verkligen utgör ett så stort problem som EU-kommissionen anser. De ifrågasätter även om det finns tillräckligt med anledning för att reglera revision av börsnoterade företag i en egen förordning (Sveriges Riksdag, 2012). Att den svenska revisionsmodellen är något som är högt ansett beskrivs även genom intervjurespondenterna, som menar att det är bra att revisorerna har möjlighet till självreglering i frågor om IRT. Utskottet hävdar vidare att en del av förslagen kan bli kostsamma, speciellt till hänseende för förslag mot förbud av IRT. Lärdomar från USA, när SOX lanserades och kostnaderna för företagen markant steg i relation till nyttan för regleringen, visade att företagen flydde börserna för att undkomma kostnaderna (FAR, 2012a; Sveriges Riksdag, 2012). FAR hänvisar även till att den ’Svenska modellen’, gällande bolagsstyrning och redovisning/revision, tidigare har uppmärksammats som en av de främsta modellerna, och detta just på grund av möjligheten till ansvarstagande och självreglering. Av denna anledning delar FAR regeringens ståndpunkt att ett lämpligare sätt att genomföra förändring inom området inte bör vara genom en förordning, utan genom ett direktiv. (FAR, 2012a)

7. Slutsats

I det sjunde kapitlet redogörs slutsatsen från studien. Frågeställningarna som ställdes inledningsvis kommer i detta kapitel att besvaras utifrån resultatet från analysen. Avslutningsvis kommer vi att föreslå fortsatta forskningsområden inom det berörda området.

7.1 Hur uppfattar svenska revisorer IRT?

Från analysen ovan kan man se att de intervjuade revisorerna från olika revisionsbyråer på många sätt delar uppfattning av begreppet IRT. Detta kan förklaras genom teorin om normativ institutionalism. Vi har i analysen jämfört och tolkat empirin med hjälp av relevant teori. Av analysen kan man konstatera att intervjurespondenterna inte anser att IRT i samband med revision skulle utgöra något större problem för deras oberoendeställning gentemot klientföretaget i dagsläget. Teori som sökt påvisa korrelationen mellan tillhandahållandet av IRT och ett klientberoende, syftar främst till att fokus bör ligga på revisionen och inte på tjänsterna utöver dessa och inte specifikt på de respektive tjänsterna som utförs. Detta stöttas av respondenterna som själva inser att det är viktigt att upprätthålla fokus på revision men betonar att det kanske inte främst är en fråga om revisorns oberoendeställning utan att det istället är från en tredjemans objektiva perspektiv på revisionen som är av störst vikt.

Analysen visar även att tillhandahållandet av IRT i samband med revision inte påverkar revisionskvaliteten negativt utan istället, om något, positivt. Detta på grund av att oberoendeställningen och revisionsproceduren inte påverkas samtidigt som effektivitetsvinsterna från ökad insikt i klientföretaget bidrar till en starkt förmåga för revisorn att upptäcka och rapportera felaktigheter hos klientföretaget. Även revisionsbyråernas svar på förordningsförslaget om revisionsreformation stöttar de individuella intervjurespondenternas uppfattning om detta. Således stärker analysen, som bygger på primärdata från intervjuerna och sekundärdata från revisionsbyråernas remissvar, argumenten för att utförandet av IRT i samband med revision inte behöver ha negativ effekt på revisionskvaliteten, i enighet med Goldman & Barlevs studie från 1974 med flera.

Revisorernas delade uppfattning av den svenska revisionsmodellen och eget omdöme för accepterandet av IRT överensstämmer med det remissvar som FAR och civilutskottet lämnade på "Grönboken - lärdomar från krisen". Revisorernas, tillsammans med andra branschprofessionellas uppfattning och utmärkelser för framstående redovisning- och revisionspraxis leder oss till att dra slutsatsen att det under de rådande omständigheterna inte finns något behov för större inskränkning av IRT i samband med revision. Som även stöttas av remissvaren från "The Big 4". Ett förbud eller inskränkning av det slag som föreslås i förordningsförslaget kommer, enligt revisionsbyråerna och de individuella revisorerna som intervjuades, i Sverige att leda till effektivitetsförluster utan att bidra med en högre nivå av oberoende, vilket i längden skulle innebära större förlust än vinning. För att höja revisionskvaliteten föreslås istället fler stickprov av klientföretagens redovisning att föredra. Detta skulle leda till en närmare granskning och ytterligare insikt, för att vidare förbättra revisionen. Det bör dock noteras att detta skulle innebära en längre revision, tidsmässigt, och den extra kostnaden som tillkommer skulle tillfalla klientföretagen. Som respondenterna och teori diskuterat är detta en kostnad-nytta-avvägning, som trots noggrannare granskning inte nödvändigtvis behöver ge motsvarande nytta.

