



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan  
Företagsekonomiska Institutionen

FEKN90  
Företagsekonomi  
*Examensarbete på Civilekonomprogrammet*

VT 2013

# Oberoendegapet

*Svenska Big 4-revisorers syn på  
oberoendegapet mellan revisorer och  
upprätthållare*

**Författare:**

Caesar Gezelius  
Jakob Jonsson

**Handledare:**

Amanda Tan-Sonnerfeldt



## Förord

Författarna vill inledningsvis ta tillfället i akt och tacka de personer som bistått med hjälp under uppsatsarbetets gång. Författarna vill främst tacka Amanda Tan-Sonnerfeldt för det arbete hon har lagt ned i egenskap av handledare. Författarna vill även rikta ett stort tack till respondenterna som visat stort engagemang och frikostigt bistått med sin tid.

Stockholm, 15 augusti 2013

---

Caesar Gezelius

---

Jakob Jonsson

## Sammanfattning

**Titel:** Oberoendegapet – Svenska Big 4-revisorers syn på oberoendegapet mellan revisorer och upprätthållare

**Seminariedatum:** 2013-05-28

**Ämne/kurs:** FEKN90 – Företagsekonomi: Examensarbete på civilekonomprogrammet

**Författare:** Caesar Gezelius och Jakob Jonsson

**Handledare:** Amanda Tan-Sonnerfeldt

**Fem nyckelord:** Oberoendegapet, Upprätthållare, Faktiskt oberoende, Uppfattat oberoende, Revisor

**Syfte:** Uppsatsens syfte är att undersöka hur svenska Big 4-revisorer ser på oberoendegapet mellan upprätthållare och revisorer i Sverige.

**Metod:** Teori och empiri har behandlats och analyserats kvalitativt.

**Teoretiskt perspektiv:** Uppsatsen utgår från relevant ekonomisk teori och lagstiftning.

**Empiri:** Empirin har inhämtats genom semistrukturerade intervjuer med respondenter från revisionsbyråer och FAR.

**Slutsatser:** Uppsatsen visar att svenska revisorer vid Big 4-byråer anser att oberoendegapets existens är i det närmaste odiskutabel samt att de anser att gapet mellan upprätthållare och revisionsbransch är litet. Empirin ger dock tydliga indikationer på att gapet mellan revisorer och övriga intressenter bör undersökas vidare.

## **Abstract**

**Title:** The independence gap – Swedish Big 4 auditors' view of the independence gap between auditors and upholders

**Seminar date:** 2013-05-28

**Course:** FEKN90 – Thesis in Master of Science in Business and Economics, Financial Accounting

**Authors:** Caesar Gezelius and Jakob Jonsson

**Advisor:** Amanda Tan-Sonnerfeldt

**Five keywords:** Independence gap, Upholder, Independence in mind, Independence in appearance, Auditor

**Purpose:** The purpose of this study is to examine how Swedish Big 4 auditors look at the independence gap between upholders and auditors in Sweden.

**Method:** Theory and empirical findings have been processed and analyzed qualitatively.

**Theoretical perspective:** The thesis is based on relevant economic theory as well as Swedish law.

**Empirical foundation:** The empirical data has been collected through semi-structured interviews with respondents from auditing firms and FAR.

**Conclusions:** The thesis shows that Swedish Big 4 auditors' believe the existence of an independence gap is practically indisputable and that the gap between upholders and the audit industry is small. The empirical research shows clear indications that the gap between the auditors and other stakeholders should be investigated further.

## Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EU	Europeiska Unionen
ECON	EU-parlamentets utskott för ekonomi- och valutafrågor
FAR	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants
Kommissionen	Europeiska kommissionen
NAS	Non-Audit Services
RevL	Revisorslag (2001:883)
RN	Revisorsnämnden

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	3
1.2.1 Frågeställning .....	5
1.2.2 Syfte .....	5
1.3 Avgränsningar .....	6
1.4 Disposition .....	7
<b>2. Metod.....</b>	<b>8</b>
2.1 Forskningsstrategi .....	8
2.2 Forskningsansats .....	9
2.3 Tillvägagångssätt.....	9
2.4 Datainsamling .....	11
2.4.1 Primärdata .....	11
2.4.1.1 Personliga intervjuer .....	13
2.4.1.2 Urval av respondenter .....	13
2.4.1.3 Intervjufrågor .....	15
2.5 Källkritik .....	15
2.6 Reliabilitet.....	16
2.7 Validitet.....	17
<b>3. Referensram.....</b>	<b>18</b>
3.1 Lagstiftning .....	18
3.1.1 Lagstiftning på EU-nivå.....	18
3.1.2 Svensk lagstiftning.....	19
3.1.2.1 Analysmodellen.....	20
3.1.3 Kommande lagstiftning.....	20
3.2 Rekommendationer på revisionsområdet.....	22
3.2.1 Rekommendationer på svensk nivå.....	22
3.2.2 Rekommendationer på EU-nivå.....	22
3.3 Aktörer inom svensk revision .....	23
3.3.1 Utövare - revisionsbyråer.....	23
3.3.2 Upprätthållare - Revisorsnämnden.....	25
3.3.3 Upprätthållare - FAR.....	26
<b>4. Teoretisk referensram .....</b>	<b>28</b>

4.1	Revision.....	28
4.1.1	Revisionens grundpelare .....	29
4.2	Oberoende .....	30
4.2.1	Revisorns oberoende .....	30
4.2.2	Hot mot revisorns objektivitet och oberoende .....	33
4.2.3	Faktiskt och uppfattat oberoende .....	35
4.2.4	Oberoendegapet.....	36
<b>5.</b>	<b>Empiri.....</b>	<b>40</b>
5.1	Tillvägagångssätt.....	40
5.2	Intervjusvar .....	40
5.2.1	Sara Orback, FAR.....	40
5.2.2	Jonas Nihlberg, KPMG .....	42
5.2.3	Revisor A, Big 4-byrå .....	45
5.2.4	Mathias Carlsson, PwC .....	53
<b>6.</b>	<b>Analys.....</b>	<b>58</b>
6.1	Hur och varför jobbar revisorer kring oberoendefrågor idag? .....	58
6.2	Hur ser relationen mellan revisorer och upprätthållare ut? .....	63
6.3	Hur ser svenska revisorer på oberoendegapet mellan upprätthållare och revisorer?.....	65
<b>7.</b>	<b>Slutdiskussion .....</b>	<b>72</b>
7.1	Slutsatser .....	72
7.2	Förslag till framtida forskning .....	75
	<b>Källförteckning.....</b>	<b>76</b>
	<b>Bilagor .....</b>	<b>81</b>
	<b>Bilaga 1 – Begreppsförklaring</b>	
	<b>Bilaga 2 – Intervjufrågor</b>	
	<b>Bilaga 3 – FARs flödesschema över analysmodellen</b>	



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

I modernt företagande måste företagsledningen kunna bedriva verksamheten på ett effektivt och långsiktigt sätt med tilltro från omvärlden. Det moderna företagandet karakteriseras även av att både transaktioner och regleringar blir allt mer komplexa. En av de viktigaste funktionerna för att säkerställa tilltron för företagsledningen är revisionen. Följaktligen blir revisionens syfte att “säkra tilltro till de granskade verksamheterna”.<sup>1</sup> När man talar om revision talar man i nästan alla situationer om granskning av finansiella utlåtanen, såsom årsredovisningar. Denna granskning skall genomföras av en kvalificerad extern part som ger ett utlåtande om att rapporten, som färdigställts av företagets ledning, inte innehåller väsentliga fel. Detta för att i slutändan stärka tilltron till ledningens arbete och rapportering från externa intressenter.<sup>2</sup>

För att säkerställa att revisionen uppfyller sitt syfte krävs att den utförda granskningen sker på ett sätt som avspeglar effektivitet, kompetens och oberoende.<sup>3</sup> Oberoendet är således en av grundpelarna som revisorsfunktionen vilar på.<sup>4</sup> Oberoende som begrepp definieras dock inte helt utan problem och i grunden finns det två sidor av begreppet beroende på vilket perspektiv man utgår från. I IESBA:s handbok definieras oberoendebegreppets två beståndsdelar: independence of mind och independence in appearance, det vill säga faktiskt och uppfattat oberoende. Faktiskt oberoende beskrivs av IESBA som ett

---

<sup>1</sup> Adam Diamant, *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (Uppsala: Iustus, 2004), 77.

<sup>2</sup> Brenda Porter, Jon Simon och David J. Hatherly, *Principles of external auditing*, tredje upplagan, (Chichester: Wiley, 2008), 4-5.

<sup>3</sup> Diamant, 77

<sup>4</sup> Porter, Simon och Hatherly, 65.

sinnestillstånd där en individ kan avge någon form av utlåtande utan att påverkas av influenser som riskerar att inverka på det professionella omdömet. Uppfattat oberoende förklaras av IESBA som att avhålla sig från omständigheter och fakta som skulle kunna få en informerad och resonabel tredje part att få uppfattningen att en persons eller en organisations objektivitet, integritet eller professionella skepticism är hotad.<sup>5</sup> Soltani förtydligar dessa begrepp genom att beskriva revisorns faktiska oberoende som hans eller hennes egen uppfattning av sin objektivitet och kännetecknas av att revisorn har full insyn i sin position och sitt arbetssätt. Det uppfattade oberoendet ligger enligt Soltani hos en tredje part, såsom en investerare, där informationsasymmetri leder till att denna part inte har komplett information och därmed uppfattar en annan form av oberoende.<sup>6</sup> För att revisionsberättelsen skall fylla sin funktion krävs både faktiskt och uppfattat oberoende.<sup>7</sup> Skillnaden mellan det faktiska och det uppfattade oberoendet är en del av begreppet förväntningsgapet, där olika parter i revisionen har olika förväntningar på densamma, och benämns independence gap eller oberoendegapet.<sup>8</sup>

Vikten av revisorns oberoende och att det finns rimliga standarder som revisorerna skall rätta sig efter på området har på senare år stärkts av flertalet uppmärksammade företagskollapser, både nationellt och internationellt. I dessa fall har frågan om oberoende, eller snarare bristen därav, varit i centrum under efterdyningarna. Eftersom oberoende är en av revisionens grundstenar<sup>9</sup> kan brist på detsamma innebära att revisionens samhällsfunktion inte längre uppfylls. I slutändan måste revisorn beakta sitt faktiska oberoende och tillse att revisionen inte hotas av prekära omständigheter. Lika viktigt, om inte viktigare, är att revisorn agerar så att intressenternas uppfattade oberoende förblir intakt.

---

<sup>5</sup> IESBA, *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* (2012), paragraf 290.6.

<sup>6</sup> Bahram Soltani, *Auditing: An international approach* (Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007), 192.

<sup>7</sup> Jeffrey R. Haber, "Does being the auditor impair independence?" *CPA Journal*, 6 (2005): 12.

<sup>8</sup> Lydia Schleifer och Randolph Shockley, "Policies to promote auditor independence: More evidence on the perception gap." *The Journal of Applied Business Research*, 7 (1991): 10.

<sup>9</sup> Haber, "Does being the auditor impair independence?," 12.

Förtroendet för revisionen, och därmed hela dess samhällsfunktion, vilar i mångt och mycket på revisorns förmåga att hantera oberoendefrågan.<sup>10</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

Problematiken kring revisorns oberoende bottnar mångt och mycket i den relation som revisorn har till sin klient. Revisorer och revisionsbyråer är i grunden vinstdrivande företag som ägnar mycket tid och kraft åt att nå framgång, i likhet med andra vinstdrivande företag. Relationen mellan revisor och klient är unik när det kommer till att tillhandahålla professionella tjänster. Även om revisionen främst vänder sig till externa intressenter är det klienten som både anlitar och avlönar revisorn. Detta skapar en grogrund för att kritisera revisorns oberoende och fenomenet kommer existera så länge relationen mellan revisor och klient ser ut som den gör idag.<sup>11</sup>

Det tycks råda en bred konsensus om att relationen mellan revisorer och intressenter är präglad av ett flertal olika gap. Redan 1966 fann Briloff att det finns ett kommunikationsgap mellan vad revisorer vill kommunicera med revisionsberättelsen och vad intressenter uppfattar angående detta.<sup>12</sup> Mednick beskrev 1986 ett fenomen kallat perception gap som behandlar revisorernas bild av sitt ansvar och intressenters bild av detta ansvar.<sup>13</sup> Slutligen går Schleifer & Shockley in på en aspekt av detta sistnämnda gap som behandlar just oberoendenaspekten av detta. Detta kan beskrivas som oberoendegapet och tar fasta på skillnaden mellan faktiskt och uppfattat oberoende.<sup>14</sup>

På Europainivå är oberoendefrågan högst aktuell. I november 2011 förmedlade Europeiska Kommissionen ett förslag på en förordning samt ändring av ett direktiv gällande revisorns yrkesroll och utövning. Just oberoendet ser ut att

---

<sup>10</sup> Soltani, 194.

<sup>11</sup> Haber, 12

<sup>12</sup> Abraham J. Briloff, "Old Myths and New realities in Accountancy." *The Accounting Review*, (1966): 484.

<sup>13</sup> Robert Mednick, "The auditor's role in society: A new approach to solving the perception gap." *Journal of accountancy*, (1986): 70.

<sup>14</sup> Schleifer & Shockley, "Policies to promote auditor independence", 10.

regleras hårdare än tidigare. Om förslaget framöver antas på EU-nivå blir detta direkt tillämpligt på Sveriges lagstiftning gällande revision då förordningen blir omedelbart gällande.<sup>15</sup>

Författarna har under uppsatsarbetet tagit del av en mängd artiklar gällande revisorns oberoende och de gap som figurerar i teorin kring detta. Såvitt författarna är medvetna är mängden litteratur på området, det vill säga oberoendegapets existens i Sverige, liten. Landspecifik litteratur på ämnet finns i flera länder, exempelvis Iran<sup>16</sup>, men dessa är till författarnas förtret tyvärr inte tillämpliga inom ramen för denna uppsats. Således har författarna fått beakta empirin i större utsträckning.

Diskussionen kring oberoendegapet och hur detta påverkar både revisorerna och intressenterna som tar del av revisionsberättelsen förefaller, åtminstone ur ett svenskt perspektiv, vara bristfällig. Detta faktum anser författarna motivera vidare studie av ämnet. Författarna anser även att en vinkling mot Sverige är givande då den svenska revisionsmodellen anses vara unik och mycket stabil vilket gör en studie inom landet extra intressant. Detta är något som bland annat avhandlas i tidningen *Balans* i samband med att grönboken från EU, som föranledde de nya lagförslagen, diskuterades.<sup>17</sup>

Författarna använder i uppsatsen termen upprätthållare vilket är en direkt översättning av det engelska uttrycket *upholder* och beskriver inom ramen för denna uppsats de aktörer som övervakar revisionsregleringen i Sverige. Mer konkret är det dels Revisorsnämnden, som upprätthåller regleringen i lagtext, samt Far som skapar och genomdriver icke lagstadgade regleringar i form av *policies*. De instanser som är involverade i upprätthållandet utgör intressenter till den produkt som revisorn presterar i form av revisionsberättelsen. Det oberoende som dessa instanser upplever är därmed inte faktiskt oberoende utan uppfattat oberoende.

---

<sup>15</sup> Rakel Lennartsson, "Grönboken om revision – Hur blev det?" *Balans 1*, (2012): 22-23.

<sup>16</sup> Mahdi Salehi, Ali Mansoury och Zhila Azary, "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran." *International Journal of Economics and Finance 1*, (2009): 165.

<sup>17</sup> Anna-Clara Af Ekenstam och Björn Flink, "Vi fortsätter värna om och utveckla den unika svenska modellen." *Balans 5*, (2011): 40.

Problematiken som kommer av oberoendegapets existens är i slutändan risken att en revisor anses icke oberoende av en intressent trots att han eller hon är det. Detta kan vara en produkt av både skilda förväntningar från intressenternas sida men också av misslyckande från revisorns sida att uppvisa sitt oberoende och de åtgärder denne vidtagit för att uppnå detta. Oberoendegapet kan med andra ord i slutändan hota hela revisionens trovärdighet. Författarna anser att oberoendegapet som kan finnas mellan svenska revisorer och upprätthållare är en intressant vinkling och avgränsning. Mot bakgrund av detta finns det incitament, enligt författarna, att studera revisorns oberoende närmare med fokus på hur svenska revisorer vid Big 4-byråer ser på oberoendegapet mellan dem och upprätthållare samt hur de ser på relationen till upprätthållare.

### **1.2.1 Frågeställning**

*Hur ser svenska revisorer vid Big 4-byråer på oberoendegapet mellan upprätthållare och revisorer?*

För att besvara denna fråga kommer författarna att analysera följande underbyggande frågeställningar:

*Hur och varför jobbar revisorer kring oberoendefrågor idag?*

*Hur ser relationen mellan revisorer och upprätthållare ut?*

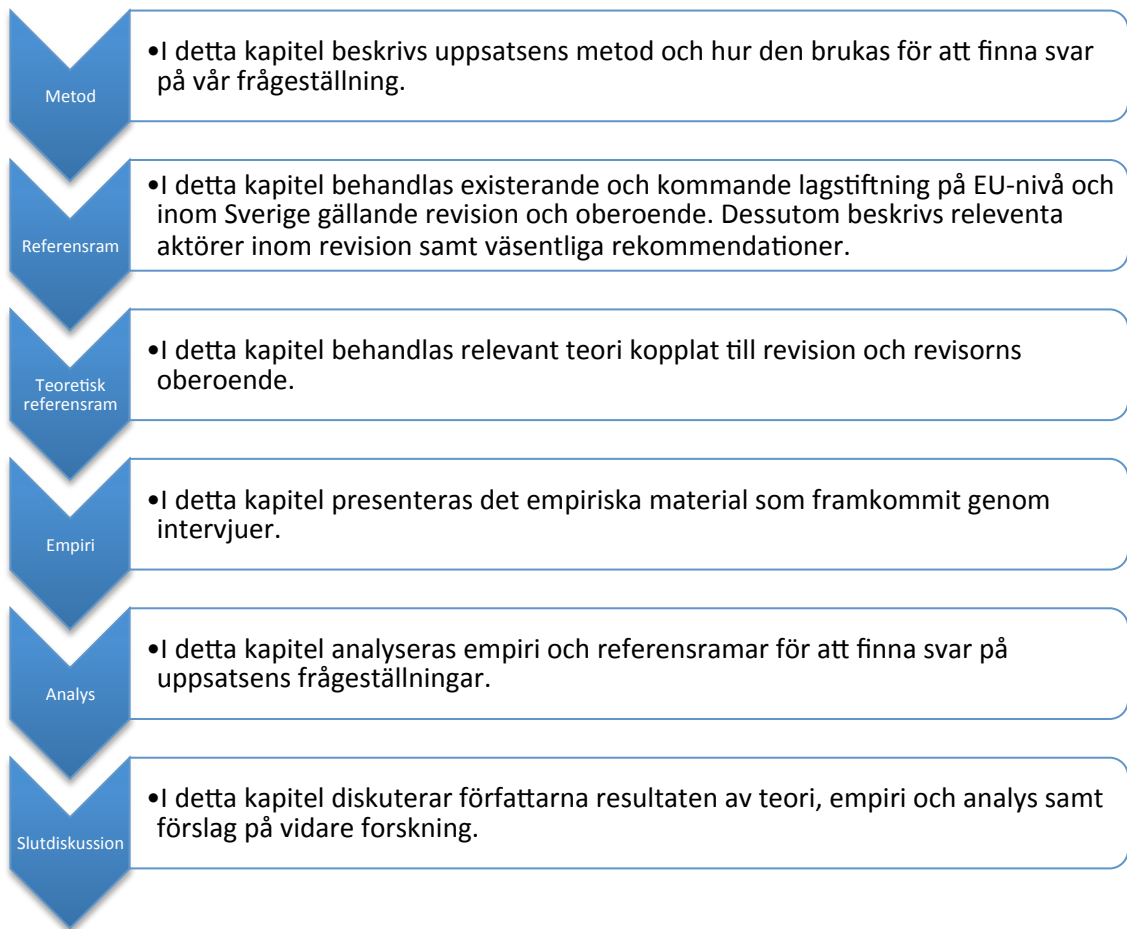
### **1.2.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur svenska revisorer vid Big 4-byråer arbetar med oberoende och ser på oberoendegapet mellan upprätthållare och revisorer i Sverige. Uppsatsen skall skapa en djupare förståelse för oberoendegapet samt oberoendets beståndsdelar ur ett svenskt perspektiv.