7.2 Hur uppfattar svenska revisorer att IRT påverkar oberoende, och vilka konsekvenser får det för revisorernas och revisionsbyråernas självreglering i accepterandet av IRT?

Empirin framhäver även att den svenska regleringen med revisorernas eget omdöme i frågor om accepterandet av IRT är välfungerande, och att säkerhetsåtgärderna, med analysmodellen i centrum som i dagsläget finns tillhanda revisorerna är tillräcklig. På samma sätt menar civilutskottet att den nationella lagstiftningen kanske inte utgör ett så stort problem som föreslås i Michel Barniers grönbok. I analysen framgår det att intervjusubjektens uppfattning av korrelationen mellan IRT och oberoende varierar från situation till situation. Uppfattningen av att IRT faktiskt kan påverka revisorns oberoendeställning är fastslagen, men som framställt i analysen blir det klart att självregleringen som används inom den svenska revisionsmodellen är utformad på ett sådant sätt att dessa typer av tjänster inte ska kunna påverka revisorns oberoende. Genom att revisorerna som intervjuades har en samstämmighet om hur regelverket ska tolkas utifrån ett oberoendeperspektiv kan man konstatera att det principbaserade

regelverket som används i Sverige är välfungerande. Intervjusubjekten hävdade i intervjuerna att just acceptandet av tilläggstjänster utöver revision genomgår en rigorös granskning för att säkerhetsställa att oberoendeställningen förblir stark. Även en genomgående utvärdering i slutet av revisionsprocessen ger ytterligare säkerhet till detta. IRT-uppdrag som trots allt tillhandahålls med en risk för negativ påverkan på oberoendet kan med enkelhet avsägas och på så sätt återigen styrka oberoende. Revisorernas eget omdöme avhjälpas alltså med riktlinjer för hur ett accepterande går till och det åligger, som påpekat i analysen, i revisorns yttersta ansvar att inte äventyra en väl genomförd revision. Respondenterna påpekade vidare att den höga graden av eget omdöme som tillförlitas revisorerna är önskvärd och att det underlättar en flexibel och noggrann granskning, vilket stöds av Schipper (2003) som menar att ett principbaserat regelverk ger upphov till innovation och flexibilitet. En reformation av revisionsyrket med övergång till ett mer regelbaserat regelverk skulle ur detta perspektiv hämma de positiva effekterna från det nuvarande regelverket. Det kan dock diskuteras hur lätt det är i praktiken att avsäga sig ett lönsamt uppdrag utöver revisionen eftersom att det trots allt ytterst ligger i revisorernas eget omdöme att avgöra om en tilläggstjänst kan göra skada på revisionens kvalitet om den utförs eller inte, detta kräver dock djupare insikt.

Utifrån den undersökningen som har genomförts i denna uppsats, kan vi sammanfattningsvis konstatera att den nuvarande revisionsmodellen i Sverige är välfungerande utifrån de premisser som råder. Svenska revisorers eget omdöme när det gäller accepterande och hanterande av IRT för att säkerhetsställa en oberoende revision, framställs som centralt inom det principbaserade regelverket. Det anses fungera på ett tillfredställande sätt dels på grund av en institutionaliserad utbildning och snarlik revisionspraxis. Michel Barniers förordningsförslag kan av ovanstående slutdiskussion konstateras komma att hämma den utveckling och effektivitet som har lett Sverige till att idag ligga i en ledande position inom redovisning- och revisionsyrket.

7.3 Fortsatt forskning

Då denna uppsats utgår ifrån endast ett fåtal revisorers uppfattning av IRT genom en kvalitativ undersökning, det kan vara av intresse att även utföra en kvantitativ undersökning av ämnet. Detta har gjorts på andra håll i Europa, bland annat Beattie & Fearnelys undersökning i Storbritannien, men det saknas aktuella kvantitativa undersökningar i Sverige. Vi har därför inte tagit i åtanke det internationella perspektiv som återfinns. Studien involverar exempel från andra europeiska länder som en jämförelse för att åskådliggöra likheter och/eller skillnader i svensk revision. Ett förslag till fortsatt forskning, om än väldigt omfattande, kan vara att först och främst utföra en studie av andra europeiska länders synsätt på IRT och självreglering. Detta skulle sedan kunna jämföras med denna studie för att åskådliggöra skillnader och likheter länderna emellan. Slutligen skulle utöver dessa studier en jämförelse mellan revisionsmarknaderna göras för att urskilja hur och varför dessa skillnader/likheter finns.

Då vår studie har gjorts med endast ett fåtal intervjuer kan det även vara önskvärt att skala upp empirin, och genomföra en liknande studie som denna men med fler respondenter. Vidare är det intressant att följa utvecklingen av förordningsförslaget och en eventuell förändring av den svenska revisionsmodellen och jämföra med resultatet från denna uppsats. Något som även har introducerats i denna uppsats är begreppet *revisionskvalitet*, och som beskrivet i teoriavsnittet finns det ingen riktighet om begreppets definition och uppfattning. Detta anser vi alltså bör kunna undersökas mer djupgående för att i korrelation med studier inom vårt valda område skapa en tydligare bild av revisionens oberoende och hur det kan förstärkas.

Trots att intervjuerna som genomfördes i denna studie gjordes med revisorer från revisionsbyråer av olika storlek (dock inte små) har inte storleken haft någon fokus. Fortsatt forskning kan göras med att göra en jämförelse mellan hur stora, mellan och små revisionsbyråer hanterar IRT i samband med revision. Även en positionsorienterad studie skulle kunna vara av intresse för fortsatt forskning. Med positionsorienterad studie menas att fokus läggs på hur revisorer av olika "rang" arbetar med dessa frågor och på så sätt utgöra var kritiska moment inom oberoendesäkerhetsställning finns. Sedan skulle en mer lagtextorienterad studie kunna

utföras inom detta område, för att urskilja bland annat huruvida princip- eller regelbaserade regelverk försäkrar revisorns oberoende på bästa möjliga sätt. Detta skulle alltså kunna orientera sig till endast regleringen av oberoende, men även till oberoende vid tillhandahållandet av IRT.

8. Litteraturförteckning

8.1 Tryckta källor

8.1.1 Böcker

Beattie, V., & Fearnley, S. (1998). *What companies want (and don't) want from their auditors*. London, UK: Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

Beattie, V., & Fearnley, S. (2002). *Auditor independence and non-audit services: A literature review*. London, UK: Institute of Chartered Accountants in England & Wales.

Black, J. (1997). *Rules and Regulators*. Oxford: Clarendon Press.

Brown, J. (1992). *The Definition of a Profession: the Authority of Metaphor in the History of Intelligence Testing, 1890-1930*. Princeton, New Jersey, USA: Princeton University Press.

Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber.

Dunn, J. (1996). *Auditing, theory and practice* (2:a uppl.). London, UK: Prentice Hall.

FAR. (2004). *FAR:s Revisionsbok - Del II*. Stockholm, Sverige: FAR förlag.

FAR. (2002). *Vägledning för revisorer - Analysmodellen*. Stockholm, Sverige: FAR förlag.

Larson, M. (1978). *The Rise of Professionalism: a Sociological Analysis*. Berkeley, California, USA: University of California Press.

March, J. G. (1994). *Primer on Decision Making: How Decisions Happen*. Free Press.

Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1972). *The Philosophy of Auditing*. Florida, USA: American Accounting Association.

Patel, R., & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur AB.

Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2008). *Principles of external auditing*. John Wiley and Sons ltd publications.

Soltani, B. (2007). *Auditing: an international approach*. Gosport, USA: Financial Times/Prentice hall.

8.1.2 Artiklar

Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors: let the market involve and decide. *International review of law and economics*, 19 (4), 513-531.

Asbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. (2003). Do non-audit services compromise auditor independence? Further evidence. *The accounting review*, 78 (3), 611-639.

Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of accounting research*, 47 (2), 277-323.

Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. (1999). Perception of auditor independence: UK evidence. *Journal of international Accounting, auditing & taxation*, 8 (1), 67-107.

Beck, P. & Wu, M. (2006). Learning by doing and audit quality. *Contemporary accounting research*, 23 (1), 1-30.

Benett, B., Bradbury, M., Pragnell, H. (2006). Rules, principles and judgement in accounting standards. *Abacus*, 42 (2), 189-203.

Bennett, R., & Robson, P. (1999). The use of external business advice by SMEs in Britain. *Entrepreneurship and regional development*, 11 (2), 155-180.

Black, J. (2008) Forms and paradoxes of principles-based regulation. *Capital Markets Law Journal*, 3 (4), 425-457.

Blackburn, R., & Jarvis, R. (2010). *The role of small- and medium practices in providing business support to small- and medium sized enterprises*. (Projekt rapport) New York, USA: IFAC.

DeAngelo, L. (1981). Auditor independence, "Low balling", and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (2), 113-127.