### **1.3 Avgränsningar**

Författarna avgränsade tidigt uppsatsens omfattning till att behandla endast svenska revisorer och upprätthållare. Detta motiveras med att mängden teori som avhandlar oberoendegapet i Sverige är, såvitt författarna är medvetna, högst sparsam. Vid val av respondenter från revisionsbyråer avgränsades urvalet tidigt till de fyra största revisionsbyråerna i den så kallade Big 4-grupperingen då dessa enligt författarna behandlar oberoendefrågan mest systematiskt i sitt dagliga arbete. De större revisionsbyråerna har även merparten av de stora kunderna i Sverige och har således incitament att beakta det uppfattade oberoendet i större utsträckning än små byråer. Initialt planerade författarna att intervjua både RN och FAR i egenskap av upprätthållare. Dock kunde inte RN bistå författarna med tid för intervju och således fick uppsatsen avgränsas till att behandla svenska revisorers syn på oberoendegapet mellan dessa och upprätthållare, istället för gapet som helhet.

## 1.4 Disposition



## 2. Metod

### 2.1 Forskningsstrategi

Vid val av forskningsstrategi finns två alternativ att välja mellan: den kvantitativa och den kvalitativa metoden. Förenklat kan man säga att den kvantitativa metoden kretsar kring insamling och analys av numerisk data. Den kvalitativa metoden kan förenklas till en forskningsstrategi som belyser ordets betydelse framför det numeriska.<sup>18</sup> Den kvalitativa och den kvantitativa metoden skiljer sig vidare åt genom en rad karaktäristiska. Kvalitativ metod genomsyras exempelvis av det faktum att slutprodukten blir en historia om man så vill. Den kvantitativa metoden mynnar istället ut i mätbara resultat. Vidare har den kvalitativa metoden ett bredare fokus där forskaren försöker ta del av respondenternas erfarenheter och världsbild. Den kvantitativa metoden har en betydligt smalare fokus och är väldigt inriktad på att få fram en slutprodukt och testa hypoteser.<sup>19</sup>

Uppsatsen ska huvudsakligen försöka svara på hur revisorer ser på oberoendegapet mellan revisorer och upprätthållare och varför de har denna bild. I skenet av detta tedde sig en kvalitativ metod lämplig. Då ämnet revisorns oberoende är relativt mjukt och ständigt föränderligt ansåg författarna att ett djupare fokus, som erhålls via den kvalitativa metoden, var passande. Författarna ansåg att en kvantitativ tolkning av detta ämne kunde bli problematiskt. Vidare hade författarna ambitionen att studera oberoendegapet mer ingående vilket de ansåg att en kvantitativ metod inte tillät. Den empiriska insamlingen av data skedde kvalitativt. Insamlingen skedde i form av ett antal djupintervjuer. Det teoretiska material som brukas i uppsatsen har till uppgift att skapa en grund för läsaren att relatera och förstå problematiken kring oberoendefrågan i allmänhet

---

<sup>18</sup> Alan Bryman och Emma Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (Malmö: Liber ekonomi, 2006), 40.

<sup>19</sup> Immy Holloway och Stephanie Wheeler, *Qualitative research in nursing* (Oxford: Blackwell, 2002), 16.



och oberoendegapet i synnerhet. Vidare användes tidigare etablerad teori för att skapa förståelse hos författarna för den kvalitativa empiri som samlats in.

## 2.2 Forskningsansats

Forskningsansatsen belyser förhållandet mellan teorin och empirin. Det finns två huvudsakliga ansatser i sammanhanget som representerar skilda synsätt på denna relation: induktion samt deduktion. Det deduktiva synsättet baseras på att teorin ligger till grund för den empiriska analysen. Utifrån teorierna formuleras hypoteser som sedan förkastas eller stärks i samband med den empiriska fasen. Det deduktiva synsättet har en starkare koppling till den kvantitativa forskningsstrategin.<sup>20</sup> Det induktiva synsättet har ett omvänt tänk i teorifrågan vilket leder till att empirin ligger till grund för ny teori. Det induktiva synsättet har i sin tur en starkare koppling till den kvalitativa forskningsstrategin.<sup>21</sup> Det finns även en tredje forskningsansats som kan liknas vid ett mellanting mellan induktion och deduktion. Denna abduktiva ansats ger författarna potentialen att använda både det induktiva och det deduktiva synsättet i olika faser av uppsatsen.<sup>22</sup>

Ambitionen var inledningsvis att använda sig av en abduktiv forskningsansats men författarna antog i slutändan ett induktivt synsätt i uppsatsen då kopplingen mellan etablerad teori på området och det erhållna empiriska materialet blev problematiskt.

## 2.3 Tillvägagångssätt

Inledningsvis formulerades en strategi för att finna intressanta områden att studera vidare inom ämnena redovisning samt revision. Revisorns oberoende är ett ämne som författarna fann vanligt förekommande i både debatt och uppsatser. Dock fokuserar tidigare utredningar i ämnet mångt och mycket på hur revisorn själv

---

<sup>20</sup> Bryman och Bell, 23-24.

<sup>21</sup> Bryman och Bell, 25.

<sup>22</sup> Mats Alvesson och Kaj Sköldberg, *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, andra upplagan, (Lund: Studentlitteratur, 2008), 34.

uppfattar sitt oberoende, det vill säga det faktiska oberoendet, och inte på det uppfattade oberoendet som andra intressenter upplever. I förlängningen innebär detta att oberoendegapet sällan avhandlats. I de studier som genomförts angående detta har fokus legat i utlandet. Författarna ansåg därför att det fanns incitament att studera detta vidare.

Tanken var inledningsvis att studera oberoendegapet mellan revisorer och upprätthållare ur bägge parter perspektiv. Men då författarna inte fick möjlighet att intervjuva samtliga relevanta upprätthållare fick uppsatsen ta en ny riktning. Fokus vad gäller oberoendegapet hamnade i förlängningen på hur svenska revisorer vid Big 4-byråer ser på oberoendegapet relaterat till dem själva och de upprätthållare som finns i Sverige. Detta för att författarna ansåg att avgränsningen var tillräckligt saklig samt att det var relativt enkelt att finna respondenter till den empiriska fasen från revisionsbyråerna. Vidare skall det framhållas att författarna är präglade av sin egen nationalitet och har ett intresse för branschen i Sverige.

Det fortsatta arbetet inleddes med att utforma en plan för val av referensram, teoretisk referensram, finna lämpligt underlag till den empiriska studien samt lämpligt intervjuunderlag för de djupintervjuer som genomfördes under den empiriska fasen. Här lades fokus på att finna tillämpliga teorier som kan anknyta till författarnas val av frågeställning.

Referensramen utgörs av en redogörelse för relevant lagstiftning, relevanta rekommendationer samt relevanta aktörer som är kopplade till ämnet. Till grund för den teoretiska referensramen ligger i stor utsträckning en rad vetenskapliga artiklar på ämnet. Dessa har inhämtats via en rad källor där Lunds egen sökmotor LUBsearch, Google Scholar samt Business Source Complete kan nämnas som de mest frekvent använda. Författarna har även haft stor hjälp av sin handledare som i förekommande fall lett dem i rätt riktning vad gäller artiklar och dylikt. Författarna har studerat både nationell och internationell lagtext samt rekommendationer av samma härkomst.

Studier av litteratur på området har främst skett genom sökfunktionen för litteratur på Lunds Universitets biblioteks hemsida. Här har författarna främst använt sig av relevanta nyckelord såsom revisor samt oberoende för att hitta lämplig litteratur på området. Författarna har även tagit del av litteraturlistor i både artiklar och andra uppsatser för att hitta ytterligare lämplig litteratur på ämnet.

Under den andra halvan av uppsatsprocessen genomfördes fyra djupintervjuer, samtliga på plats med respondenterna.

Under slutfasen av uppsatsarbetet genomfördes analys och slutdiskussion samt en övergripande genomgång av hela uppsatsen. Författarna lade stor vikt vid att kontinuerligt gå tillbaka till frågeställningen och läsa hela uppsatsen för att etablera en röd tråd och ifrågasätta innehållets relevans.

## **2.4 Datainsamling**

De data som kan användas i en uppsats kan enkelt uppdelas i två olika slag. Primärdata är av den typ som författaren insamlar speciellt för den studie som denne avhandlar i sin uppsats. Sekundärdata å andra sidan är data som redan insamlats i ett annat syfte men som kan analyseras till fördel för den aktuella uppsatsen.<sup>23</sup> De teoretiska referensramar som författarna fann intressanta diskuteras i uppsatsen och kombineras med intervjuer från lämpliga organisationer. Intervjufrågorna som ligger till grund för intervjuerna baseras på det i teorikapitlet redovisade materialet.

### **2.4.1 Primärdata**

Primärdata är en essentiell del av att besvara den aktuella frågeställningen. Inhämtningen av primärdata kan ske på ett flertal olika sätt exempelvis genom intervjuer, direkta observationer eller enkätundersökningar. Gemensamt för dessa är som nämnts tidigare att data inhämtas för första gången och speciellt för

---

<sup>23</sup> Dag Ingvar Jacobsen, *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (Lund: Studentlitteratur, 2002), 152-153.

besvarandet av frågeställningen i uppsatsen.<sup>24</sup> I den aktuella uppsatsen var ambitionen att genomföra ett antal personliga intervjuer och i förekommande fall telefonintervjuer. Båda dessa intervjuformer inbegriper att man är i direktkontakt med den som blir intervjuad vilket har flera fördelar. Den kanske främsta fördelen är att man kan reagera på den intervjuades reaktioner i realtid samt förklara otydliga delar för denna person i den omfattning det krävs.<sup>25</sup> Vidare anser författarna att de personliga intervjuerna väger tyngst i detta sammanhang då man kan ta del av respondentens kroppsspråk samt bör detta leda till ärligare och mer utförliga svar.

Författarna har uteslutande använt sig av personliga intervjuer för att tillgodogöra sig empiri till den aktuella uppsatsen. Vad gäller kvalitativ forskning är intervjuer sannolikt den vanligaste metoden för att samla in data. Denna metod lägger fokus på respondentens egna uppfattningar samt synsätt och behåller fokus på respondentens ståndpunkter.<sup>26</sup> Författarna har satt just dessa ståndpunkter i fokus under uppsatsens gång då de sannolikt är den bästa källan till empiri gällande de frågeställningar som är aktuella i denna uppsats. Att utföra intervjuer är inte odelat positivt utan kan innebära problem för författarna. Exempelvis kan det vara problematiskt att få tillgång till lämpliga respondenter. De personer som är önskvärda att intervjua innehar ofta chefspositioner och kan ha mycket begränsat med tid för dylika åtaganden.<sup>27</sup> Författarna tog detta i beaktning och försökte vara ute i god tid för att boka intervjutillfällen. I slutändan erhöles intervjuer med lämpliga kandidater hos alla önskvärda organisationer förutom en som uppgav just tidsbrist som anledning till att de avstod. Efter varje intervju har svaren bearbetas för att maximalt tillgodogöra oss de svar och resultat som framkommit. Författarna har i den mån respondenterna tillåtit försökt spela in intervjuerna för att lättare kunna ta del av materialet i efterhand.

---

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Jacobsen, 160-161.

<sup>26</sup> Bryman och Bell, 360-361.

<sup>27</sup> Bryman och Bell, 367.

#### 2.4.1.1 Personliga intervjuer

Vid de personliga intervjuerna valde författarna att använda sig utav ett semi-strukturerat upplägg. Detta innebär att man i förväg förbereder en intervjuguide som intervjun baseras på men att man är flexibel under intervjuens gång och ger den intervjuade mer frihet att utforma sina svar och för intervjun vidare. Detta innebär att varje intervju kan se olika ut även då man använt samma intervjuguide för samtliga intervjuer.<sup>28</sup> Författarnas syfte med detta val var att skapa en struktur som tillåter jämförelser mellan intervjuerna utan att samtidigt hämma respondenternas möjlighet att tala fritt. Intervjufrågorna, som återfinns i bilaga 2, skickades till respondenterna cirka tre dagar innan respektive intervju. Följdfrågor förbereddes och ställdes men skickades inte till respondenterna i förväg, med syfte att respondenterna skulle vara så ärliga som möjligt.

#### 2.4.1.2 Urval av respondenter

Då uppsatsens frågeställning söker svar kring fenomenet oberoendegapet har urvalet varit kopplat till revisorerna själva samt upprätthållarna. Författarna sökte därför personer att intervjua på de större revisionsbyråerna samt upprätthållande organisationer såsom branschorganisationen FAR samt myndigheten RN. Från dessa organisationer sökte författarna personer med minst fem års erfarenhet inom sitt respektive område för att säkerställa att det fanns en erfarenhetsnivå som ingav trovärdighet för de resultat som framkommit.

Syftet med att intervjua revisorer från byråer som kategoriseras som Big 4, det vill säga de fyra största byråerna i världen, var att dessa arbetar mest aktivt med oberoendefrågor. Detta innebär att dessa större byråer inte sällan har speciella avdelningar eller tjänster som endast arbetar med att kontrollera oberoendefrågor. Oberoendeproblematiken är även mer närvarande på dessa större byråer eftersom att de även har merparten av de noterade bolag, där ägare och ledning är åtskilda, som klienter.

---

<sup>28</sup> Bryman och Bell, 25.

Syftet med att intervjua FAR var att få en bild av upprätthållarnas grepp på oberoendefrågor i revisionsbranschen. FAR arbetar med policyfrågor och opinionsbildning kring frågor kopplade till revision. Kompetensutveckling samt utveckling av god yrkessed ligger även inom ramen för FARs uppdrag. Således var intervjun med FAR ett bra komplement till intervjuerna med revisorerna. FAR som organisation beskrivs mer ingående nedan.

Författarna hade även som mål att intervjua Revisorsnämnden men dessa hade inte tid att ställa upp. Noterbart är att Orback, som intervjuades i egenskap av företrädare för FAR, tidigare arbetade på revisorsnämnden i sju år.

Intervjun med Sara Orback, FAR, genomfördes på FARs kontor på Kungsbron 2 i Stockholm. Intervjun spelades både in och nedtecknades för hand av författarna. Orback har arbetat på FAR sedan 2011 och arbetade dessförinnan på Revisorsnämnden i sju år samt på en privat juristbyrå. Under sin tid på Revisorsnämnden arbetade Orback med att handlägga disciplinärenden. Ärenden som behandlade just oberoendefrågor var relativt ovanliga under Orbacks tid på Revisorsnämnden, men desto vanligare var ärenden som behandlade redovisningsjämv.

Intervjun med Jonas Nihlberg, KPMG, genomfördes på KPMGs kontor på Anna Lindhs Plats i Malmö. Nihlberg ville inte att intervjun skulle spelas in, och den nedtecknades således för hand av författarna. Anledningen till att Nihlberg inte ville att intervjun skulle spelas in var att han själv menade att han kunde svara på författarnas frågor på ett mer avslappnat sätt. Nihlberg har arbetat som revisor i tolv år och blev auktoriserad 2008. Han har arbetat på KPMG i Storbritannien samt KPMG i Sverige.

Revisor A intervjuades på sitt kontor i Stockholm. Intervjun med Revisor A spelades in samt nedtecknades för hand av författarna. Revisor A är vid tiden för uppsatsens författande verksam som auktoriserad revisor på en av de större revisionsbyråerna i Stockholm. Revisor A har arbetat på samma byrå i 12,5 år, dock både i Sverige och utomlands. Vid tiden för uppsatsens författande var Revisor A partner inom revision. Initialt ville inte Revisor A vara anonym. I

efterhand bad Revisor A dock om att intervjun skulle anonymiseras då ett antal personliga åsikter uttrycktes som riskerar att felaktigt tolkas som byråns officiella synpunkter.

Mathias Carlsson är vid tiden för uppsatsens författande verksam som auktoriserad revisor på revisionsbyrån PwC i Malmö. Carlsson har arbetat på PwC i 19 år. Vid tiden för uppsatsens författande arbetar han som partner inom affärsområdet Assurance. Intervjun med Carlsson spelades in samt nedtecknades för hand av författarna.

#### 2.4.1.3 Intervjufrågor

Intervjuerna inleddes med att respondenterna fick klargöra sin bakgrund och roll i respektive organisation. Därefter flyttades fokus till en mer allmän diskussion om revisorns oberoende för att undersöka vilken insyn och vilka åsikter respondenterna har i dessa frågor. Slutligen behandlades lagstiftning, lagstiftare och upprätthållare.

Intervjufrågorna var medvetet neutralt formulerade för att låta respondenterna forma sina egna svar och inte uppfatta attityder eller åsikter hos författarna. Frågorna var dessutom i regel skriva på ett sådant sätt att ett ja/nej-svar inte var möjligt. De olika teman som frågorna behandlar härrör sig från teori och lagstiftning i kapitel tre och fyra för att möjliggöra en jämförande analys.

## 2.5 Källkritik

Författarna har genom arbetet med uppsatsen beaktat det faktum att det är viktigt att ställa sig kritiskt till de data som inhämtats i samband med densamma.

Vidare har författarna vid utförandet av intervjuer beaktat att det finns en rad bakomliggande faktorer som kan påverka respondenternas svar och ställningstaganden. Det finns en uppenbar risk att respondenterna är färgade i sina åsikter av de organisationer där dessa arbetar och således inte ger sina personliga åsikter. Författarna har även tagit hänsyn till att de påverkar respondenterna i själva intervjustudet. Att respondenterna tagit del av frågorna i förhand kan

påverka deras uttalanden och dels leda till mer genomtänkta svar, men också innebära att ett visst mått av spontanitet elimineras. Författarna har i de flesta fall presenterat huvudfrågorna på förhand, för respondenterna, men innehållit på mer detaljerade frågor för att få ett mått av spontanitet till intervjufasen.