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende, om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (Doktorsavhandling). Uppsala Universitet

Dickey, J., & Scanlon, M. (2006, februari) "Principles-Based" Accounting Standards – an accident waiting to happen?. *Insights (Clifton, N.J.)*, 20 (2), 13-18.

Dworkin, M. Ronald (1967) The Model of Rules. *Faculty Scholar Series*. Paper 3609.

Ferguson, M., Seow, G., & Young, D. (2004). Non-audit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary accounting research*, 21 (4), 813-841.

- Festou, S. (2010, mars). An overview of the french public oversight system (Projektrapport). Vienna: H3C.
- Financial Times Leader. (2001, 6 december). Auditing Enron.
- Firth, M. (2002). Auditor - Provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of business finance and accounting*, 29 (5), 661-693.
- Fish, S. (1984). Fish v. Fiss. *Stanford Law Review*, 36 (6) 1325-1347.
- Goldman, A., & Barlev, B. (1974). The auditor-firm conflict of interest: its implications for independence. *The Accounting review*, 49 (4), 707-718.
- Gooderham, P., Tabiassen, A., Doving, E., & Nordhaug, O. (2004). Accountants as sources of business advice for small firms. *International small business journal*, 22 (1), 5-22.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3), 405-440.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20 (3), 431-457.
- IFAC. (2011, juni). Comparison by topic of independence requirements in the IESBA code relating to the audit of PIEs to those of certain jurisdiction. 41. Warszawa, Poland.
- Jenkins, G. J., & Krawczyk, C. (2001). The influence of non-audit services on perception of auditor independence. *Journal of applied business research*, 17 (3), 73-78.
- Johnson, V., Khurana, I., & Reynolds, J. (2002). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19 (4), 637-660.
- Johnstone, K. M., Sutton, M. H., & Warfield, T. D. (2001). Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis. *Accounting Horizons*, 15 (1), 1-18.

- Kinney, W., Palmrose, Z., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services and restatements: was the US government right? *Journal of accounting research*, 42 (3), 561-588.
- Kirby, D., & King, S. (1997). Accountants and small firm development: filling the expectation gap. *The service industries journal*, 17 (2), 294-304.
- Klarskov Jeppesen, K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *The European accounting review*, 517-539.
- Lobo, G., & Zhou, J. (2006). Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes- Oxley act? Initial Evidence. *Accounting Horizons*, 20 (1), 57-73.
- Maijoor, S. J., & Vanstraelen, A. (2006). Earnings management within europe: the effect of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets. *Accounting and Business Research*, 36 (1), 33-52.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., & Tanlu, L. (2006). Conflicts of interest and the case of Auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of management review*, 31 (1), 10-29.
- Morton, A. (1998). *Audit Service quality: an empirical investigation* (Doktorsavhandling). University of Sydney
- Nichols, D. R., & Price, K. H. (1976). The Audit-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory. *The Accounting Review*, 51 (2), 335-346.
- Piot, C., & Schatt, A. (2010). *La réglementation de l'audit est-elle dans l'intérêt public: quelques enseignements du modèle français*. Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations. Cahier du FARGO.
- Ribstein, L. E. (2002). Market vs. regulatory responses to corporate fraud: a critique of the Sarbanes- Oxley Act of 2002. *Journal of Corporation law*, 28, 1-69.
- Schipper, K. (2003). Principles based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17 (1), 61-72.
- Senkow, D., Rennie, M., Rennie, R., & Wong, J. (2001). The audit retention decision in the face of deregulation: evidence from large Canadian corporations. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 20 (2), 101-113.
- Svanström, T. (2004). *Revisorn som rådgivare- En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*. Umeå Universitet, Handelshögskolan. Umeå: FE-Publikationer.

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning - efterfrågan, kvalitet och oberoende* (Doktorsavhandling). Umeå Universitet

Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2006). *Threats to auditor independence: The impact on non-audit services, tenure and alumni affiliation*. Sydney: American Accounting Association.

Zucker, L. (1986). *The production of trust: institutional sources of economic structure, 1840-1920*. London, England: JAI press.

8.2 Lagar, reglering och direktiv

Aktiebolagslagen, (SFS 2005:551). Stockholm: Justitiedepartementet.

Code de Commerce. (Elektronisk). Hämtad 21 april, 2013. Från:

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379>

Australian Securities & Investment Commission. (2004). *Corporate Law Economic Reform Program 9*. (Elektronisk). Hämtad 1 mars, 2013. Från:

<http://www.asic.gov.au/clerp9>

Europaparlamentets och rådets direktiv. (2006/43/EG). (Elektronisk). Hämtad 23 april, 2013. Från:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0087:SV:PDF>

Europeiska kommissionens rekommendation 2002/590/EC. (2002). *Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer 2002/590/EC*. (Elektronisk). Hämtad 22 april, 2013. Från:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:SV:PDF>

Europeiska kommissionen. (2011 a). *KOM(2011) 779: Förslag till Europaparlamentets och rådets förordning – Om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse* (Elektronisk). Hämtad 7 april, 2013. Från:

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_sv.pdf

Europeiska kommissionen. (2011 b). *Sammanfattning av konsekvensanalysen KOM (2011) 1385* (Elektronisk). Hämtad 8 februari, 2013. Från:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2011:1385:FIN:SV:PDF>

Europeiska kommissionen. (2010). *Grönbok - Revisionspolitik: Lärdomar av krisen KOM (2010) 561* (Elektronisk). Hämtad 8 februari, 2013. Från:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF>

Europeiska Unionen. (2010). *Konsoliderad version av fördraget om EUs funktionssätt (Elektronisk)*. Hämtad 14 februari, 2013. Från:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:sv:PDF>

FEE. (1998). *Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles For the Guidance of the European Profession. (Elektronisk)*. Hämtad 11 april, 2013. Från: [http://www.fee.be/fileupload/upload/FEE Statutory Audit Independence and Objec tivity 9807115200940128.pdf](http://www.fee.be/fileupload/upload/FEE%20Statutory%20Audit%20Independence%20and%20Objec%20tivity%209807115200940128.pdf)

IFAC. (2010). *Handbook of the code of ethics for professional accountants. (Elektronisk)*. Hämtad 23 mars, 2013. Från:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf>

Revisorslag. (2001:883). (Elektronisk). Hämtad 23 februari, 2013. Från: <https://lagen.nu/2001:883>

Sarbanes-Oxley Act från 2002. (Elektronisk). Hämtad 23 februari, 2013. Från:

<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf>

8.3 Elektroniska källor

Autorité des Marchés Financiers. (2012, 6 augusti). *www.amf-france.org*. Hämtad 10 mars, 2013. Från: <http://www.amf-france.org>

Deloitte. (2008, 21 april). *www.deloitte.com*. Hämtad 14 mars, 2013. Från: EU:s 8:e direktiv - ökad fokusering på företags internkontroll:

http://www.deloitte.com/view/sv_se/se/tjanster/bb7e02705fafb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

Deloitte. (2010, december). *Response to European Commission Green Paper on 'Audit policy - lessons from the crisis' (Elektronisk)*. Hämtad 4 mars, 2013. Från:

[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local/Assets/Documents/Press/Response to EC GP_Audit_Itrandresponse.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local/Assets/Documents/Press/Response%20to%20EC%20GP%20Audit%20Itrandresponse.pdf)

Ernst & Young. (2010, december). *European Commission Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis (Elektronisk)*. Hämtad 4 mars, 2013. Från:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/POV_EC_Green_Paper/\\$FILE/POV EC Green Paper.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/POV_EC_Green_Paper/$FILE/POV_EC_Green_Paper.pdf)

EU-upplysningen. (2012, 1 augusti). *EU-upplysningen*. Hämtad 3 mars, 2013. Från: <http://www.eu-upplysningen.se/Om-EU/Om-EUs-lagar-och-beslutsfattande/Olika-typer-av-EU-lagar/>

FAR. (2012 a). *EU förslag om revision (Ju2011/8676/L1). Remissvar (Elektronisk)*. Hämtad 7 mars, 2013. Från: http://www.far.se/PageFiles/1880/JU2011_8676_L1_EU_FRSLAG_OM_REVISION.FAR.PDF

FAR - RevR 100. (2012 b, juni). *Revision av finansiella företag (Elektronisk)*. Hämtad 12 april, 2013. Från: http://www.far.se/PageFiles/4963/RevR_100.pdf

FAR. (2012 c, januari) *EtikR 1 Yrkesetiska regler (Elektronisk)*. Hämtad 14 maj, 2013. Från: http://www.farakademi.se/Global/FAR/Dokument/ETIKR01_JAN_2012.PDF

Govtrack. (2002). *govtrack.us*. Hämtad 5 mars, 2013. Från: govtrack.us: www.govtrack.us/congress/bills/107/hr3763
http://www.amffrance.org/affiche_page.asp?urldoc=lesmissionsamf.htm&lang=en&Id_Tab=0

IAASB. (2011). *Audit Quality - An IAASB perspective (Elektronisk)*. Hämtad 21 mars, 2013. Från: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>