Författarna har samtidigt haft i åtanke att det finns en risk att respondenterna känner att dessa måste svara på ett visst sätt vid en intervju för att blidka författarna, vilket kan ske både medvetet och omedvetet. Det är därför varit oerhört viktigt att vara väl förberedd inför intervjufasen och grundligt gå igenom olika scenarier som kan uppstå.

Författarna har i uppsatsen refererat till ett antal verk som är av äldre slag. I de fall detta sker har författarna noga läst och funderat kring dess aktualitet och relevans. Ibland, anser författarna, finns det dock skäl att gå tillbaka till ursprungskällan.

## **2.6 Reliabilitet**

Reliabilitet behandlar frågan om tillförlitlighet. Den bakomliggande problematiken kan summeras i frågan om resultaten från en liknande undersökning skulle nå samma slutsatser som den aktuella. Data kan påverkas av temporära omständigheter som gör att resultatet kan variera. Detta är främst aktuellt vid kvantitativa studier där det är eftersträvansvärt att en variabel är stabil och kontinuerlig.<sup>29</sup> Reliabilitet kan delas upp i dels extern reliabilitet och dels intern reliabilitet. Den externa reliabiliteten behandlar hur väl en studie kan upprepas. Detta är något som är väldigt problematiskt vid kvalitativa studier då den studerade situationen ofta är unik och svår att replikera. Den interna reliabiliteten avhandlar huruvida medlemmarna i undersökningsgruppen är överens om innehållet och hur det skall tolkas.<sup>30</sup>

För att stärka reliabiliteten har författarna använt sig utav samma intervjuguide till samtliga intervjuer vilket underlättar vida analysen av de svar och åsikter vi fått fram via dem. Författarna har också låtit respondenterna ta del av de svar som framkommit via intervjuerna och låtit dem giva sitt godkännande till dem.

---

<sup>29</sup> Bryman och Bell, 48.

<sup>30</sup> Bryman och Bell, 306.



Författarna har även beaktat den interna reliabiliteten då uppsatsen är ett gemensamt arbete. Författarna anser att de haft en likartad eller positivt kompletterande bild av det material som framkommit och genom analysprocessen. Författarna har även sökt liknande uppsatser för att konfirmera de slutsatser som de presenterat i den analytiska fasen. Detta har dock visat sig problematiskt då det, såvitt författarna är medvetna, inte skrivits någon uppsats av liknande slag tidigare.

## 2.7 Validitet

Validitet beskriver om begreppet som studerats verkligen mäts korrekt med den eller de indikatorer som utformats för att mäta detta begrepp.<sup>31</sup> Även validitet delas upp i intern och extern validitet. Den interna validiteten behandlar hur väl de observationer som framkommer stämmer överens med de idéer av teoretiska slag som författarna utvecklar. Den externa validiteten avhandlar hur väl resultaten kan appliceras på olikartade situationer och miljöer.<sup>32</sup>

Det är viktigt att förankra inhämtad empiri med den inhämtade teorin och se så att problemformuleringen korrelerar med dessa. Författarna har därför under arbetet med uppsatsen ständigt återgått till syfte och problemformulering för att säkerställa validiteten. Författarna är medvetna om att den externa validiteten är svårt att applicera på kvalitativa uppsatser då urvalet och underlaget generellt är unikt för varje studie. Dock anser författarna att det finns en styrka i den kvalitativa processen vad gäller den interna validiteten vilket borde ge goda möjligheter till god överensstämmelse mellan utvecklade teorier och de observationer som inhämtats.

---

<sup>31</sup> Bryman och Bell, 95.

<sup>32</sup> Bryman och Bell, 306.

## 3. Referensram

### 3.1 Lagstiftning

#### 3.1.1 Lagstiftning på EU-nivå

Lagstiftningen som EU antagit på oberoendeområdet står att finna i det åttonde bolagsrättsliga direktivet kallat Lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning. Detta antogs i maj 2006 och ersatte ett gammalt direktiv från 1984. Syftet med det nya direktivet var att harmonisera och förstärka revisionsfunktionen i Europa.<sup>33</sup> Bland annat infördes mer harmoniserade principer vad gäller oberoende som är applicerbara i hela EU-regionen. Dessa står att finna i artikel 22 där det framgår att revisionsbyråer eller revisorer som genomför en lagstadgad revision skall vara oberoende gentemot den granskade entiteten och inte medverka i någon beslutsprocess i densamma. Det finns också instruktioner i direktivet som säger att om en revisionsbyrå eller en revisor, inom ramen för sitt lagstadgade uppdrag, är utsatt för hot mot oberoendet skall någon form av skyddsåtgärd iakttas för att minska dessa hot. Skulle ett hot vara så pass allvarligt att det äventyrar oberoendet för den lagstadgade revisionsbyrån eller den lagstadgade revisorn får denne ej genomföra revisionen. Denna process skall också nedtecknas så att det går att följa denna tankegång i efterhand.<sup>34</sup>

Vidare finns i artikel 24 en reglering om oberoende inom revisionsbyrån som stipulerar att en viss förbjuden krets inte får äventyra revisionsarbetet genom att vidta några åtgärder därvid.<sup>35</sup> Artikel 42 i samma direktiv reglerar andra oberoenderelaterade systematiska kontrollfunktioner såsom årlig bekräftelse av

---

<sup>33</sup> Soltani, 161-162.

<sup>34</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, ”Om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning”, (2006), Artikel 22.

<sup>35</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 24.

revisorns oberoende, periodvis rotation av huvudansvarig för revisionsuppdrag och redovisning av NAS i den granskade enheten.<sup>36</sup>

### 3.1.2 Svensk lagstiftning

Svensk oberoenderegleringen finns spridd i ett flertal olika lagar och regler. Diamant beskriver två typer av regler som den svenska oberoenderegleringen bygger på.<sup>37</sup> Dels finns det en rad regler inom de associationsrättsliga jävsbestämmelserna, exempelvis i delar av aktiebolagslagen. Det finns ett antal situationer som omöjliggör att en revisor kan väljas som bolagsrevisor i ett bolag.<sup>38</sup> Jävsreglerna är riktade mot det enskilda aktiebolaget då de är av civilrättslig karaktär. Vid sidan av jävsreglerna finns det även yrkesetiska regler som en revisor också måste rätta sig efter. Dessa finns i revisorslagen och är inriktade på hur revisorn agerar i sin yrkesverksamhet till skillnad från jävsreglerna. Här blir således rättsverkningarna riktade mot revisorn och inte det enskilda aktiebolaget.<sup>39</sup>

I den nuvarande RevL finns ingen hänvisning till jävsreglerna i aktiebolagslagen. I 1995 års revisorslag fanns det en hänvisning till jävsreglerna som man formellt efterställde sig om man iakttog god revisorssed. Med andra ord gjorde man sig skyldig till lagbrott mot revisorslagen om man bröt mot jävsreglerna. Detta hade som effekt att det var beroende av jävsreglernas utformning huruvida man bröt mot revisorslagen i detta avseende eller inte. I dagens RevL finns dock inte denna koppling kvar vilket har visat sig problematiskt i vissa rättsfall gällande revisorer.<sup>40</sup>

Vidare ska svenska revisorer enligt RevL tillämpa en speciell metod som kallas analysmodellen för att avgöra om denne är oberoende gentemot en klient i en

---

<sup>36</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv, Artikel 42.

<sup>37</sup> Diamant, 241.

<sup>38</sup> Justitiedepartementet, SFS 2005:551, *Aktiebolagslag*, kap. 9 § 17.

<sup>39</sup> Diamant, 241.

<sup>40</sup> Diamant, 242-243.

given situation. Analysmodellen är reglerad i RevL § 21 vilket innebär att den inte är en riktlinje från FAR eller RN, utan ett lagstadgat tvång.

### 3.1.2.1 Analysmodellen

Analysmodellen är det huvudsakliga verktyget som revisorn nyttjar i praktiken för att bedöma och dokumentera sitt oberoende. Dokumentationen är viktig för att i efterhand kunna avgöra om bedömningen har skett på ett riktigt sätt.<sup>41</sup> För varje uppdrag en revisor planerar att utföra måste han eller hon “pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet”<sup>42</sup> för honom eller henne i sin yrkesutövning med hänsyn till opartiskhet. I de fall sådana omständigheter finns måste revisorn avsäga sig uppdraget.<sup>43</sup> Syftet med analysmodellen är att undvika hoten mot revisorns oberoende (med undantag från ledningshotet som inte nämns i RevL, se hoten mot revisorns oberoende nedan). Sedan 2009 har RevL § 21 fått ett tillägg som stipulerar att det kan finnas sådana omständigheter som föranleder att revisorn inte måste avsäga sig uppdraget.<sup>44</sup> Vilka dessa omständigheter är lämnas till RN att bestämma i praxis då de inte specificeras i lagtexten. För FARs flödesschema över analysmodellen se bilaga 3.

### 3.1.3 Kommande lagstiftning

Den 13 oktober 2010 publicerade Europeiska kommissionen sin grönbok som syftar till att förändra den Europeiska lagstiftningen gällande revision och de rekommendationer som finns på området. Grönboken tar speciellt upp oberoende som ett problem och adresserar denna problematik ett flertal gånger i det pressmeddelande som gick ut i samband med grönbokens offentliggörande. Europeiska kommissionen beskriver att de speciellt skall adressera förtroendet för

---

<sup>41</sup> Revisorsnämnden, RNFS 2001:2, *Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*, § 5.

<sup>42</sup> Justitiedepartementet, SFS 2001:883, *Revisorslag*, § 21 st. 1.

<sup>43</sup> Ibid.

<sup>44</sup> RevL § 21 st. 2.

revisionen hos berörda aktörer då det är oklart om det finns ett förväntningsgap hos dessa aktörer vad gäller revisionens metoder och omfattning.<sup>45</sup>

Efter lanseringen av grönboken öppnade Europeiska kommissionen upp för en konsultationsprocess där aktörer på revisionsmarknaden kunde inkomma med kommentarer på de förslag som lades fram. Denna process slutfördes i december 2010 och resulterade i ett stort antal remissvar från en mängd organisationer. Dessa var exempelvis utövare i form revisionsbyråer, branschorganisationer och borgenärer i form av banker.<sup>46</sup>

En tid efter att konsultationen var avslutad presenterade Europeiska kommissionen den 30 november 2011 sitt förslag till ny förordning och förändring av det redan existerande direktivet från 2006. Med dessa förslag vill man framförallt stärka revisorns oberoende och framhäver en mängd förslag för att stärka detta. Bland annat diskuteras förslag om obligatorisk rotation av revisionsföretag där en specifik revisionsbyrå endast kan inneha ett uppdrag hos en kund sex år i rad. Förslaget tar även upp frågan om NAS där kommissionen vill helt begränsa dessa tjänster för de klienter där en revisionsbyrå utför revisionsuppdrag.<sup>47</sup>

I nuläget diskuteras dessa förslag vidare inom EU. Nyligen genomförde ECON en omröstning om förslaget och kom fram till att en rad förändringar bör ske innan förslaget blir gällande. Bland annat kritiserar man förslaget om byrårotation och begränsningen av andra tjänster än revisionstjänster.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Europeiska kommissionen, *EU-kommissionen startar samråd om hur den europeiska revisionsmarknaden kan förbättras*, (2010, oktober), Hämtad 2013-03-15, från [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1325\\_sv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1325_sv.htm).

<sup>46</sup> Europeiska kommissionen, *Remissvarslista: Contributions authorised for publication* (2010, december), Hämtad 2013-03-15, från [http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt\\_consultations/library?l=/abschlussprfung/audit\\_firms&vm=detailed&sb=Title](http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/abschlussprfung/audit_firms&vm=detailed&sb=Title).

<sup>47</sup> Europeiska kommissionen, *Förtroendet för finansiella rapporter ska återställas: Kommissionen vill förbättra kvaliteten och öka dynamiken och insynen i revisionsbranschen*, (2011, november). Hämtad 2013-03-15, från [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1325\\_sv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1325_sv.htm).

<sup>48</sup> Dan Brännström, *Viktig delseger i Bryssel*, (2013, mars), Hämtad 2013-03-15, från <http://danbrannstrom.se/viktig-delseger-i-bryssel>.

## **3.2 Rekommendationer på revisionsområdet**

### **3.2.1 Rekommendationer på svensk nivå**

I Sverige är det främst FAR som utger rekommendationer på revisionsområdet genom sina rekommendationer god revisors- och revisionsred. Detta har organisationen gjort under lång tid och gör uttalanden vad gäller revisionsfrågor som kan appliceras på all revisionsverksamhet, detta oberoende av vilken företagsform det rör sig om. FAR har regler vad gäller vägledningen för FAR-anslutna revisorer som stipulerar att dessa har skyldighet att följa god revisorsred. I detta ingår att beakta god revisionsred och följa de rekommendationer i revisionsfrågor som presenteras av FAR. Dessa uttalanden är att betrakta som komplement till lagstiftning och andra rekommendationer, exempelvis de som finns på EU-nivå.<sup>49</sup>

I de fall då det finns en avsaknad av kompletterande normgivning är rekommendationerna och uttalandena från FAR att betrakta som den gällande normen för revisorns praktiska tillämpning av god revisionsred. Dessa brukas också som utgångspunkt för RN och i förekommande fall domstolarna i dess avgöranden och bedömningar. Arbetet med dessa normer sker genom FARs revisionskommitté. Kommittén utfärdar uttalanden på egen hand medan rekommendationer beslutas i FARs styrelse.<sup>50</sup>

### **3.2.2 Rekommendationer på EU-nivå**

Europeiska kommissionen har utfärdat en rad rekommendationer genom åren. Merparten av EUs bestämmelser vad gäller oberoendereglering kommer i form av rekommendationer. 2002 kom kommissionen med en rekommendation som speciellt berör revisorns oberoende. Denna är baserad på principer snarare än förbud, vilket ligger i linje med kommissionens ställningstagande att man ska arbeta med att vägleda istället för att förbjuda. Detta för att det skapar en flexibilitet som förbud inte kan uppvisa på samma sätt. Dessutom tvingar detta

---

<sup>49</sup> FAR, *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*, (2005), 111.

<sup>50</sup> Ibid.

agerande revisorerna att motivera sina ställningstaganden vilket inte hade skett på samma sätt med ett regelbaserat tillvägagångssätt.<sup>51</sup>

Rekommendationen har som primärt syfte att förse revisorerna med ett ramverk vad gäller bedömningen av oberoendefrågor. Rekommendationen är uppbyggd i två lager där den första delen presenterar en ram i vilken övergripande oberoendefrågor och begrepp redogörs, exempelvis vilka som skall omfattas av oberoenderegler. Efter detta fastställs vilka situationer som kan ge upphov till hot mot revisorns oberoende och vilka åtgärder som är lämpliga att vidta under dessa omständigheter. Till rekommendationen finns även en bilaga där kommentarer till rekommendationen finns att utläsa.<sup>52</sup>

### **3.3 Aktörer inom svensk revision**

#### **3.3.1 Utövare - revisionsbyråer**

FAR har för att skapa förståelse för revisionens struktur skapat en modell som definierar hur svenska revisionsbyråer arbetar. Det finns fyra huvudområden som revisionsbyråer arbetar med: Revision, andra granskningsuppdrag, redovisningstjänster samt skatte- och affärsrådgivning. Det är alltså viktigt att poängtera att revisionsbyråerna inte endast arbetar med revision utan är verksamma på en rad områden.<sup>53</sup>

Carrington beskriver de svenska revisionsbyråerna som några av de mest hierarkiska företagen i det moderna samhället. Inom de flesta svenska revisionsbyråer finns fyra karriärsteg som alla är involverade i revisionsprocessen. Dessa nivåer och dess huvuduppgifter är följande:<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Diamant, 212.

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> FAR, "Revision ökar förtroendet", (2013): 2.

<sup>54</sup> Thomas Carrington, *Revision*, (Malmö: Liber, 2010), 195-198.

- Partner – Leder revisionsarbetet och har det yttersta ansvaret för densamma. Det är en partner som i slutändan skriver på revisorsberättelsen och det är därför som partnern bär det yttersta ansvaret. Har i regel minst tio års arbetslivserfarenhet.
- Manager – Planerar, strukturerar och leder revisionen. Under vissa uppdrag kan managern vara den länk som står närmast klienten och partnern fungerar endast som påskrivande entitet. Vid andra uppdrag kan partnern ta en mer aktiv roll och managers ansvar begränsas då betydligt. Har i regel minst fem års arbetserfarenhet.
- Senior – Leder det dagliga arbetet vid revisionen och kan liknas vid en förman på en fabrik. Gör i mångt och mycket samma arbetsuppgifter som assistenterna men leder och utbildar även dessa då de i regel är relativt oerfarna. Kan vid mindre uppdrag fungera som managers. Har i regel minst två års arbetserfarenhet.
- Assistent – Den plats i hierarkin där revisorer utan erfarenhet kliver in. Sköter de mest grundläggande uppgifterna och gör därmed den största delen av grovjobbet. Vid mindre uppdrag kan mer erfarna assistenter fungera som seniorer.<sup>55</sup>

Hierarkin inom revisionsbyråerna syns även genom det faktum att en person som står lägre i hierarkin måste få sitt arbete godkänt av någon högre upp i hierarkin. Detta fungerar som ett skyddsnät för organisationen som helhet och säkerställer att partnern i slutändan kan känna sig säker med att skriva på revisionsberättelsen. Eftersom all information oftast kontrollerats i flera led kan en partner som inte alls deltagit i den operativa verksamheten under revisionen förlita sig på sina underordnade.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Carrington, 195-198.

<sup>56</sup> Ibid.



Lejonparten av de svenska revisionsbyråerna är väldigt små och har endast någon enstaka auktoriserad revisor. Dessa utför revisionsuppdrag på mindre företag alternativt företag av medelstor art. Förutom dessa mindre byråer finns fyra stora internationella revisionsbyråer som alla har en omsättning som överstiger en miljard kronor. Dessa hänvisas i regel till som Big 4. I Sverige finns dock ytterligare ett antal revisionsbyråer som i vissa fall har större revisionsverksamhet än Big 4 men som ändå inte räknas in i denna grupp. Detta beror dels på att Big 4 har en mångt mer utvecklad inriktning på andra tjänster än revision samt att de internationellt utmärker sig med runt 150 000 medarbetare globalt per bolag.<sup>57</sup>

Dock är de nationella företagen inom Big 4 mer eller mindre fristående enheter. Dessa bildar tillsammans en form av affärsnätverk som delar strukturer och information med varandra. Respektive lands byrå ägs därmed inte av ett internationellt moderbolag.<sup>58</sup>

### 3.3.2 Upprätthållare - Revisorsnämnden

RN beskriver sig som Sveriges myndighet för revisionsfrågor. RN har två huvudsakliga ändamål: Att utöva tillsyn över revisorer samt säkerställa att det finns ändamålsenligt med kvalificerade revisorer för näringslivets behov.<sup>59</sup> För att utveckla dessa resonemang kan man utläsa av RevL § 3 att RN har fyra huvudsakliga åtaganden:

- Sköta godkännande, auktorisation och registrering av revisorer.
- Arbeta med tillsyn över revisorer, revisionsbyråer samt revisionsverksamhet.
- Driva disciplinära frågor och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbyråer.
- Driva utvecklingen vad gäller god revisorssed och god revisionsred.