KPMG. (2010, december). *European Commission Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis (Elektronisk)*. Hämtad 4 mars, 2013. Från: <http://www.kpmg.com/uk/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/ec-audit-green-paper-response.aspx>

Norris, F. (2009, 5 november). Goodbye to reforms of 2002. *The New York Times - Business*. Hämtad 6 mars, 2013. Från: <http://www.nytimes.com/2009/11/06/business/06norris.html>

Orlik, R. (2011, 26 september). EU to propose Audit-only firms and mandatory rotation. *Accountancyage*. Hämtad 21 mars, 2013. Från: <http://www.accountancyage.com/aa/news/2111953/eu-paper-proposes-audit-firms-mandatory-rotation>

PwC. (2010, december). *PwC response to Green Paper on Audit Policy (Elektronisk)*. Hämtad 4 mars, 2013. Från: <http://www.big4.com/news/pricewaterhousecoopers-pwc-european-commission-green-paper-sparks-response/>

Soxlaw.com. (2006, 1 januari). *Soxlaw.com*. Hämtad 4 mars, 2013. Från: The Sarbanes- Oxley Act: <http://www.soxlaw.com>

Sukhraj, P. (2008, 24 juni). French regulator gets days in court. *Accountancy Age*. Hämtad 11 april, 2013. Från: <http://www.accountancyage.com/aa/analysis/1775218/french-regulator-day-court>

Sveriges Riksdag. (2012, februari). *Utlåtande 2011/12: CU21 Subsidiaritetsprövning av kommissionens förslag om revisorer och revision (Elektronisk)*. Hämtad 1 mars, 2013. Från: <http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utskottens-dokument/Betankanden/Arenden/201112/CU21/>

8.4 Muntliga källor

Christian Borg, Senior Manager, Ernst & Young,

Peter Ek, Risk Manager, Grant Thornton,

Jan-Hugo Nihlén, Partner, Deloitte

Martin Gustavsson, Partner, Mazars SET

9. Appendix

9.1 Intervjufrågor

Fråga	Frågeställning	Argument
1. Hur uppfattar ni IRT (icke-revisionsmässiga tjänster)?	1	Denna fråga är grundläggande för den första frågeställning och öppnar upp för vidare diskussion.
Vilka icke revisionsmässiga tjänster (IRT) erbjuder ni?	1	För att bilda oss en bild av vilka tjänster som går in i begreppet är det viktigt att först fastslå vilken typ av tjänster som byråerna själva erbjuder.
2. Vilka problem eller hinder behöver ni arbeta med angående tillhandahållandet och accepterandet av IRT?	1	Frågan öppnar upp för nästa frågeställning om relationen mellan IRT och oberoende. Fråga 2 uppmärksammar accepterandeprocessen, vilket är fundamentalt för att kunna tillhandahålla IRT.
Hur uppfattar ni relationen mellan IRT och oberoende?	1,2	I denna fråga sammanbinds det tidigare nämnda begreppet IRT med oberoende för att undersöka om revisorerna finner någon spontan koppling mellan dem.
Hur arbetar ni med säkerhetsåtgärder för att säkerhetsställa oberoende? Vilka kriterier använder ni er av?	2	Denna fråga undersöker revisorernas arbetssätt för att säkerhetsställa att oberoende säkrats. Anledningen till att denna fråga ställs är för att undersöka om det går att se någon trend eller skiljaktigheter revisorerna emellan.
3. Hur mycket eget omdöme använder ni er av vid tillhandahållandet av IRT? (Tycker du att lagstiftningen i dagsläget är tillräcklig?)	2	En viktig fråga för att granska revisorernas förhållande och uppfattning till självreglering i många oberoendefrågor. Denna fråga öppnar även upp för ytterligare diskussion av oberoende och IRT.
Vilka för-/nackdelar ser ni med självreglering?	2	En självfallen följdfråga på eget omdöme. Utforskar den lågt hängande frukten i vad revisorerna personligen anser med självreglering.

Hur anser ni att självreglering påverkar oberoende?	2	Vidareutveckling på revisorernas uppfattning av hur deras eget omdöme i form av självreglering kan ha för implikationer på deras oberoende.
4. Hur ser ni på dagens revisionskvalitet med hänseende till IRT?	1	Revisionskvalitet undersöks inte i djup men utgör ändå en del av uppsatsen. Dagens revisionskvalitet är en viktig utgångspunkt och gör att vi vidare kan diskutera IRT.
Hur uppfattar ni att tillhandahållandet av IRT påverkar revisionskvaliteten?	1	Här jämförs och diskuteras den tidigare ställda frågan med IRT och kopplingen där emellan. Det är viktigt att undersöka IRTs eventuella influens på revisionskvalitet då begreppet innehåller ett element av oberoende.
Hur skulle revisionskvaliteten kunna förbättras?	1,2	Denna fråga sammanfogar elementet av oberoende i revisionskvalitet med eventuella förbättringar. Revisorerna kan mycket väl påpeka att det är begränsningar inom tillhandahållandet av IRT som kan behövas för att förbättra kvaliteten av en utförd revision.
5. Hur ser ni på framtiden för tillhandahållandet av IRT?	1	En diskussion och jämförelse av revisorernas syn på framtiden för tjänster utöver revisionen pekar återigen på deras syn på dessa tjänster och hur de kan komma att utformas beroende på deras inställning.
Tror ni att utbudet av IRT kommer att förändras? På vilket sätt?	1	Djupare och mer specifik insikt i deras syn på framtiden. Denna fråga kopplar mycket till förordningsförslaget som tas upp under 4.3.
Tror ni att det kan tillkomma ytterligare tjänster som kan räknas inom IRT? Exemplifiera	1	Rena spekulationer om vad framtiden har att erbjuda i form av trender och behov inom IRT.

9.2 EU-lagprocess

För att en ny EU-lag skall träda i kraft, måste den i dagsläget genomgå vad som kallas för ett lagstiftningsförfarande. Denna process finns i två olika varianter vilka benämns som ordinarie och särskilda lagstiftningsförfaranden. Majoriteten av de processer som genomförs ligger inom det ordinarie förfarandet, dock finns det undantag i artikel 294 från EU:s fördrag om funktionssätt vilka leder till att det särskilda förfarandet istället används (Europeiska Unionen, 2010). Vid ordinarie lagstiftningsförfarande beslutar ministerrådet i samarbete med Europaparlamentet om ett förslag från EU-kommissionen skall godkännas och på så sätt bli ny lag. Både ministerrådet och Europaparlamentet kan göra ändringar i förslaget och måste sedan vara överens sinsemellan för att förslaget skall gå igenom. För att ministerrådet skall godkänna förslaget krävs en majoritet på minst 255 röster och inom Europaparlamentet krävs en enkel majoritet för godkännande. (EU-upplysningen, 2012)

Uppkomsten av ett förordningsförslag grundar sig i att EU-kommissionen utarbetat förslaget och det blivit godkänt av majoriteten av kommissionens ledamöter. Följaktligen skickar kommissionen förordningsförslaget till Europaparlamentet och ministerrådet samtidigt, vilka sedan vidarebefordrar dessa till EU-ländernas regeringar och parlament. Ministerrådet avvaktar sedan med sin ståndpunkt tills dess att Europaparlamentet behandlat ärendet. Inom Europaparlamentet utser talmannen ett utskott som skall ansvara för behandlingen av förslaget. När utskottet sedan tagit ställning, går förslaget vidare för omröstning, där det som ovan nämnts krävs en enkel majoritet för godkännande. (EU-upplysningen, 2012)

Vid behandling inom ministerrådet diskuteras förslaget i arbetsgrupper, som ansvarar för de frågor förslaget handlar om, mellan representanter från medlemsländerna. Diskussionerna utmynnar i ett förslag som vidarebefordras till vad som kallas Coreper, bestående av medlemsländernas EU-ambassadörer, och sätts sedan upp på ministerrådets dagordning. Väl på dagordningen kan förslaget antingen antas så som kommission föreslagit, godkännas med Europaparlamentets förändringar eller så motiveras vilka ändringar som ministerrådet vill göra på Europaparlamentets ståndpunkt (EU-upplysningen, 2012). Förfarandet som i detta skede ägt rum kallas för första behandlingen. Skulle förslaget ej accepteras, upprepas processen på liknande

vis upp emot ytterligare två omgångar, med en sällsynt förlikning i det fall förslaget ej kan accepteras vid den andra behandlingen. Vid en sådan förlikning möts ministerrådets 27 medlemmar och lika många representanter från Europaparlamentet för att försöka komma till ett gemensamt beslut. Kommissionen närvarar även för att medla mellan parterna. Förlikningskommittén tillhandahåller sex veckor för att skapa ett gemensamt utkast vilket sedan genomgår samma process som tidigare nämnts. I det fall majoritetskraven i de olika instanserna ej uppfylls under den tredje behandlingen, faller förslaget. Detta inträffar även om instanserna i förlikningskommittén ej kan komma överens. (EU-upplysningen, 2012)

EU-lagar kan definieras på två olika sätt: bindande och icke bindande rättsakter. Bindande rättsakter består av förordningar, direktiv och beslut, medan icke bindande rättsakter består av rekommendationer och yttranden. Förordningsförslaget som tidigare framlagts till följd av Grönboken, kommer, i det fall det godkänns, gälla “direkt och likadant i alla medlemsländer som en del av den nationella lagstiftningen”. (EU-upplysningen, 2012)

9.3 Reglering av IRT i Europa och Sverige

I Tabell 1 nedan skildras Europeiska Kommissionens rekommenderande hantering av IRT i regelverk. Detta ställs illustrativt i kontrast med svensk hantering av IRT.