---

<sup>57</sup> Carrington, 204-206.

<sup>58</sup> Carrington, 207.

<sup>59</sup> Revisorsnämnden, *Om Revisorsnämnden*, Hämtad 2013-03-13, från [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html).

Carrington skriver att RN är en fristående myndighet under justitiedepartementet och arbetar med de områden som nämns ovan. Stort fokus hamnar på auktorisation och godkännande av revisorer vilket kräver att individen skall skriva ett test och inneha minst fem respektive tre års arbetslivserfarenhet som revisor. Om en revisor uppfyller dessa krav kan denne ansöka om att bli antingen godkänd eller auktoriserad revisor. Detta utnämmande gäller sedan i fem år varefter personen får ansöka på nytt. Ett krav är då att revisorn måste ha arbetat med revision under minst tre av de senaste fem åren. Proven behöver man dock inte skriva om.<sup>60</sup>

RN genomför sin tillsyn genom att utföra löpande kvalitetskontroll samt något som kallas systematisk och uppsökande tillsyn. Vad gäller den löpande tillsynen har dock RN överlämnat detta ansvar till FAR för de som innehar medlemskap där. Finner FAR att det finns skäl går de vidare med ett ärende till RN. För de revisorer som inte är med i FAR sköter RN tillsynen på egen hand.<sup>61</sup>

Vad gäller RNs utveckling av god revisorssed och god revisionsredovisning sker detta främst genom de ställningstaganden som RN gör vid disciplinära åtaganden. Dessa samlas i RNs praxissamling. De utfärdar även särskilda uttalanden och formella skrifter på området.<sup>62</sup>

### **3.3.3 Upprätthållare - FAR**

FAR beskriver sig själva som en branschorganisation för revisorer och rådgivare. De har cirka 6500 medlemmar som har varierande yrken såsom godkända och auktoriserade revisorer, rådgivare, skattekonsulter, auktoriserade redovisningskonsulter samt visa andra typer av specialister exempelvis inom fältet hållbarhetsredovisning. FAR bildades 2006 när två tidigare branschorganisationer gick samman.<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> Carrington, 213.

<sup>61</sup> Carrington, 215.

<sup>62</sup> Revisorsnämnden, *Om Revisorsnämnden*, hämtad: 2013-03-13.

<sup>63</sup> FAR, *Om oss*, hämtad: 2013-03-13, från: <http://www.far.se/Om-oss/>

FAR arbetar både internationellt och nationellt med att utveckla revisions- och redovisningsbranschen vilket sker genom bland annat utbildning, remissverksamhet och rekommendationer.<sup>64</sup> Enligt Carrington är FARs viktigaste uppgift att fastställa god revisors- och redovisningssed vilket FAR gör både nationellt och internationellt genom att exempelvis företräda Sverige i ett antal internationella revisions- och redovisningsorgan. Sedan 2007 kan även redovisningskonsulter vara en del av FAR vilket innebär att organisationen inte längre endast företräder revisorer. Tidigare hade FAR dessutom en viktig roll som vad gäller utvecklingen av redovisningsstandarder i Sverige. Den funktionen har dock övertagits av bokföringsnämnden och dessutom måste börsnoterade företag i dagsläget följa IASBs standarder.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Carrington, 212.

## 4. Teoretisk referensram

### 4.1 Revision

I RevL definieras revisionsverksamhet enligt följande:

*"[...] verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt [...] rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning [...]"*<sup>66</sup>

I Sverige är det alltså viktigt att granskningen följer lagar och regler, men framförallt att informationen är avsedd för någon annan än uppdragsgivaren. Det är alltså intressenterna som är revisionens och revisionsberättelsens huvudsakliga målgrupp enligt svensk lagstiftning. FARs definition av revisionsverksamhet är ordagrant överensstämmande med den i RevL och står att finna i FARs yrkesetiska regler.<sup>67</sup>

Carrington skriver att det finns tre teorier som behandlar revisorns och revisionens roll. Dessa kan enligt honom verka motsägelsefulla men kan tillsammans ge en tydligare bild av detta komplexa ämne. En teori tar upp revisionen som en kontraktslösning vilken går ut på att ägaren vill tillgodose att ägarens intressen tas tillvara i verksamheten. Den problematik man vill avhandla grundar sig i att ägandet och ledningen av ett företag i flertalet fall är separerat. En annan teori ser revisionen mer som en förbättringsprocess där fokus ligger på den inneboende kvalitén i den reviderade informationen. Revisorn antar i denna teori en mer passiv roll som en intygande part av den information som ett företags ledning väljer att publicera i redovisningen. I den sista teorin beskrivs revisionen som en försäkring där intressenter till revisionen ser denna som en möjlighet att erhålla

---

<sup>66</sup> RevL § 2 p. 8a-b.

<sup>67</sup> FAR, *Yrkesetiska regler EtikR 1*, (2012): 3.

ersättning från revisorn i det fall att de blir vilseledda av informationen i redovisningen och lider förluster av detta.<sup>68</sup>

#### 4.1.1 Revisionens grundpelare

Enligt Porter, Simon och Hatherly, baserat på Flints samt Mautz & Sharafs arbete, finns det fyra grundpelare som revisionens existensberättigande, samhällsnyttan, baseras på. Dessa är trovärdighet, revisionsprocessen, kommunikation och prestationsnivå. Trovärdighetsfrågan, som denna uppsats indirekt behandlar, kan delas upp i tre subgrupper: oberoende, kompetens och etik.<sup>69</sup> Bland dessa är oberoende, som mer ingående diskuteras nedan, måhända det enskilt viktigaste konceptet. Haber kallar oberoende för den grundpelare som hela revisionsfunktionen baseras på.<sup>70</sup>

Subgruppen kompetens innebär att revisorn bör vara kunnig inom sitt område, vilket han eller hon blir genom träning, utbildning och erfarenhet.<sup>71</sup> En viktig del gällande kompetens är att det handlar om att dels förvärva kunskaper, och dels applicera dessa kunskaper. Det räcker alltså inte med en bred kompetensbas för att vara en duktig praktiserande revisor, utan han eller hon ska även kunna nyttja sin kunskap praktiskt.<sup>72</sup> Att nyttja denna praktiskt innebär bland annat att kunna uttrycka sig muntligt och skriftligt.<sup>73</sup> Etikkonceptet som grundpelare innebär att revisorn ska bedriva sin yrkesmässiga verksamhet på ett etiskt sätt. Detta härrör sig från det faktum att revisorsyrket inte kan upprätthålla sin samhällsfunktion utan att allmänheten har förtroende för att yrkesutövningen sker på ett korrekt sätt. Därmed blir yrkesetiken och även revisorns egenskaper viktiga för att upprätthålla detta förtroende.<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> Carrington, 14.

<sup>69</sup> Porter, Simon och Hatherly, 63.

<sup>70</sup> Haber, ”Does being the auditor impair independence?” 12.

<sup>71</sup> Flint, *Philosophy and principles of auditing: An introduction*, (Basingstoke: Macmillan education, 1988), 48.

<sup>72</sup> Porter, Simon och Hatherly, 68.

<sup>73</sup> Flint, 48.

<sup>74</sup> Flint, 87.

Revision och revisorer regleras i ett stort antal lagar i svensk lagstiftning. Kort kan sägas att revisorns i förhållande till den enskilda juridiska personen regleras i associationsrättsliga lagar som ABL.<sup>75</sup> De yrkesetiska, mer övergripande, reglerna återfinns i RevL.<sup>76</sup> I relation till revisionens grundpelare reglerar RevL oberoende i § 20 (§ 21 reglerar analysmodellen vilken diskuteras mer ingående ovan) och kompetens genom utbildning och erfarenhet i § 4, punkten 4. RevL syn på konceptet etik är även framstående. Dels skall revisorn enligt § 19 iaktta god revisorssed och dels ska "En godkänd revisor [...] vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet."<sup>77</sup> Detta kan knappast påstås endast relatera till revisorns yrkesmässiga verksamhet. Stycket tycks även kräva att hans eller hennes privatliv lever upp till denna standard. Härom verkar svensk lag ta revisorns etiska förpliktelser ett steg längre än gängse teori.

## 4.2 Oberoende

### 4.2.1 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende är, som konstateras ovan, en av grundpelarna som hela revisionen vilar på.<sup>78</sup> Trots detta så finns det en rad definitioner av vad revisorns oberoende faktiskt innebär. Detta fenomen återkommer både i akademien och bland upprätthållare.

Inom akademien konstaterar Soltani bland annat att grunden för den moderna kapitalmarknaden ligger i allmänhetens förtroende för densamma. Förtroendet för noterade bolag, och även i viss utsträckning icke noterade bolag, ligger till stor del i revisionsberättelsen vad gäller granskningen av ett företags finansiella rapporter.<sup>79</sup> Holland och Lane framhåller att revisorns oberoende är ett relativt komplext koncept och utgör ett nyckelattribut vad gäller förtroendet för informationen som framkommer i revisionen av årsredovisningen. Det finns en risk att den rapporterade informationens värde undermineras om detta förtroende

---

<sup>75</sup> ABL, 9 kap.

<sup>76</sup> Diamant, 241.

<sup>77</sup> RevL, § 4, p. 6.

<sup>78</sup> Haber, "Does being the auditor impair independence?," 12.

<sup>79</sup> Soltani, 185.

är av låg kvalitet eller helt uteblir. Detta kan i längden påverka potentiella investerarens uppfattning angående risk av ett företags tillgångar.<sup>80</sup> Salehi, Mansoury och Azary skriver att det skett ett skifte vad gäller konceptet revisorns oberoende i slutet av 1900-talet och början av 2000-talet. Där kapital tidigare främst kom från inhemska källor blev kapitalkällan vid denna tidpunkt klart skild från ledningen av företagen, vilket gav ökat fokus på att tillgodose ägarbehovet för redovisningen och revisionen. Skiftet vad gäller oberoendet kom att handla mer om objektivitet och neutralitet.<sup>81</sup>

Carrington beskriver oberoendets roll som en bestyrkande part där värdet i detta bestyrkande ligger i att revisorn i egenskap av en oberoende tredje part kan förlita sig på företagsledningens yttranden. Enkelt uttryckt blir revisorn anlitad som en oberoende tredje part av företagsledningen för att göra redovisningen mer trovärdig. Carrington menar på att vikten av oberoendet går att utläsa ur kända företagsskandaler såsom Enron och Kreugerkoncernen. I både dessa fall var revisorns oberoende uppenbart decimerat.<sup>82</sup>

Firth beskriver relationen mellan revisorer och upprätthållare i termer av oberoende. Han beskriver att upprätthållarna har starka intressen i revisorns oberoende och hur det uppfattas. Om utomstående parter skulle börja tvivla på revisorns oberoende skulle det kunna leda till en rad problem som skulle påverka både upprätthållarna och revisorerna negativt. Firth konstaterar den något självklara risken att revisorernas klientuppdrag försvinner, och med den ersättningen, ifall revisionen bedöms som värdelös. En ytterligare risk är att staten skulle ingripa mer och att branschen slutligen skulle komma att röra sig mot någon form av förstatligande. Vidare skulle andra typer av organisationer, exempelvis storskaliga investerare eller börser, bli mer involverade i investeringsfrågor vilket skulle kunna leda till lägre intäkter för revisionsbyråer och minskat inflytande för upprätthållare.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> Kevin Holland och Jennifer Lane, "Perceived auditor independence and audit firm fees". *Accounting and Business Research*, (2012): 118.

<sup>81</sup> Salehi, Mansoury och Azary, "Audit Independence and Expectation Gap," 165.

<sup>82</sup> Carrington, 185-186

<sup>83</sup> Michael Firth, "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines." *The Accounting Review*, (1980): 452.

Europeiska kommissionen gav 2002 ut en rekommendation där oberoende står i centrum. Kommissionen slår fast att oberoende är kopplat, och är en starkt bidragande kraft, till att uppfylla kravet på objektivitet. Oberoendet kan beskrivas som uppfyllt i ett tillstånd där en resonabel och informerad tredje part kan dra slutsatsen att en revisionsrelaterad situation, eller en relation, är fri från omständigheter som kan påverka objektiviteten i en negativ riktning. Den stora skillnaden mellan dessa begrepp, objektivitet och oberoende, är att objektivitet är en personlig beteendemässig egenskap som relateras till revisorns sinness tillstånd medan oberoende är kopplat till yttre faktorer som rör revisionen. Detta innefattar exempelvis personliga relationer som kan påverka resultatet av revisionen.<sup>84</sup>

Även om en revisor fastställer att objektiviteten är uppfylld i en given situation kan en tredje part komma till en annan slutsats. Det kan exempelvis uppstå om en tredje part uppmärksammar att det finns personliga, affärsrelaterade, anställningsmässiga eller finansiella relationer mellan revisorn och den reviderade enheten. Den tredje parten kan då rimligtvis komma fram till att revisorn kan bli påverkad av företagsledningen eller förlora sin objektivitet på annat sätt i samband med detta. Behovet av oberoende uppstår därmed på grund av att en tredje part inte känner till all information som krävs för att göra en fullständig bedömning av en revisors objektivitet i en viss situation. Revisorns objektivitet kan med andra ord, oavsett om det existerar ett faktiskt hot mot objektiviteten eller inte, ifrågasättas och påverka det allmänna förtroendet i en negativ riktning.<sup>85</sup>

Kommissionen konstaterar vidare att det krävs ett test för att avgöra om revisorns oberoende är hotat i en viss situation. Det ses dock inte som ett absolut krav att oberoendet är fullständigt uppfyllt. Detta beror exempelvis på att styrelsen och ledningsgruppen i en reviderad enhet har mandat att påverka valet och arvoderingen av revisorn vilket leder till att fullständigt oberoende omöjligen kan uppnås. Processen där möjliga hot fastställs, vad gäller de relationer som nämns ovan, bör därför fokusera på vad en resonabel och informerad tredje part kan se

---

<sup>84</sup> Europeiska kommissionen, *Statutory Auditors' Independence in the EU*, (2002), 34.

<sup>85</sup> Europeiska kommissionen, 34-35.



som hot mot revisorns objektivitet snarare än att fokus skall ligga på vilka hot som revisorn själv ser mot sin egen objektivitet.<sup>86</sup>

Revisionsyrkets förpliktelser och ramverk varierar världen över. Författarna har därför begränsats i viss mån av att många akademiska alster behandlar regioner som är mycket olika de svenska förhållandena. Chi, Douthett Jr. och Lisic skriver exempelvis om den enskilda revisorns tendens att förnimma sitt oberoende för att bibehålla en god relation till ekonomiskt viktiga klienter. De har dock utgått från data som härrör från den Taiwanesiska revisorsbranschen vilken skiljer sig i relevant grad från den svenska. Exempelvis måste alla bolag i Taiwan bli reviderade till skillnad från i Sverige.<sup>87</sup>

#### **4.2.2 Hot mot revisorns objektivitet och oberoende**

I processen att upptäcka möjliga hot mot revisorns objektivitet och oberoende samt fastställa lämpliga åtgärder för att undvika dessa har flertalet internationella och nationella organisationer presenterat lämpliga problemområden att fokusera närmare på. Akademin och upprätthållarna har en relativt gemensam bild av dessa hot och presenterar liknande listor med potentiella hot vilka avhandlas i flera akademiska texter samt olika former av publikationer från upprätthållare.

Nedan presenteras en lista om sex områden som beskrivs av Soltani.<sup>88</sup> Dessa områden hänvisas ofta till i nutida litteratur gällande objektivitets- och oberoendefrågor, exempelvis genom Porter, Simon och Hatherly.<sup>89</sup> En variant på denna uppdelning ger IESBA som är snarlik med skillnaden att de utelämnar ledningshotet.<sup>90</sup> Denna lista om fem punkter finns också med i Europeiska kommissionens rekommendation avseende revisorns oberoende.<sup>91</sup> Beattie och Fearnley är ett annat exempel inom akademien som brukar denna lista om fem

---

<sup>86</sup> Ibid.

<sup>87</sup> Wuchun Chi, Edward B. Douthett Jr. och Ling Lei Lisic, "Client importance and audit partner independence". *Journal of Accounting and Public Policy*, (2012): 333-334.

<sup>88</sup> Soltani, 201.

<sup>89</sup> Porter, Simon och Hatherly, 105.

<sup>90</sup> IESBA, *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, (2012), 15-16.

<sup>91</sup> Europeiska kommissionen, 37.

punkter i sin avhandling om revisorns oberoende och icke revisionsmässiga tjänster.<sup>92</sup> Det är IESBAs variant som implementerats i den svenska modellen genom FARs promemoria gällande analysmodellen.<sup>93</sup> FAR har genom analysmodellen dessutom kompletterat med ett sjätte område som de kallar annan omständighet som öppnar för andra förhållanden som kan påverka revisorns objektivitet eller oberoende. Soltanis hot mot oberoendet lyder som följer:

- *Egenintressehot (Self-interest threat)*

Finansiella eller andra självintressen som gör att revisorn inte vidtar åtgärder som är negativa för företaget eller en person inom detta. Kan exempelvis uppstå om revisorn äger aktier i företaget eller vill sälja in ytterligare tjänster till företaget och inte vill ställa sig i dålig dager.

- *Självgranskningshot (Self-review threat)*

Risken för att en icke revisionsrelaterad tjänst utförd av revisorn eller någon annan inom revisionsfirman reflekteras i revisorns utlåtande. Det är exempelvis olämpligt om revisorns bolag också sköter den löpande redovisningen i bolaget.

- *Ledningshot (Management threat)*

Risken att revisorn eller andra anställda inom revisionsfirman tar beslut å det reviderade företagens vägnar. Kan också bero på att revisionsfirman tillhandahåller tjänster åt det reviderade bolaget som starkt påverkar styrningen av bolaget, exempelvis konsultation vad gäller ett nytt finansiellt rapporteringssystem. Risken är att revisorns åsikter avspeglas i ledningens förhållningssätt i avgörande frågor.

- *Partsställningshot (Advocacy threat)*

Risken att en revisor tar på sig arbete där denne agerar som en förespråkare för företaget i ett kontradiktatoriskt sammanhang, exempelvis agera som legalt ombud i en rättstvist eller regelverksmässig utredning.

---

<sup>92</sup> Vivien Beattie och Stella Fearnley, "Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review", (Storbritannien, 2002): 18.

<sup>93</sup> FAR, "Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet", 4.

- *Vänskapshot (familiarity threat)*

Risken att en revisor inte ifrågasätter den granskade enheten på grund av nära relationer till densamma. Exempelvis om personliga relationer uppstår över tid mellan revisorn och representanter från det granskade företaget.

- *Skrämselhot (Intimidation threat)*

Hot mot revisorns oberoende som grundar sig i hot eller rädsla, exempelvis om det finns en väldigt aggressiv eller hotfull person på det reviderade bolaget.

### **4.2.3 Faktiskt och uppfattat oberoende**

Begreppet oberoende är av komplex natur och har utvecklats mycket under de senaste hundra åren. Under 1900-talet har termen utvecklats från att endast handla om att eliminera finansiella kopplingar mellan revisorn och dess klient till att omfatta fler områden och fler intressenter. I nutida akademisk litteratur finns en mängd definitioner att tillgå vad gäller oberoende, men det finns en utbredd konsensus att oberoendet har två beståndsdelar: faktiskt och uppfattat oberoende.<sup>94</sup> Dopuch, King och Schwartz skriver att i stort sett alla parter, såsom upprätthållare, de som utövar redovisning och akademien anser att oberoende stärker revisorns trovärdighet. Dock är akademien inte överens gällande hur begreppet oberoende skall definieras. Upprätthållare å andra sidan har gett sig på detta problem och fastställt att oberoendet delas upp i just faktiskt och uppfattat oberoende.<sup>95</sup>

IAASB har i sin handbok, som bland annat behandlar revision, gett följande definitioner för faktiskt och uppfattat oberoende. Dessa är neutralt författade och kan appliceras på andra grupper än revisorer. Definitionen för faktiskt oberoende lyder: “det sinnestillstånd som tillåter tillhandahållandet av ett yttrande utan att påverkas av influenser som komprometterar den professionella bedömningen, så

---

<sup>94</sup> Soltani, 192.

<sup>95</sup> Nicholas Dopuch, Ronald R., King och Rachel Schwartz, “Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation”. *Contemporary Accounting Research*, (2004): 8.

att en individ kan agera med integritet och objektivitet och yrkesmässig skepticism”.<sup>96</sup>

Definitionen för uppfattat oberoende lyder: “Att kringgå fakta och omständigheter som är så betydelsefulla att en rimlig och insatt tredje part, som har kännedom om alla relevanta uppgifter, inklusive tillämpade garantier, rimligen skulle dra slutsatsen att ett företags eller en medlem av den utvärderande gruppens, integritet, objektivitet eller yrkesmässig skepticism har äventyrats”.<sup>97</sup>

En något mer konkret beskrivning av revisorns faktiska oberoende är att detta oberoende uppstår när en revision utförs utan negativa element av mental påverkan. Det rör sig alltså om revisorns eget sinnestillstånd vilket gör att det uppfattade oberoendet har en stark koppling till stadiet objektivitet som beskrivits ovan. Följaktligen har uppfattat oberoende att göra med intressenternas uppfattning om en revisors oberoende i en viss situation.

#### **4.2.4 Oberoendegapet**

Oberoendefrågan figurerar frekvent i kvalitativa akademiska texter som berör revision och framförallt då relationen till olika intressenter avhandlas. Det är dock en mycket begränsad andel som går in så djupt på oberoendefrågan att man talar om oberoendegapet. Ofta avhandlas olika faktorer påverkan på det uppfattade oberoendet eller så behandlas förväntningsgapet utan att göra direkt kopplingar till diskrepansen mellan faktiskt och uppfattat oberoende. Denna uppsats mål är att kvalitativt undersöka hur svenska revisorer arbetar med oberoende för att försöka beskriva det oberoendegap som existerar mellan revisorer och upprätthållare i Sverige. Uppsatsens fokus är att genom kvalitativ metod fördjupa förståelsen för revisorers oberoende och oberoendegapet. Därmed utesluts till viss del tidigare kvantitativ teori. Exempelvis är inte Antles<sup>98</sup> och Laws<sup>99</sup> modeller applicerbara.

---

<sup>96</sup> IAASB, *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, (2012), 24.

<sup>97</sup> Ibid.

<sup>98</sup> Rick Antle, ”Auditor Independence.” *Journal of Accounting Research*, 22 (1984).

<sup>99</sup> Philip Law, ”An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors’ perceptions of auditor independence.” *Managerial Auditing Journal*, 23 (2008).

Nedan diskuteras relevant teori kring oberoendegapet och dess koppling till förväntningsgapet.

Schleifer och Shockley beskriver redovisningsområdet som ett fält belägrat av olika former av gap.<sup>100</sup> Briloff pratar om ett kommunikationsgap där det som redovisningsutövarna försöker kommunicera inte sammanfaller med det som intressenterna förväntar sig.<sup>101</sup> Mednick framhåller att det finns ett uppfattningsgap mellan professionens förståelse för sitt revisionsmässiga ansvar och hur intressenterna uppfattar detta ansvar.<sup>102</sup> Beattie, Brandt och Fearnley diskuterar slutligen ett fenomen kallat förväntningsgapet som tar fasta på de skilda förväntningarna som finns angående revisorns roll och ansvar mellan revisionens intressenter och revisorer.<sup>103</sup>

Carrington beskriver förväntningsgapet som att vissa aktörer, såsom investerare eller media, överdriver sina förväntningar på den tjänst som revisorn utför, enligt de lagar och revisionsstandarder som existerar. Revisorerna är ofta av den meningen att förväntningsgapet beror på att branschen inte är tydlig nog med vad revisionen egentligen innebär och att lösningen på detta problem helt enkelt är att förklara för relevanta parter för hur revisionsprocessen fungerar.<sup>104</sup> Representanterna från den intresserade allmänheten har dock en tendens att vilja påverka revisorernas arbete i en riktning så att detta överensstämmer bättre med deras förväntningar. Carrington konstaterar att den optimala lösningen sannolikt ligger någonstans mellan dessa skilda åsikter. Han slutleder dock att denna diskrepans pekar på den betydelse som olika parter tillskriver revisionen.<sup>105</sup>

Schleifer och Shockley beskriver en aspekt av förväntningsgapet som är kopplat till skillnaden mellan revisorns och intressenternas bild vad gäller revisorns oberoende.<sup>106</sup> Beattie, Brandt och Fearnley skriver om förväntningsgapet som

---

<sup>100</sup> Schleifer & Shockley, "Policies to promote auditor independence," 10.

<sup>101</sup> Briloff, "Old Myths and New realities in Accountancy," 484.

<sup>102</sup> Mednick, "The auditor's role in society," 70.

<sup>103</sup> Vivien Beattie, Richard Brandt och Stella Fearnley, "Auditor independence and the expectations gap: Some evidence of changing user perceptions". *Journal of Financial Regulation and Compliance*, (1998): 160.

<sup>104</sup> Carrington, 222.

<sup>105</sup> Ibid.

<sup>106</sup> Schleifer & Shockley, "Policies to promote auditor independence," 10.

existerar kring revisionsfunktionen och dess koppling till oberoende och hur intressenter uppfattar detta oberoende. De konstaterar att uppfattningen som intressenterna har angående oberoendet är en fundamental del av det totala förväntningsgapet. Enligt artikelförfattarna ökar gapet i tider som innehåller uppmärksammade företagskollapser då revisorerna ofta kritiserar för att de inte gjort tillräckligt för att undvika dessa. Artikelförfattarna deklamerar att den viktigaste aspekten av förväntningsgapet är just det uppfattade oberoendet hos olika intressenter. De förklarar att en stor del av denna problematik ligger i att revisorn skall leverera en oberoende och överensstämmande revision samtidigt som de också skall leverera en konsultativ och problemlösande konsultverksamhet. I den studie som utfördes i artikeln, vilken vände sig till finansjournalister, fann artikelförfattarna att oberoendefrågan var mycket viktig. På en skala mellan 1 och 5, där 5 innebär mycket viktigt, fick faktiskt och uppfattat oberoende 4.6 respektive 4.8 i snitt.<sup>107</sup> Även Salehi, Mansoury och Azary skriver om förväntningsgapet och oberoendets betydelse för detta gap. Dock går artikelförfattarna inte in på skillnaden mellan faktiskt och uppfattat oberoende vilket gör att deras resultat kring oberoendegapet inte tillför mycket till denna diskussion.<sup>108</sup>

Ett ämne som ofta diskuteras i samband med oberoendegapet är frågan om revisionsbyråer skall ägna sig åt konsultuppdrag vid sidan av att erbjuda revisionstjänster. Briloff utförde den kanske första studien som behandlade olika uppfattningar av oberoende och då kopplat till just konsulttjänster. I en undersökning som riktade sig till både revisionsbranschen och finansbranschen fann Briloff att revisorerna själva var mycket mer positivt inställda till konsulttjänster än intressenterna genom representanterna från finansbranschen. Av de deltagande personerna från finansbranschen ansåg 58 % att konsulttjänster inte var förenligt med en oberoende revisor. Bland revisorerna var samma siffra endast 22 %.<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> Beattie, Brandt och Fearnley, "Auditor independence and the expectations gap," 159-163

<sup>108</sup> Salehi, Mansoury och Azary, "Audit Independence and Expectation Gap," 170-171.

<sup>109</sup> Briloff, "Old Myths and New realities in Accountancy," 491.

Schleifer och Shockley sammanfattar tidigare studier på området med att oberoendegapet är ett fenomen som existerar i varierande grad snarare än att frågan är om det existerar överhuvudtaget. Med andra ord är revisorerna och intressenterna överens om att fenomenet existerar och att hot mot oberoendet har potential att faktiskt skada oberoendet. Det som skiljer sig är i hur stor skala de olika grupperna uppfattar att oberoendet kan ta skada. Generellt tror intressenterna att större skada kan ske gällande oberoendet än revisorerna själva.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> Schleifer & Shockley, "Policies to promote auditor independence," 11.

## **5. Empiri**

### **5.1 Tillvägagångssätt**

Intervjuer hölls med respondenter från FAR, PwC, KPMG samt ytterligare en revisionsbyrå tillhörande Big 4. Syftet med intervjuerna är dels att se hur utövare och upprätthållare arbetar med oberoende på daglig basis och dels att se om deras uppfattning om oberoendet skiljer sig. För att undersöka detta utfrågades respondenterna, enligt semistrukturerad metod, om hur de arbetar med oberoende, hur kontakterna mellan de olika organisationerna ser ut samt om deras generella uppfattning om hur man bör arbeta med/mot oberoende. Intervjufrågorna står att finna i Bilaga 2.

### **5.2 Intervjusvar**

#### **5.2.1 Sara Orback, FAR**

##### **Oberoende revisor**

FAR arbetar med oberoendefrågor löpande genom att möta debatten. Orback själv är bland annat sekreterare i FARs policygrupp för etik. Gruppen fungerar som FARs organ för att gå igenom de oberoenderegler som finns idag och se över huruvida revisionsbranschen behöver stöd i specifika frågor. Ett problem som Orback ser är att gränsdragningen mellan oberoendefrågor och redovisningsjäv är svår. Enligt aktiebolagslagen är kombiuppdrag tillåtna, men det krävs vägledning i hur man kombinerar redovisningsuppdrag och revisionsuppdrag för att inte bryta mot några regler. Orback sitter även som medlemsrådgivare där hon får hjälpa medlemmar med bland annat oberoendefrågor. Dessa kommer ofta från mindre byråer eller enskilda revisorer då de större revisionsfirmorna ofta har oberoendeavdelningar som behandlar denna typ av frågor internt.



### **Oberoendefrågor i praktiken**

Orback menar att revisionsbranschens arbete med oberoendefrågor måste utgå från det uppfattade oberoendet. Enligt hennes erfarenhet anser de flesta revisorer att de kan bedöma sitt eget oberoende på ett korrekt sätt. Att revisorn är oberoende är ett axiom, men när oberoendet analyseras måste dock fokus ligga på hur förhållandet mellan revisor och klient ser ut utifrån. Orback menar att utan uppfattat oberoende finns det inget faktiskt oberoende.

Analysmodellen har idag blivit oerhört etablerad och används vid starten av varje revisionsuppdrag. Enligt Orbacks erfarenhet använder vissa revisorer analysmodellen slentrianmässigt, men generellt sett är det oerhört stor skillnad på hur medveten branschen är om oberoendeproblematiken idag gentemot för tio år sedan. Problemet idag är snarare redovisningsjävet i ABL och hur det hänger ihop med analysmodellen och RevL § 21. Jävsreglerna har nämligen inte varit anpassade till modern teknik på 15 år och lagstiftaren har inte tagit tag i den problematiken. I lagstiftning gör man exempelvis skillnad på huvudbokföring och grundbokföring, en skillnad som idag knappt existerar i de system som man använder för redovisning. Oberoendeproblematiken är även större hos stora revisionsklienter eftersom att ägaren generellt sett är mer distanserad från ledningen än i små bolag där ägare och ledning ofta är samma individer.

### **Rådande och kommande lagstiftning**

FAR anser enligt Orback inte att de striktare restriktionerna i Europeiska kommissionens förslag kommer att göra någon större skillnad för oberoendet. Det kan möjligtvis stärka det uppfattade oberoendet men vad gäller det faktiska oberoendet är reglerna som finns idag fullgoda. Förslaget har dock väckt mycket opinion och håller på att omarbetas (till exempelvis ett direktiv), så det är svårt att förutspå hur förslaget kommer att se ut. Generellt sett anser FAR att Sverige har en väl fungerande modell och anser att Kommissionens förordning inte skulle förbättra den oberoendereglering som finns idag utan snarare försämra eller försvåra densamma.

## **Offentlig debatt och lagstiftare**

Orback menar även att lagstiftaren och RN är tillräckligt insatta i oberoendeproblematiken för att kunna hantera regleringarna på ett korrekt sätt. Lagstiftaren i sig är inte fullt insatt men förlitar sig på RNs hantering samt de remissinstanser som deltar i lagstiftningsprocessen i förekommande fall. Den stora skillnaden som kan uppstå mellan dels lagstiftare och dels branschen är konceptuell. Revisorer ser på sig själva som konsulter vars uppdrag är att hjälpa klienter att hantera sina affärer på ett korrekt sätt. Samtidigt har revisorer upplysnings- och anmälningsplikt i vissa fall vilka förvisso anses mycket viktiga, men samtidigt sekundära. Lagstiftaren å andra sidan tenderar att se revisorer som lagens förlängda arm, vilket innebär att prioriteringarna är omvända. Det råder i princip konsensus över hur lagen ska appliceras, men en konceptuell skillnad om vilken revisorns identitet egentligen är – en hjälpande hand eller en granskande enhet.

## **Revisorsnämnden**

RN kan stundtals vara strikt, det vill säga lägga mer vikt vid lagar och regler än praktikalitet. Detta ligger dock i RNs uppdragsbeskrivning och generellt har den god förståelse i både teori och praktik. RN och revisionsbranschen är enligt Orback generellt sett överens i de flesta oberoendediskussioner som uppstår i ärenden hos RN.

### **5.2.2 Jonas Nihlberg, KPMG**

#### **Oberoende revisor**

Nihlberg menar att en oberoende revisor är opåverkbar men lyhörd och har hög integritet men är nyfiken. Det är inte ovanligt att anställda hos en kund säger saker som får honom att reagera, vilket vanligtvis leder till ytterligare kontroller inom ramen för revisionsuppdraget. Denna typ av frågor eller uttalanden från en kund är ingenting som får KPMG av avsäga sig ett uppdrag, däremot accepteras det inte. Ställs en tveksam fråga två gånger måste revisorn gå vidare med det, internt eller med kundens ledning.

*“Revisorn måste vara intresserad och ha rättspatos.”*

Jonas Nihlberg

### **Oberoendefrågor i praktiken**

KPMG arbetar med oberoendet bland annat genom sina värdegrunder. En av KPMGs huvudsakliga värderingar är att de agerar med integritet. Vidare har KPMG sofistikerade system för att dokumentera oberoendeanalyser. Det är exempelvis inte möjligt att sätta upp en tid på en kund utan att en analys av individens och KPMGs oberoende genomförs. Denna analys sker sedan löpande och dokumenteras återigen inför avlämnandet av revisionsberättelsen. Dessa system är baserade på analysmodellen men är betydligt bredare än vad analysmodellen kräver.

Generellt sett anser Nihlberg att problem kan uppstå när en revisor bara har en kund, alternativt har en kund som står för större delen av omsättningen. Detta är vanligare hos mindre revisionsbyråer och enskilda revisorer än hos de större byråerna.

Vad gäller faktiskt och uppfattat oberoende anser Nihlberg att båda aspekterna är otroligt viktiga. Han menar att revisorns egen bild utgör själva oberoendet, medan omgivningens bild är avgörande för att det skall finnas ett förtroende för revisorsrollen i samhället. Nihlberg anser att det är viktigare att revisorn är oberoende även fast han uppfattas som icke oberoende än vice versa.

### **Rådande och kommande lagstiftning**

Den befintliga lagstiftningen på oberoendeområdet är fullgod, enligt Nihlberg. Den enda revideringen han kan tänka sig är att arvoderingsfrågor möjligtvis bör diskuteras med revisionsutskottet hos klienten istället för klientens ledning. Angående förslaget från Kommissionen tror Nihlberg att det största tillskott detta kan ge är om man genom detta får en mer informativ revisionsberättelse. Begränsningarna i revisorns tjänsteutbud förbättrar dock inte kvaliteten i revisionen. Han anser att det är bra att diskussionen kring oberoendet förs på hög

nivå, men menar att det ursprungliga förslaget måste ses över av branskmänniskor.

*”Begränsningarna i revisorn tjänsteutbud förbättrar inte kvaliteten i revisionen.”*

Jonas Nihlberg

### **Offentlig debatt och lagstiftare**

Debatten kring revisorns oberoende tenderar enligt Nihlberg att skjuta in sig på omöjligheten att vara oberoende när man erhåller ersättning från olika revisionsnära tjänster eller konsultationer. Han menar att detta hot är det minst förekommande för en revisor i praktiken. Detta eftersom debatten då indirekt likställer begreppet oberoende med ekonomiskt oberoende. Detta är problematiskt eftersom att revisorer idag får betalt av de klienter de granskar och därmed skulle ingen revisor vara oberoende. Nihlberg menar att det tillstånd som begreppet oberoende syftar på måste ligga djupare än det faktum att klienten avlönar revisorn.

*”Skulle begreppen ”ekonomiskt oberoende” och ”revisorns oberoende” likställas så skulle prissättningen av revision bli väldigt intressant för revisorer.”*

Jonas Nihlberg

Han tror att Riksdagen med sina hjälpinstanser är insatta i oberoendeproblematiken men att debatten kan hamna snett när folkvalda försöker ackumulera politiskt kapital genom förhastade regleringar. Kåren har alltid vunnit på att säga så lite som möjligt eftersom den då har blivit minimalt ifrågasatt, enligt Nihlberg. Reglementet kring bolagsstämmor har även lagt en dämpande filt på debatten från revisionsbranschens sida.

## **Revisorsnämnden**

Nihlberg menar att RN generellt sett har bra koll på branschen och vad som är substansen i revision. De stora byråerna har dessutom anmält frivillig granskning av RN. Andra intressenter har däremot en annorlunda uppfattning om oberoendet än vad revisorerna har. Ansvar för detta ligger dock på revisionsbranschen eftersom den inte deltar i den allmänna debatten.