IRT	EG	Sverige
Värderingstjänster	Ej tillåtet vid materiell art	Reglering av dess tjänster, görs på den svenska marknaden ej individuellt. Istället tillämpas RevL 20-23§§ och då i synnerhet 21§ (analysmodellen) för att avgöra om tjänsten kan eller får tillhandahållas.
Skatterådgivning	Ingen specifik vägledning	
Interna revisionstjänster	Försiktighet	
IT tjänster	Vanligtvis inte	
Juridisk rådgivning	Ingen specifik vägledning	
Rekrytering & HR	Nej	
Corporate finance	Ingen specifik vägledning	
Tvistemålsrådgivning	Ej tillåtet vid materiell art	

Tabell 1

Nej = Förbjudet;

Vanligtvis inte = Förbjudet, undantagsvis vid begränsade eller sällsynta omständigheter;

Ej tillåtet vid materiell art = Bara tillåtet om summorna inblandade inte är av materiell art i årsredovisningens sammanhang;
Försiktighet = Hot och motåtgärder av varje individuellt fall bör övervägas innan fortskridning;
Ja = Tillåtet;
Ingen specifik vägledning = Inte avsett som IRT inom ramverket, därför ingen specifik vägledning
(Beattie & Fearnley, 2002, s. 21)



Revisorerna anser att icke-revisionsmässiga tjänster i samband med revision kan ge en unik insikt i klientföretagets redovisningssystem. Foto: www.coopernorman.com

Nej till förbud mot rådgivningstjänster

Svenska revisorer ställer sig kritiska mot ett totalförbud för tillhandahållande av icke-revisionsmässiga tjänster (IRT). Ett sådant förbud föreslås i ett aktuellt förordningsförslag.

Ett förordningsförslag från Europeiska kommissionen ställer in siktet på att reformera europeisk revision. Men förslaget har mött kraftigt motstånd från både branschprofessionella och regeringar. Diskussionen om att IRT i samband med revision skadar revisorns oberoende, uppkom först efter de medialt uppmärksammade "superkrascher" med Enron och Arthur Anderson i centrum. Debatten har på nytt blossat upp efter den senaste finanskrisen.

– Jag tror att om man hade funderat över de smällar som samhället har tagit, nu när vissa länder har kollapsat, och sedan göra en utredning, hade man

kommit fram till att revisorerna inte bär ansvaret, säger A, auktoriserad revisor.

Citatet kommer från en studie utförd vid Lunds Universitet, som undersökte svenska revisorers uppfattning av IRT. Studien kom fram till att revisorer som omfattas av den svenska revisionsmodellen anser att en hårdare reglering, som läggs fram i förslaget, kan komma att leda till effektivitetsförluster och leda till en ökad revisionskostnad för klientföretagen.

– I grunden ställer jag mig positivt till IRT. Det är ofta den typen av tjänster som kan medföra ett mervärde för klienten utöver den rena bokslutsrevisionen, säger C, auktoriserad revisor.

Resultatet av studien visar fortsättningsvis att revisionsbyråernas arbetspraxis och revisorernas självreglering, i frågor om tillhandahållande av IRT, säkerhetsställer

revisorernas oberoende på en tillfredställande nivå. Den svenska revisionsmodellen bygger på ett principbaserat regelverk, som enligt studien fungerar bäst när individerna i gruppen delar åsikter och värderingar.

Revisionsbranschen är ett typiskt exempel på detta, genom standardiserad utbildning och snarlik arbetspraxis, byråerna emellan. Detta anses vara ytterligare ett argument som styrker revisorernas uppfattning om att en åtstramning av regelverket i Sverige inte är önskvärd.

– Självreglering gör att branschen bättre anpassar sig utifrån vad klienten faktiskt vill ha och att den även förstår förutsättningarna, fortsätter C när vi frågar honom vad han anser är det mest positiva med det principbaserade regelverket vi har idag. Ψ

**Richard Buch &
Rasmus Rolén**