### **5.2.3 Revisor A, Big 4-byrå**

#### **Oberoende revisor**

Revisor A beskriver att för honom är betydelsen av begreppet oberoende revisor, eller enligt lagtextens terminologi revisorns opartiskhet och självständighet, tudelat i både faktiskt oberoende och uppfattat oberoende. Detta för att man skall kunna utföra sin granskning på ett professionellt sätt och agera med integritet. Samtidigt skall det inte finnas några tvivel om att man är oberoende eller objektiv mot det bolag som man har granskat.

#### **Oberoendefrågor i praktiken**

Revisor A berättar att han genom sin tjänst på revisionsbyrån arbetar med oberoendefrågor genom flera olika verktyg. Dels finns det speciella kravdokument och arbetssteg på uppdragsnivå och dels vissa åtgärder som revisorn måste ta hänsyn till i en anbudsprocess. Han berättar att revisionsbyrån har utvecklat ett internt elektroniskt system som tar tillvara på de krav som ställs och de åtgärder som en revisor skall utföra enligt analysmodellen. Dock går detta system i mångt och mycket ett steg längre och innefattar inte endast de specifika krav som analysmodellen ställer. Revisor A beskriver det som att systemet ersätter eller fyller samma funktion som analysmodellen om man lägger till rätt slutsatser och uttalar sig på rätt sätt. Han framhåller också att det är en modern lösning i jämförelse med exempelvis ett enkelt ordbehandlingsdokument.

Systemet innehåller en rad andra element som man måste inkludera, förklarar Revisor A. Exempelvis måste man tillföra ID-kopior och tillse att man följer lagen

om penningtvätt. Systemet är inte direkt kopplat till det system som själva revisionen sker i men är en del av revisionsbyråns globala system vilket gör att man kan utbyta information med internationella kollegor.

Vidare redogör Revisor A att revisionsbyrån har en intern avdelning som jobbar med oberoendefrågor. Denna avdelning består av en ansvarig partner och tre ytterligare medarbetare. Som medarbetare kan man rådfråga denna avdelning i exempelvis oberoendefrågor. Avdelningen övervakar dessutom de anställdas ekonomiska intressen i olika bolag, genom exempelvis aktier, fonder, konton eller försäkringar, för att tillse att oberoendet inte hotas av sådana innehav. Denna avdelning finns även med i bilden när revisionsbyrån skall upphandla nya tjänster och ta in nya produkter. Detta för att se till att revisorn i varje enskilt fall upprätthåller revisorns opartiskhet och självständighet. Revisor A poängterar att det är endast då revision är inblandat som det rör sig om oberoende. Är så inte fallet finns inte oberoendebegreppet med i bilden. Revisor A nämner att oberoendeavdelningar finns i varje land, antingen direkt eller indirekt genom samarbete över gränserna. Han framhåller att det finns täckning över hela revisionsbyråns nätverk för sådana frågor.

Oberoendeavdelningen kommer regelbundet ut till olika delar av företaget och diskuterar nya regler relaterat till dessa frågor, enligt Revisor A. Han förklarar att de uppmanar de anställda att i första hand konsultera Lead Service Client Partner och vid behov oberoendeavdelningen. De anställda uppmanas vidare att konsultera dessa så ofta de behöver och att de i de flesta fall sannolikt får klartecken. Revisor A berättar att ett klartecken i vissa fall kommer med någon form av begränsning eller kommentar. Dock poängterar han hur viktig denna kommunikation är och att den är en stor hjälp för den affärsmässiga utvecklingen.

Revisor A berättar att han måste göra en så kallad conflict check innan han kan acceptera ett nytt uppdrag. Denna process har som syfte att säkerställa att han i egenskap av revisor på revisionsbyrån är oberoende mot en ny potentiell kund, både nationellt och internationellt. Detta sker genom ett globalt nätverk inom revisionsbyrån där en revisor kan stämma av om och i så fall vilka andra uppdrag som finns med ett specifikt bolag. Revisor A arbetar själv med många stora

internationella koncerner och då gäller det att inte endast vara oberoende i Sverige utan i alla de länder där dessa bolag bedriver verksamhet.

Revisor A förklarar att denna process även används i de situationer där revisionsbyrån har ett nuvarande uppdrag och vill utöka detta med andra tjänster som är naturliga för dem i egenskap av revisionsbyrå. Han upprättar helt enkelt samma tankegång igen och försöker identifiera och hantera eventuella hot. Revisor A beskriver att det handlar om att mitigera eventuella hot. Detta kan en revisor göra på egen hand men personligen använder Revisor A sig mycket av den oberoendeavdelning som finns inom revisionsbyrån för att bolla idéer i de fall han är det minsta osäker i en oberoendefråga. Han förklarar vidare att en tjänst är tillåten oftare än man tror men att man kanske måste utföra någon form av åtgärd för den ska bli acceptabel, exempelvis att tydligt avgränsa i uppdragsbrevet vilken tjänst revisionsbyrån utför och vad revisionsbyrån tar ansvar för.

Att oberoende får en så stor roll när man arbetar med stora internationella koncerner är något som Revisor A framhåller speciellt. Han förklarar att en part som utför en tjänst inom ett dotterbolag utomlands teoretiskt sätt kan stjälpas hela koncernrevisionen. På grund av detta finns det en nolltolerans mot att inte stämma av med nätverket innan man tar på sig uppdrag, speciellt på de stora amerikanska uppdragen. Revisor A berättar att det finns väldigt tydliga system och riktlinjer för hur en medarbetare skall stämma av detta och att allt numera sker elektroniskt inom system som finns tillgängliga för hela revisionsbyråns nätverk. Med den informationen tillgänglig kan koncernteamet gå vidare till revisionskommittén och stämma av det underlag som finns. Genom att alltid få godkänt på förhand i alla situationer undviker revisorn att hamna i problem i ett senare skede. Revisor A framhåller denna process som oerhört viktig och att det fungerar bra så länge man tar processen på allvar.

*”En part kan tycka att den är obetydlig men denna part kan i princip stjälpas hela koncernredovisningen om denna part inte stämmer av med oss innan den gör någonting på ett lokalt plan. Därför finns det väldigt tydliga system och vägar för avstämning.”*

Revisor A

En annan situation som kan uppstå är att det i efterhand framkommer att något fel begåtts som kan påverka oberoendet. Revisor A berättar att i dessa fall är det viktigt att skyndsamt ta upp det med den egna byrån och styrelsen i det reviderade bolaget. Revisorn går även till klientens revisionsutskott och det kan även bli aktuellt med ägaren om klientbolaget är privatägt eller statligt ägt. Han framhåller att dessa situationer i regel går att lösa genom att man vidtar någon form av åtgärd, exempelvis byte av ansvarig partner, men att det kan ställas på sin spets. Då kan det enda alternativet vara att avgå som revisor från det uppdraget. Revisor A trycker på att det är sällan som historiska hot dyker upp i efterhand utan att det vanligtvis handlar om nya hot som framkommer när klienten vill ha ytterligare tjänster. Klienten har i de fallen incitament att gå till revisionsbyrån då de redan känner till verksamheten.

När uppdrag är svårtolkade ur ett oberoendeperspektiv uppger Revisor A att han i första hand vänder sig till den interna oberoendeavdelningen samt till revisionsbyråns chefsjurist. Med dessa diskuteras inte bara oberoendefrågor utan även frågor som exempelvis kan röra en svår formulering i revisionsberättelsen. Revisor A poängterar att det är viktigt för honom som partner att alltid ta upp problem internt för att lyfta det till en högre nivå. Man kan i detta läge arbeta med problemet på firmanivå och hitta en proaktiv lösning. I mångt och mycket är detta en kulturfråga där man måste bedyra vikten av att medarbetarna tar upp de problem som uppstår, enligt Revisor A. I egenskap av relativt ny partner tenderar han att hellre fråga en gång för mycket än en gång för lite då revision till viss del handlar om att lära sig av verkligheten och de problem som uppstår.



*”Det viktigaste är att inte sitta och trycka på problemet och hoppas att allt löser sig. Det är en kulturfråga där det inte bara är okej att ta upp problem utan att man faktiskt måste ta upp problem.”*

Revisor A

På frågan om han varit med om att man har lagt ner ett revisionsuppdrag till förmån för ett mer lukrativt konsultuppdrag i en situation där dessa inte går att kombinera berättar Revisor A att situationen är mycket ovanlig men att det har hänt. I regel prioriterar man revisionsuppdraget för att inte ställa klienten i en problematisk situation. Ett vanligare scenario är att man i en anbudssituation väljer att dra sig ur till förmån för mer lukrativa affärer på andra områden. Enligt Revisor A kan det också vara en varumärkesfråga. Det kan vara värt mycket för revisionsbyrån att vara revisor i ett visst bolag.

Revisor A berättar att det finns vissa situationer möjligheterna att hjälpa kunden känns hämmade på grund av oberoendefrågan. Han nämner att revisionsbyrån har mycket kompetens internt som i många fall skulle kunna hjälpa en klient. Dessutom finns redan en kompetens kring klienten och en etablerad god relation. Men Revisor A framhåller att det inte över huvud taget betänks att man skulle gå över gränsen för vad som är tillåtet. Byrån riskerar helt enkelt för mycket.

Enligt Revisor A handlar det istället om att hitta de situationer där man kan hjälpa till, vilka är fler än man kanske tror. Exempelvis kan man sitta med i vissa utförandegrupper. Ovanför denna grupp finns oftast en styrgrupp, där revisionsbyrån inte kan sitta med då denna oftast är beslutsfattande. I dessa situationer framhåller Revisor A att det är väldigt viktigt att tydligt definiera vilken roll revisionsbyrån kommer spela. Man kan exempelvis hjälpa till med att framställa en kravspecifikation inför en större upphandling men inte vara med och ta beslut om vilket bolag som slutligen vinner uppdraget. Han poängterar att många uppgifter kan utföras av revisorn men att man aldrig får kompromissa med oberoendet.

Revisor A framhåller att det är viktigt att se till både det faktiska och det uppfattade oberoendet vid revisionen men att det uppfattade oberoendet är viktigast. Han poängterar att det är viktigt att ikläda sig en extern parts glasögon för att eliminera problem.

*”Man måste först klä på sig någon extern parts glasögon för att säkerställa att inget problem existerar. För oavsett hur vi ser på det hela så finns det ett problem om någon extern part tycker det. Så jag tycker den externa bilden är nummer ett.”*

Revisor A

Om det finns någon del av ett uppdrag som uppfattas som suspekt tar revisionsbyrån inte på sig det uppdraget, enligt Revisor A. Det handlar inte uteslutande om tekniska aspekter som känns fel utan kan även handla om att revisionsbyrån inte vill förknippas med vissa branscher. Han förklarar att revisionsbyrån rent tekniskt kan ha rätten på sin sida men att allmänheten helt enkelt inte skulle uppskatta det hela.

### **Rådande och kommande lagstiftning**

Revisor A berättar att han anser att förslaget på ny förordning som nyligen presenterats av EU innehåller en del intressanta förslag. Revisor A tror att de flesta anser att någon form av rotationsregler är bra men att åsikterna går isär gällande tidsperioden. Han förklarar att en för kort period skulle innebära extra kostnader för klienterna då det tar ett tag att komma in i företaget. Det krävs en del arbete både från revisionsbyrån och från klienten för att få det att fungera på ett bra sätt i inledningsskedet.

Revisor A tror också att rotation kan påverka oberoendefrågan i vissa avseenden. Exempelvis finns det byråer som har väldigt långa affärsrelationer till sina klienter. I dessa fall tror Revisor A att en ny huvudrevisor kan vara lite rädd att lyfta vissa problem som kanske inte har lyfts tidigare. Han berättar att branschen troligtvis skall förlika sig med tanken att rotation kommer införas. Revisor A anser att det kanske egentligen inte skulle krävas att det lagstadgas men att det verkar bli fallet. Fokus bör snarare ligga på att verka för en bra tidsperiod.

### **Offentlig debatt och lagstiftare**

Revisor A förklarar att han anser att branschen historisk sett varit för sparsam med att delta i debatten kring oberoendefrågor och revision i över huvud taget. Allmänhetens bild har varit starkt präglad av ett antal incidenter som involverar revisorer som Revisor A inte anser är representativa för branschen som helhet. Han berättar att tystnadsplikten till viss del begränsar vilken dialog branschen kan föra men att det finns mycket som man kan berätta i allmänna termer. Han fortsätter med att förklara att branschen är en av de mest reglerade som finns och att branschen inte har någonting att dölja. Revisor A berättar att de flesta revisioner går mycket bra men att det är ett fåtal som gått fel som präglar debatten. Han säger att det i mångt och mycket beror på branschens oförmåga att agera och delta i debatten. Revisor A fortsätter med att förklara att det är viktigt att avdramatisera branschen till viss del för att allmänheten ska förstå hur revisorer faktiskt arbetar. Han framhåller att det finns en dissonans mellan vad allmänheten uppfattar och hur branschen agerar.

*”Det är vårt uppdrag att via branschorganisationer informera och berätta vad vi gör och hur vi agerar. Det är inte journalister eller allmänhetens jobb att informera sig själva.”*

Revisor A

Revisor A anser att lagstiftaren är insatt i oberoendefrågan och problematiken som finns kring denna. Han berättar att han tror att det som nu sker på EU-nivå är ett politiskt spel där parterna börjar med extremare argument för att slutligen enas om något mer realistiskt. På svensk nivå anser han att det fungerar bra och att revisionsbyrån har en väl fungerande dialog med beslutsfattarna. Vidare förklarar

Revisor A att han anser att FARs arbete och rekommendationer är bra. Han förklarar att deras bild är mycket lik byråernas vilket helt enkelt beror på att representanter från dessa är starkt involverade i FAR.

Revisor A berättar att han tror att lagstiftaren har en viss avvikande bild från revisorn vad gäller oberoende. Han tror det finns en politisk aspekt och vissa regler som lagstiftarna måste arbeta efter som inte präglar branschen på samma sätt. Lagstiftaren måste se det hela från ett politiskt perspektiv och se till allmänhetens bästa. I vissa fall står man tillsammans mot EU och försöker bevara den svenska modellen. Revisor A anser att det finns en samsyn vad gäller att Sverige inte vill bli sönderreglerat av EU. Han förklarar slutligen att han anser att bilden av oberoendet bland lagstiftare avviker väldigt lite från revisorers bild, vid sidan av de politiska aspekter som måste råda.

Revisor A förklarar att lagstiftarna i många lägen reagerar på händelser som inte alltid är reella problem men som uppfattas som sådana av allmänheten. Han tror att en stor del av dessa problem kan ligga i skillnaden mellan faktiskt och uppfattat oberoende. Revisor A berättar att han tror att det hela bottnar i kommunikationen mellan alla parter. Han poängterar att dialogen med exempelvis finansmarknadsministern är mycket viktig och att denna bör utvecklas vidare. Revisor A återkommer till att branschen låtit andra aktörer ta kommandot i debatten och att detta kan ha skapat oberoendeproblem som egentligen inte behöver finnas. Om branschen själv kan hantera debatten tror Revisor A att skillnaden mellan det faktiska och uppfattade oberoendet kan minska.

Revisor A förklarar att han tror att branschen i mångt och mycket lever i en form av symbios med FAR. Han beskriver kontakten som ett mycket viktigt forum där representanter från hela branschen träffas och diskuterar viktiga frågor. Detta, tror Revisor A, ger en samsyn i branschen som är betydelsefull.

### **Revisorsnämnden**

Revisor A förklarar att revisionsmarknaden i Sverige är relativt liten vilket leder till att kontakten mellan revisionsbyråerna och RN i vissa fall blir mer informell. Denna kontakt bottnar i att alla parter har ett gemensamt intresse av att allt ska bli

rätt. RN utför även kontroller av revisioner där de ibland vill ta del av den information som revisionsbyrån samlat in i sitt system som uppfyller analysmodellens krav, berättar Revisor A. Han förklarar att det endast är RN som tar del av den här informationen då revisionsbyrån har en skyldighet att visa upp det hela. I andra fall är det en mer påtaglig fråga gällande tystnadsplikt. Såvida det inte skett något brottsligt.

Att RN är ett otroligt bra stöd är något som poängteras starkt av Revisor A. RN binder inte upp sig på något om de avger en rekommendation i ett ärende men det är en stor säkerhet för den individuella revisorn. Revisor A förklarar det hela som att få ett förhandsbesked av skatteverket. Han förklarar att alla revisorer för eller senare kommer få ett uppdrag granskat av RN och att det därför är mycket bra att söka deras assistans när man är osäker. Revisor A berättar även att RN på senare tid blivit mer aggressiva och att antalet disciplinärenden är överraskande många. Många av dessa rör dock mindre byråer och inte Big 4. Han förklarar att RN verkligen inte är världsfrånvända utan agerar på ett bra sätt i sitt arbete.

Revisor A avslutar med att han tror att det finns ett förväntningsgap gällande vad revisorn gör, kan göra och bör göra mellan olika parter. Han återkommer återigen till att kommunikation är det viktigaste verktyget för att minska dessa skilda uppfattningar. Som revisor för han exempelvis själv en tydlig dialog med sin klient för att reda ut vem som är ansvarig för vad under ett uppdrag. På detta sätt kan de olika gapen minskas.

#### **5.2.4 Mathias Carlsson, PwC**

##### **Oberoende revisor**

Carlsson säger att en oberoende revisor är för honom är likställt med en revisor. Han anser att det ingår i uttrycket revisor att man är oberoende. Att man är självständig i sina bedömningar samt att man inte påverkas av den man granskar är också viktigt, enligt Carlsson.

*”Att vara en oberoende revisor är samma sak som att vara en revisor. Säger man att man är revisor innebär det per definition att man måste vara oberoende. Det finns inget alternativ. Man kan inte vara en beroende revisor.”*

Mathias Carlsson, PwC

Enligt Carlsson finns det väldigt strikta regler i den svenska lagstiftningen vad gäller oberoende och hur man skall arbeta med detta. Utöver detta finns det interna regelverk på PwC som alla förväntas följa. Carlsson säger att det är något som alltid ligger i fokus när man jobbar med interna rutiner. Han berättar att den svenska delen av det hela är baserat på analysmodellen och att det finns en intern process på PwC som inkluderar oberoendefrågor. Denna process används när man antar nya uppdrag men också för att fastställa sitt oberoende på regelbunden basis. I egenskap av partner får Carlsson även rapportera om sitt innehav i olika bolag för att undvika att hans oberoende hotas.

### **Oberoendefrågor i praktiken**

Carlsson berättar att oberoendefrågorna sorteras under PwCs Risk & Quality-organisation. Det innebär att byrån har en särskilt utsedd partner ansvarig för oberoendefrågor samt det finns en partner att konsultera i varje region som de anställda kan vända sig till i oberoendefrågor.

Carlsson säger att det dagliga arbetet kring oberoende enligt lag utgår från revisorns faktiska oberoende. Dock anser han att det inte är oväsentligt att vara uppfattat oberoende också. Han tycker att det är svårt att ha en regel som säger att du alltid ska vara uppfattat oberoende då man inte kan styra vad andra tycker. Carlsson anser att det uppfattade oberoendet blir viktigare desto mer publik kunden är. Han säger att man får tänka till någon extra gång när man är revisor i ett kommunalt bolag eller ett publikt bolag.

Carlsson förklarar att det finns väldigt specifika regler för de tilläggstjänster som finns vid sidan av revisionen. Dessa varierar beroende på bolagets storlek. För

bolag som i lagstiftningen räknas som stora bolag är reglerna kring vilka tjänster som är tillåtna betydligt striktare än för mindre bolag. Vissa tjänster är inte alls tillåtna och för andra krävs att personer utanför revisionsteamet anlitas för att utföra tjänsten. Carlsson förklarar att det finns väl utarbetade interna rutiner kring detta. Varje gång en konsult ska lägga upp ett nytt projekt måste de fylla i en oberoendeanalys som ska godkännas av revisorn. På samma sätt funkar det internationellt via system som kontrollerar oberoendet. Carlsson berättar det är där han har en chans att påverka som koncernrevisor.

### **Rådande och kommande lagstiftning**

Rådande lagstiftning och rekommendationer på oberoendeområdet fungerar väl i dagsläget, tycker Carlsson. Han framhåller att regelverket är komplext och inte anpassat för att allmänheten skall förstå. Dock är han övertygad om att branschen och kunderna är nöjda med det regelverk som finns. De som inte är nöjda är de som inte är direkt inblandade i revisionen.

*”Regelverket fungerar väl för branschen. Branschen själv är nog nöjd med regelverket och även kunderna. Men de som inte är nöjda är de som inte är inblandade.”*

Mathias Carlsson, PwC

Carlsson tror att stort fokus har hamnat på att revisorn tillhandahåller andra tjänster än revision och att detta kan skada oberoendet. Han tycker dock att tjänster och råd som lämnas till kunden inte automatiskt hotar revisorns oberoende. Carlsson anser att oberoendet normalt sett är starkt och att revisionen vanligtvis inte skulle bli bättre för att någon annan firma skulle utföra dessa tjänster.

Carlsson förklarar att EU-kommissionens förslag gällande revision som kom 2011 inte avhandlas i någon större utsträckning på kontoret vid sidan om att personalen hålls uppdaterad. Han tror att det är svårt att analysera ett förslag innan det är bestämt att det skall implementeras. Han säger att man får förhålla sig till nuvarande regelverk och ta förändringar som de kommer.

Att de åtgärder som finns i förslaget skulle öka det faktiska oberoendet tror inte Carlsson är reellt. Han framhåller att i revisionsbyråer är det revisorn som äger kunden och inte de som utför konsulttjänster. Carlsson förklarar att revisorn fokuserar på att leverera sin produkt och påverkas i mindre grad av andra tjänster som säljs på firman. Han fortsätter med att poängtera att så länge det är kunden som betalar för revisionen så är det samma risk oavsett om du får sälja andra tjänster eller inte. Carlsson ser ingen koppling mellan arvodet för extra tjänster och revisionens kvalitet.

Carlsson tror inte att ett system där staten utsåg revisorer skulle vara positivt för revisionen. Han tror att yrkets status skulle minska vilket skulle leda till ett gap i genomsnittskompetens mellan de som utför revisionen och företagen själva. Carlsson tror också att revisorn inte skulle få reda på allt som händer på firman. Han framhåller att den största fördelen man har som revisor är att man har en bra relation till klienten vilket leder till att revisorn har full insyn i allt som händer på bolaget.

Carlsson poängterar att en oren revisionsberättelse är en form av misslyckande. I dessa fall har klienten antingen varit oärlig eller inte haft förtroende för revisorn. Han berättar att anmärkningar i revisionsberättelsen är relativt vanliga. Dock är de flesta anmärkningar kopplade till administrativa problem såsom att bolaget inte betalat skatter och avgifter i tid. Carlsson säger att dessa anmärkningar är meningslösa då ingen är intresserad av dem. Han fortsätter med att förklara att helt orena revisionsberättelser är mycket ovanliga och främst förekommer på mindre bolag, vilket sällan når offentligheten.

### **Offentlig debatt och lagstiftare**

Carlsson tror att både lagstiftaren och de som avger rekommendationer är insatta i oberoendefrågan. Han återkommer till att han tycker den nuvarande lagstiftningen fungerar bra. Carlsson framhåller att han tror att det förslag som bearbetas inom EU för tillfället i mångt och mycket kommit till för att brygga gapet mellan de som är insatta i lagstiftningen och är nöjda, samt de som inte är insatta och inte är nöjda. Carlsson tror att branschen skall akta sig från att blanda sig i debatten så



det kan uppfattas som om den pratar i egen sak. Den traditionella skolan har varit att ligga lågt och låta problem blåsa över. Han framhåller att en sådan kontakt i så fall skall gå genom FAR.

Carlsson tror att det är svårt att erhålla fullständig tillit från allmänheten. Han förklarar att varje gång det går bra för en klient så syns det inte men när en klient har problem skyller många på revisorn. Carlsson berättar att det inte är svårt att lura revisorn om man har uppsåt att göra det. En revision är aldrig heltäckande. För att lyckas med detta skulle man i princip behöva Realtidsövervakning av beslut, vilket skulle bli mycket kostsamt. Carlsson tror att detta problem kommer kvarstå så länge som revisorer arbetar på det sättet som de gör idag. Man utgår helt enkelt från att en klient är ärlig och har ett ärligt uppsåt, så länge det inte finns indikationer på oegentligheter.

*”Det som är svårt är hur man ska få till den tilliten. Varje gång det går bra syns det inte. Men varje gång det händer något så är det enkelt att skylla på revisorn.”*

Mathias Carlsson, PwC

### **Revisorsnämnden**

Carlsson berättar att RN utför granskningar av revisorn om någon anmäler en händelse. Dessutom granskas alla revisorer i börsbolag var tredje år. Han förklarar att RN normalt sett inte utför stickprovskontroller på en så stor byrå som PwC utan istället granskar PwCs interna processer för kvalitetskontroll av sina revisorer.

Carlsson avslutar med att konstatera att problematiken med det uppfattade oberoendet kommer kvarstå så länge det är den granskade som avlönar den som granskar. Det kommer alltid att finnas en inneboende misstänksamhet om att man inte biter den hand som föder en. Carlsson poängterar att kärnan i diskussionen ligger i den här relationen och så länge den ser ut som den gör kommer branschen inte komma ifrån denna problematik.

## 6. Analys

### 6.1 Hur och varför jobbar revisorer kring oberoendefrågor idag?

Diamant pekar dels på jävsreglerna som är sammankopplade med det enskilda bolaget och är av civilrättslig karaktär, och dels på de yrkesetiska regler som finns i revisorslagen och är inriktade på hur revisorn agerar i sin yrkesroll. Vidare tar han upp problematiken med att jävsreglerna och RevL numera inte är sammankopplade på något sätt. Diamant framhåller att detta har inneburit problem i vissa förekommande rättsfall.<sup>111</sup>

Orback anser att det finns ett problem med jävsreglerna i ABL vad gäller kopplingen mellan dessa och analysmodellen samt § 21 RevL. Hon anser att de är utdaterade då de inte uppdaterats i takt med den tekniska utveckling som skett de senaste 15 åren. Hon menar att lagstiftaren inte tagit till sig denna utveckling och exemplifierar med att lagstiftningen fortfarande gör skillnad på huvudbokföring och grundbokföring, vilket knappt existerar i de system som används idag.

Den nuvarande lagstiftningen på oberoendområdet är fullgod enligt Nihlberg. Den enda skillnaden han skulle vilja se är att arvoderingsfrågor bör diskuteras med klienters revisionsutskott istället för ledningen. Carlsson instämmer med Nihlberg och konstaterar att den nuvarande lagstiftningen fungerar väl i dagsläget. Dock framhåller han att regelverket av naturliga skäl är tydligt för de som är insatta i branschen, men inte för allmänheten.

Författarna menar att detta pekar på att svenska revisorer är nöjda med den lagstiftning som finns idag. Det är dock intressant att Orback anser att jävsreglerna är utdaterade i dagsläget.

---

<sup>111</sup> Diamant, 241-243

Analysmodellen är det kanske mest konkreta verktyget för revisorn att applicera i sitt arbete för att hantera oberoendefrågan. Enligt § 21 RevL skall revisorn inför varje nytt uppdrag pröva sitt oberoende genom analysmodellen och se om det finns omständigheter som kan hota oberoendet. Om sådana omständigheter finns skall revisorn avsäga sig uppdraget. Analysmodellen lägger fokus på de angivna hot som finns mot revisorns oberoende.<sup>112</sup>

Nihlberg anger att KPMG har sofistikerade system där revisorer dokumenterar oberoendeanalyser. Denna rapportering sker både löpande, inför nya uppdrag samt inför avlämnandet av revisionsberättelsen. Han framhåller även att dessa system i mångt och mycket går längre än vad analysmodellen kräver. Revisor A berättar att även den revisionsbyrå han arbetar på har ett system där oberoendet hanteras på ett sätt vilket är betydligt mer omfattande än analysmodellen kräver. Exempelvis tvingar systemet revisorn att tillföra ID-kopior och tillse att lagen om penningtvätt följs. Orback säger att analysmodellen har blivit mycket etablerad och ingår i starten på så gott som alla revisionsuppdrag. Hon tror dock att den används relativt slentrianmässigt i många fall. Trots detta har branschen utvecklat en större medvetenhet kring oberoendefrågor de senaste tio åren.

Revisor A berättar att den revisionsfirma han arbetar för har en speciell avdelning som jobbar med oberoendefrågor av olika slag. Denna avdelning har fyra medarbetare och har som uppgift att bland annat vara ett stöd i oberoendefrågor och tillse att de anställda inte innehar några otillåtna tillgodohavanden i form av aktier, fonder eller dylikt. Revisor A framhåller att han i egenskap av relativt ny partner ofta använder denna avdelning som ett stöd i den dagliga verksamheten. Carlsson berättar att det finns en nationellt utsedd partner för oberoendefrågor samt partners att konsultera i varje region. Orback berättar att hon i egenskap av medlemsrådgivare ofta får hjälpa FARs medlemmar med oberoendefrågor. Detta gäller dock oftast mindre byråer eller enskilda revisorer då stora revisionsfirmor i regel har oberoendeavdelningar och behandlar dylika frågor internt.

---

<sup>112</sup> Rev L § 21

Att det finns väl utarbetade rutiner för att förhindra att revisionsfirmorna åtar sig uppdrag som inte är oberoendemässigt kombinerbara är något som både Carlsson och Revisor A kan intyga. Carlsson förklarar att reglerna gällande detta är mycket mer omfattande när det kommer till de bolag som räknas som stora. Hos dessa är vissa tjänster inte alls tillåtna medan somliga kräver att det är personer utanför revisionsteamet som måste utföra tjänsten. Han framhåller dock att det finns väl etablerade rutiner kring detta. Exempelvis måste en konsult fylla i en oberoendeanalys varje gång denne skall lägga upp ett nytt projekt. Denna skall sedan godkännas av ansvarig revisor. Revisor A berättar om ett i mångt och mycket identiskt system, vilket han kallar för conflict check. Han förklarar vidare att en tjänst oftare är tillåten än vad man kan tro vid en första anblick. Inte sällan måste man dock utföra någon form av åtgärd, som till exempel tydligt avgränsa i uppdragsbrevet vilken tjänst revisionsbyrån utför och vilket ansvar byrån tar.

Revisor A förklarar att det tidigare nämnda oberoendesystemet har en global täckning och finns i hela revisionsbyråns internationella nätverk. Med hjälp av detta kan han utbyta information med kollegor världen över och göra avstämningar i de uppdrag som är av global karaktär. Revisor A berättar att han själv arbetar med många stora internationella koncerner och man i dessa fall måste som revisor se till att man är oberoende i alla de länder där bolaget bedriver verksamhet. Han framhåller att det finns en nolltolerans mot att inte stämma av med nätverket innan man tar på sig nya uppdrag eller tjänster. Vikten av detta är att man undviker problem i ett senare skede, enligt Revisor A. Även Carlsson stämmer in i att ovan nämnt oberoendesystem även är kopplat internationellt. Han framhäver att det är via detta system som han kan påverka i egenskap av koncernrevisor.

Författarna anser sig kunna utläsa att de stora svenska revisionsbyråerna arbetar aktivt och omfattande med oberoendefrågan. Det verkar dessutom vara i en betydligt större omfattning än vad lagstiftningen kräver. För författarna kommer inte detta som en stor överraskning då oberoendefrågan är så central för byråernas verksamhet och existens.

Både akademien och lagstiftningen behandlar och etablerar betydelsen av ett antal hot som kan relateras till revisorns oberoende. I Sverige har FAR tagit etablerat en lista om fem områden som ursprungligen publicerades av IESBA.<sup>113</sup> Beattie och Fearnley är ett exempel inom akademien som brukat denna lista.<sup>114</sup> Tanken i Sverige är att man skall utgå från analysmodellen och se till att dessa hot inte utgör någon risk mot revisorns oberoende i en viss situation.

Revisor A poängterar att det är sällan som historiska hot, som inte beaktats i den förberedande processen, dyker upp i efterhand. Vanligtvis handlar det om att nya hot uppstår när en klient vill anlita revisionsbyrå för ytterligare tjänster. Om ett historiskt hot dock skulle uppstå är det viktigt att omgående ta upp det med bolaget och styrelsen i det reviderade bolaget. Även andra instanser kan bli aktuella beroende på vilken ägandeform det rör sig om. Om man inte kan åtgärda hotet med någon form av åtgärd, exempelvis byta ansvarig revisor på uppdraget, kan det enda alternativet vara att avgå. Nihlberg ser att det kan uppstå problem relaterade till hoten om en revisor endast har en stor kund eller en kund som står för större delen av omsättningen. Detta är dock vanligare hos mindre revisionsfirmor eller enskilda revisorer hos de större revisionsbyråerna.

Författarna drar av detta resonemang slutsatsen att svenska revisorer vid de stora revisionsbyråerna är väl medvetna om dessa hot och aktivt arbetar med att minimera risken för deras uppkomst.

I dagsläget regleras lagstiftningen på EU-nivå via det åttonde bolagsrättsliga direktivet, vilket antogs i maj 2006.<sup>115</sup> Europeiska kommissionen har även utfärdat rekommendationer kring oberoendefrågan där den som publicerades 2002 kan nämnas särskilt då den speciellt tar upp revisorns oberoende. Denna rekommendation är principbaserad snarare än förbjudande, vilket ligger i linje med hur kommissionen vanligtvis arbetar.<sup>116</sup> Europeiska kommissionen kom i slutet av 2011 med ett förslag till ny förordning och en förändring av direktivet

---

<sup>113</sup> FAR, ”*Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*”, 4

<sup>114</sup> Beattie och Fearnley, ”*Auditor Independence and Non-Audit Services*,” 18

<sup>115</sup> Soltani, 161-162.

<sup>116</sup> Diamant, 212.

från 2006. Målet med dessa förändringar är uttalat att stärka revisornas oberoende genom bland annat förslag på obligatorisk rotation av revisionsföretag. Förslaget behandlar även frågan om revision och NAS där det framkommer att Kommissionen starkt vill begränsa kombinationen av dessa.<sup>117</sup> Med andra ord finns det en överhängande risk att förslaget starkt kommer påverka hur revisorer arbetar inom EU i framtiden.

Enligt Orback anser FAR att de nya striktare restriktionerna som Kommissionen föreslår inte skulle påverka oberoendet i någon större utsträckning. Hon påpekar att reglerna för det faktiska oberoendet är fullgoda och att förslaget endast skulle kunna ha en eventuell effekt på det uppfattade oberoendet. Hon framhåller att det finns en omfattande debatt kring förslaget och att det sannolikt kommer ske en del förändringar innan det slutligen implementeras. Sammanfattningsvis ser Orback inte att förslaget kommer förbättra den svenska oberoenderegleringen utan snarare försämra eller försvåra denna. Carlsson stämmer in och menar att de åtgärder som presenteras i förslaget knappast kommer öka det faktiska oberoendet. Han tror dock att förslaget i mångt och mycket kommit till för att brygga gapet mellan de som är insatta i lagstiftningen, och är nöjda, samt de som inte är insatta, och är mindre nöjda. Han poängterar att det är revisorn som äger kunden i revisionsbyrån och inte de som utför konsulttjänster. Han förklarar att så länge det är kunden som betalar för revisionen så finns samma risk oavsett om man säljer andra tjänster till klienten eller inte. Carlsson ser alltså ingen koppling mellan arvudet för extra tjänster och revisionens slutgiltiga kvalitet.

Nihlberg stämmer in vad gäller begränsningarna i revisornas tjänsteutbud och tror inte att sådana begränsningar skulle öka kvalitén på revisionen. Det han ser som det största tillskottet från kommissionens förslag är en mer informativ revisionsberättelse. Vidare tycker Nihlberg att det är bra att diskussionen kring oberoendefrågor förs på en högre nivå, men han säger att det ursprungliga förslaget bör ses över av individer som verkar inom branschen. Revisor A tror att de flesta parter anser att någon form av rotationsregler är bra men att det är angående tidsperioden som åsikterna går isär. Han förklarar att en allt för kort

---

<sup>117</sup> Europeiska kommissionen, "Förtroendet för finansiella rapporter ska återställas", 2011.

tidsperiod skulle innebära ökade kostnader för klienterna då det alltid är en inkörningsperiod som kräver mycket resurser i början. Revisor A framhåller att branschen bör förlika sig med tanken att rotationsregler kommer och att fokus ska ligga på att verka för en rimlig tidsperiod. Han anser dock att rotation kan påverka oberoendefrågan i en del fall. Exempelvis har vissa byråer väldigt långa affärsrelationer till vissa klienter som kan vara skadliga för oberoendet. Revisor A tror att det finns få revisorer som skulle ifrågasätta vissa ämnen i en sådan relation och därmed riskera att bryta en sådan betydelsefull relation. Han framhåller också att den svenska revisionsbranschen och dess upprätthållare samt de svenska lagstiftarna i vissa fall står enade mot EU och försöker bevara den svenska modellen. Han anser att det finns en samsyn i att Sverige inte vill bli sönderreglerat av EU.

Ur detta anser sig författarna sig kunna utläsa att revisionsfirmorna inom Big 4 mestadels är negativa till de föreslagna förändringarna och inte tror att denna process nämnvärt kommer förbättra revisionen för någon part.

## **6.2 Hur ser relationen mellan revisorer och upprätthållare ut?**

Firth beskriver relationen mellan revisorer och upprätthållare ur ett oberoendeperspektiv. Han anser att upprätthållare har starka intressen av revisorns oberoende och hur detta uppfattas. Firth menar att om utomstående parter börjar tvivla på revisorns oberoende skulle det kunna skapa problem som i slutändan kan påverka upprätthållarna och revisorerna negativt. Exempelvis finns risken att staten ingriper mer och branschen blir reglerad, vilket skulle leda till minskat inflyttande för upprätthållare och revisorer.<sup>118</sup>

RN beskriver sig själva som Sveriges myndighet för revisionsfrågor och har två huvudsakliga ändamål: Att säkerställa underlaget av kvalificerade revisorer och utöva tillsyn över dessa. RN utvecklar även god revisorssed samt god revisionsled

---

<sup>118</sup> Firth, 452.

genom ställningstaganden vid disciplinära åtgärder.<sup>119</sup> Carrington beskriver RN som en fristående myndighet under justitiedepartementet vars fokus ligger på att auktorisera lämpliga revisorer genom olika skriftliga test samt utföra löpande kvalitetskontroll samt systematisk och uppsökande tillsyn av dessa. Den löpande tillsynen sköter dock FAR för de revisorer som är medlemmar i denna organisation medan övriga ligger under RNs ansvar.<sup>120</sup>

Orback framhåller att RN stundtals kan vara strikt, det vill säga att de ibland lägger mer vikt vid lagstiftningen och regler än vad som är praktiskt gångbart. Hon poängterar dock att detta står skrivet i RNs uppdragsbeskrivning och att de i regel har en god förståelse i både teori och praktik. Orback konstaterar att RN och revisorsbranschen generellt sett är överens i de diskussioner som rör oberoende vad gäller de ärenden som uppstår hos RN. Nihlberg instämmer med Orback och menar att RN generellt sett har bra koll på branschen och vad som är substansen i revision. Han framhåller att de stora byråerna har anmält sig för frivillig granskning av RN. Revisor A berättar att RN är ett väldigt stort stöd. Han förklarar att en revisor kan vända sig till RN om det råder någon form av oklarhet och få en inofficiell rekommendation. RN är i dessa fall inte bunden av rekommendationen men den blir ändå en stor säkerhet för den enskilde revisorn. Revisor A poängterar att alla revisorer vid någon tidpunkt får ett uppdrag granskat av RN och att det därför är bra att söka assistans i de fall man är osäker. Han berättar även att RN blivit mer aggressiva och att antalet disciplinärenden numera är överraskande många, även om majoriteten inte gäller de stora revisionsbyråerna.

Författarna drar av detta slutsatsen att relationen mellan RN och revisorer vid Big 4 är god natur vad revisorerna beträffar och att RN i vissa fall kan fungera som ett stöd vid sidan av sin reglerande roll.

FAR är den svenska branschorganisationen för revisorer och rådgivare. De har en bred medlemsbas bestående av bland annat auktoriserade revisorer,

---

<sup>119</sup> Revisorsnämnden, webbsida, hämtad 2013-03-13.

<sup>120</sup> Carrington, 213-215.



skattekonsulter och auktoriserade redovisningskonsulter.<sup>121</sup> Carrington förklarar att FARs främsta mål är att fastställa god revisors- och redovisningssed vilket är en process som FAR arbetar med både nationellt och internationellt där organisationen företräder Sverige i flertalet internationella revisions- och redovisningsorgan.<sup>122</sup> FAR är även den svenska instans som utger rekommendationer på revisionsområdet vilket sker just genom utvecklingen av god revisors- och revisionsred.<sup>123</sup>

Orback berättar att FAR löpande arbetar med oberoendefrågor genom att möta debatten. Hon är själv sekreterare i FARs policygrupp för etik vilket är FARs organ för att gå igenom de oberoenderegler som finns och övervaka huruvida revisionsbranschen behöver stöd i dessa frågor. Revisor A anser att han anser att samarbetet med upprätthållarna fungerar bra på en svensk nivå och att man har en väl fungerade dialog med dessa. Han poängterar vidare att han anser att FARs arbete och rekommendationer är bra och att FARs bild av situationen är mycket lik byråernas vilket helt enkelt beror på att byråerna är representerade i FAR. Han sammanfattar det som att branschen lever i en form av symbios med FAR och att det forum organisationen utgör är mycket viktigt.

Författarna ser även att relationen mellan FAR och svenska revisorer vid Big 4 verkar vara god vilket rimligtvis till stor del beror på att byråerna är en stor del av FAR.

### **6.3 Hur ser svenska revisorer på oberoendegapet mellan upprätthållare och revisorer?**

FARs yrkesetiska regler poängterar vikten av att revisorns granskning följer lagar och regler men lägger extra stort fokus på att granskningen är avsedd för en annan part än uppdragsgivaren. Med andra ord är det de olika intressenterna som är den huvudsakliga målgruppen av revisionsberättelsen.<sup>124</sup>

---

<sup>121</sup> FAR, webbsida, hämtad: 2013-03-13.

<sup>122</sup> Carrington, 212.

<sup>123</sup> FAR, ”Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet”, 111.

<sup>124</sup> FAR, ”Yrkesetiska regler EtikR 1”, 3.

Orback beskriver revisorns oberoende som ett axiom, men att en analys av oberoendet måste fokuseras på hur förhållandet mellan revisor och klient ser ut från en extern parts synvinkel. Även Revisor A framhåller vikten av ta en extern parts perspektiv för att se potentiella problem.

Soltani konstaterar att grunden för en modern kapitalmarknad ligger i allmänhetens förtroende för denna. Detta förtroende bygger till stor del på revisionsberättelsen.<sup>125</sup> Holland och Lane bygger vidare på detta och förklarar att revisorns oberoende utgör ett nyckelattribut vad gäller förtroendet för informationen i revisionsberättelsen.<sup>126</sup> Carrington förklarar att värdet av oberoendets roll är att revisorn bestyrker företagsledningens yrkanden i egenskap av en extern tredje part.<sup>127</sup>

Nihlberg definierar en oberoende revisor som opåverkbar men lyhörd samt har hög integritet men är nyfiken. Han anser att debatten kring oberoende indirekt likställer begreppet oberoende med ekonomisk oberoende. Detta är problematiskt, enligt Nihlberg, då alla revisorer idag får betalt av klienten vilket skulle innebära att ingen revisor är oberoende i något fall. Hans åsikt är att oberoendetillståndet måste ligga djupare än det faktum att klienten avlönar revisorn. Carlsson menar att man i egenskap av revisor måste vara oberoende. Han menar att det är en sådan fundamental del av rollen att man inte kan vara revisor utan att vara oberoende. Orback konstaterar att gränsdragningen mellan oberoendefrågor och redovisningsjämvärden är svår. Hon berättar att kombiuppdrag är tillåtna enligt lagtexten men att det krävs vägledning i hur man kombinerar revisionsuppdrag med redovisningsuppdrag. Revisor A berättar att oberoendet bottnar i att revisorn skall utföra sin granskning på ett professionellt sätt och agera med integritet. Det är också viktigt att det inte finns några tvivel om att revisorn är oberoende och objektiv i sin granskning.

---

<sup>125</sup> Soltani, 185.

<sup>126</sup> Holland och Lane, "Perceived auditor independence and audit firm fees," 118.

<sup>127</sup> Carrington, 185-186.

Soltani menar på att det finns en utbredd konsensus bland i stort sett alla parter som berörs av revisionen att oberoendet har två beståndsdelar som tillsammans utgör begreppet oberoende: faktiskt och uppfattat oberoende. Han förklarar att faktiskt oberoende handlar om revisorns eget sinnestillstånd och att revisionen kan utföras utan negativa element av mental påverkan. Uppfattat oberoende å andra sidan behandlar intressenternas uppfattning av revisorns oberoende i en given situation.<sup>128</sup>

Orback menar på att revisorns arbete med oberoendefrågor måste utgå från det uppfattade oberoendet. Hennes åsikt är att de flesta revisorer kan bedöma sitt eget oberoende på ett korrekt sätt. Hon konstaterar slutligen att utan uppfattat oberoende finns det inget faktiskt oberoende. Revisor A stämmer in med Orback och konstaterar att både faktiskt och uppfattat oberoende är viktigt men att det uppfattade oberoendet är det viktigaste.

Nihlberg konstaterar att båda aspekterna är viktiga men att det är viktigare att revisorn faktiskt är oberoende och inte uppfattas som det än vice versa. Han förklarar att revisorns egen bild utgör oberoendet och att det uppfattade oberoendet hos intressenterna är avgörande för att det skall finnas ett förtroende för revisorsrollen i samhället. Carlsson menar att hans dagliga arbete kring oberoendefrågor rent lagenligt utgår från det faktiska oberoendet. Han anser att det skulle vara svårt att lagstadga att en revisor alltid måste uppfattas som oberoende då man inte kan styra andra åsikter. Han anser dock att det inte är oväsentligt att vara uppfattat oberoende också. Carlsson konstaterar att det uppfattade oberoendets vikt ökar desto mer publikt företaget som revideras är. Han förklarar att man som revisor måste tänka till en extra gång, vad gäller det uppfattade oberoendet, när man reviderar kommunala bolag och publika bolag.

Författarna ser att det finns en skild syn mellan de intervjuade respondenterna vad gäller vilket aspekt av oberoendet som är det viktigaste. Det verkar inte finnas en utbred konsensus vad gäller om det är det faktiska eller det uppfattade oberoendet som är det viktigaste.

---

<sup>128</sup> Soltani, 192-193.

Briloff menar på att det finns ett kommunikationsgap mellan vad redovisningsutövarna kommunicerar och vad intressenterna förväntar sig.<sup>129</sup> Mednick talar om ett annat gap kallat uppfattningsgapet där intressenterna uppfattar revisionsyrkets ansvar på ett annat sätt än yrket uppfattar det.<sup>130</sup> Beattie, Brandt och Fearnley diskuterar förväntningsgapet som beskriver skillnaden på de förväntningar som intressenter har angående revisorns roll och ansvar gentemot revisorn själv.<sup>131</sup> Carrington förklarar förväntningsgapet som att vissa aktörer överdriver sina förväntningar på den tjänst som revisorn utför. Han menar att revisorerna själva anser att gapet uppstått för att branschen inte är tillräckligt tydlig med vad revisionen egentligen innebär och att lösningen är att helt enkelt förklara för inblandade parter hur revisionsprocessen egentligen ser ut. Han poängterar att man i denna diskrepans kan se betydelsen som olika intressenter tillskriver revisionen.<sup>132</sup>

Beattie, Brandt och Fearnley berättar vidare om förväntningsgapet samt dess koppling till oberoendet och menar att intressenternas uppfattning vad gäller oberoendet är en fundamental del av det totala förväntningsgapet. De förklarar att de anser att den viktigaste aspekten av förväntningsgapet är just det uppfattade oberoendet hos olika intressenter. Problematiken ligger enligt dem i att revisorn skall leverera en oberoende granskning samtidigt som de skall bedriva en problemlösande och konsultativ verksamhet. De förklarar att det finns en diskrepans mellan hur revisorerna själva ser på sitt oberoende och hur intressenterna ser på detta. Denna aspekt av förväntningsgapet, som enligt artikelförfattarna är den viktigaste aspekten, utgör oberoendegapet.<sup>133</sup>

Schleifer och Shockley menar slutligen att frågan inte är om oberoendegapet existerar utan i hur stor omfattning. De menar på att det inte är en fråga om gapet existerar utan vilken potential gapet har att skada oberoendet i en viss situation.

---

<sup>129</sup> Briloff, "Old Myths and New realities in Accountancy," 484.

<sup>130</sup> Mednick, "The auditor's role in society," 70.

<sup>131</sup> Beattie, Brandt och Fearnley, "Auditor independence and the expectations gap," 160.

<sup>132</sup> Carrington, 222.

<sup>133</sup> Beattie, Brandt och Fearnley, "Auditor independence and the expectations gap," 159-163.

Artikelförfattarna menar att det skiljer sig mellan olika grupper av intressenter och att det anses mer skadligt i vissa grupperingar. De poängterar att intressenterna generellt tror att större skada kan ske än revisorerna själva.<sup>134</sup>

Orback menar att både lagstiftaren och upprätthållarna är tillräckligt insatta i oberoendeproblematiken och att RN och revisionsbranschen generellt sett är överens i merparten av de oberoendediskussioner som uppstår. Detta är något som Carlsson instämmer i. Han anser också att både lagstiftaren och de som avger rekommendationer är väl insatta i oberoendefrågan. Nihlberg anser att RN generellt sett förstår branschen och vad substansen i revision innebär. Revisor A pekar på att revisionsmarknaden i Sverige är så pass liten att den leder till tät kontakt med RN. Han poängterar att det finns ett gemensamt intresse mellan RN och revisionsbyråerna att oberoendet behålls intakt. Revisor A är tydlig med att han inte anser att RN är världsfrånvända utan agerar på ett lämpligt sätt i sitt arbete. A berättar att även FARs bild av revisorernas arbete och syn på oberoendet är mycket likt revisorernas vilket i härstammar från att revisionsbyråerna är starkt involverade i FAR.

Revisor A säger att han tror att lagstiftaren är insatt i oberoendefrågan och problematiken kring denna fråga men har en viss avvikande bild från revisorerna vad gäller oberoendet. Han menar på att det finns en politisk aspekt som de måste ta hänsyn till och genom detta se till allmänhetens bästa. Dock tror han att lagstiftarens bild avviker väldigt lite vid sidan av denna politiska aspekt. Revisor A pekar på att han tror att lagstiftarna i många lägen reagerar på händelser som inte alltid är reella problem men som allmänheten uppfattar som sådana. Han tror att grunden till detta fenomen kan ligga i skillnaden mellan faktiskt och uppfattat oberoende. Han poängterar att detta antagligen beror på den bristande kommunikationen mellan parterna. Nihlberg stämmer in i politikerfrågan och menar på att han anser att lagstiftaren är insatt i oberoendeproblematiken men att debatten hamnar snett ibland när de folkvalda skall ackumulera politiskt kapital genom att genomföra förhastade regleringar.

---

<sup>134</sup> Schleifer & Shockley, "Policies to promote auditor independence," 11.

Ett ofta återkommande tema bland respondenterna är deras syn på hur branschen har hanterat kontakten till intressenterna. Nihlberg menar på att andra intressenter än lagstiftarna och upprätthållarna har en annorlunda uppfattning om oberoendet än vad revisorerna har. Han menar på att detta är branschens ansvar då den inte deltar i den allmänna debatten. Han anser att branschen alltid har vunnit på att säga så lite som möjligt i syfte att bli minimalt ifrågasatt. Detta är något som Revisor A stämmer in i och konstaterar att branschen historiskt sett varit allt för sparsam med att delta i debatten kring oberoendefrågor och revision i över huvud taget. Han anser att allmänhetens bild är starkt präglad av ett antal stora uppmärksamma incidenter som inte är representativa för det arbete som branschen utför som helhet. Revisor A menar på att det är av vikt att avdramatisera processen för att allmänheten skall förstå hur revisorer faktiskt arbetar och motarbeta den dissonans som finns mellan vad allmänheten uppfattar och hur branschen agerar. Han menar att om branschen själv kan lära sig att hantera debatten kan detta leda till att det gapet mellan det faktiska och det uppfattade oberoendet kan minska.

Carlsson å andra sidan anser att branschen skall akta sig för att blanda sig i debatten då det kan uppfattas som man pratar i egen sak. Han instämmer dock med respondenterna ovan och konstaterar att den klassiska skolan har varit att ligga lågt och låta problem blåsa över. Carlsson tror att det är svårt att få fullständig tillit från allmänheten. Han menar på att varje gång en revision går som den ska syns det inte men när en revision går dåligt skyller många på revisorn. Carlsson tror att problemet kommer kvarstå så länge revisorer arbetar på det sätt som de gör idag.

Orback tror att den stora skillnaden mellan lagstiftarens och revisorernas bild av branschen är konceptuell. Hon menar på att revisorerna ser sig som konsulter vars mål är att hjälpa klienten medens lagstiftare tenderar att se revisorerna som lagens förlängda arm. För revisorn är dess upplysnings och anmälningsplikt i vissa val sekundära och det leder till att prioriteringarna är omvända för dessa parter. Hon sammanfattar det som att det råder konsensus över hur lagen skall appliceras men att det finns en konceptuell skillnad om vilken revisorns roll egentligen är. Hon tror att frågan till slut blir om revisorn är en hjälpande hand eller en granskande

enhet. Revisor A anser att det finns ett förväntningsgap mellan olika parter gällande vad revisorn gör, kan göra och bör göra. Han återkommer till att det är kommunikation som är nyckeln för att förena dessa förväntningar. På detta sätt kan gapet minskas. Carlsson menar att problematiken med skillnaden på det faktiska och det uppfattade oberoendet kommer kvarstå så länge den granskade enheten avlönar den som granskar. Det finns en inneboende misstänksamhet mot att branschen inte biter den hand som föder den. Han avslutar med att konstatera att så länge den här relationen är kärnan i revisionen så kommer branschen inte komma ifrån denna problematik.

Författarna utläser av ovanstående att revisorerna anser att det finns en utbredd samsyn mellan svenska revisorer vid Big 4 och upprätthållarna vad gäller oberoendefrågan. Den svenska marknaden är så pass liten att den frekventa kommunikationen mellan dessa parter leder till samsyn.

# 7. Slutdiskussion

## 7.1 Slutsatser

Att oberoendefrågan är högst aktuell i dagsläget är ett faktum som kan utläsas ur den presenterade empirin. Debatten om revisorns oberoende har under de senaste decennierna fått bränsle i form ett flertal uppmärksammade företagsskandaler där oberoendefrågan har hamnat i fokus. Detta har föranlett en allt starkare opinion för att reglera hur revisorer arbetar kring sitt oberoende.

Uppsatsens mål var att undersöka hur svenska revisorer ser på oberoendegapet mellan svenska revisorer vid Big 4-byråer och revisionens upprätthållare. Utifrån den empiri som inhämtats i uppsatsarbetet ser författarna inga tydliga tendenser på att revisorerna anser att oberoendegapet mellan dessa parter skulle vara av omfattande slag. Det verkar finnas så pass starka kopplingar och så mycket interaktion mellan dessa parter att oberoendegapet är litet. Med andra ord finns det en samsyn i oberoendefrågor vilket bör ha en positiv effekt på den tillsyn som upprätthållarna genomför och de rekommendationer som dessa utger. Det mönster som författarna ser är istället att oberoendegapet verkar vara mer extensivt i relationen till andra intressenter än upprätthållarna. Värt att poängtera är att detta är revisorernas bild av relationen vilket inte ger någon garanti för att upprätthållarna är av samma uppfattning.

Ett frekvent återkommande område bland respondenterna är frågan om hur revisionsbranschen hanterar debatten kring revisionsyrket i allmänhet och oberoendet i synnerhet. Flertalet respondenter anser att branschen har varit allt för passiv i debatten och låtit andra aktörer i det närmaste fritt bestämma klimatet i denna. Författarna anser att det kan finnas en koppling mellan oberoendegapet och branschens passivitet i debatten. Genom att inte aktivt förmedla en realistisk bild av revisorernas arbetssätt kan branschen ha förstärkt gapet mellan revisorns faktiska oberoende och intressenternas uppfattade oberoende. Författarna är dock av åsikten att denna problematik inte är lika närvarande i oberoendegapet mellan



revisorerna och upprätthållarna utan att den främst påverkar gapet gentemot övriga intressenter. De tendenser som går att utläsa ur empirin är att svenska revisorer vid Big 4-byråerna anser att branschen förmodligen kommer, och bör, anta en mer aktiv roll i debatten vilket författarna tror är ett nödvändigt steg för att minska oberoendegapet till ett flertal intressenter.

Författarna kan se ett tydligt mönster i uppsatsens empiri vad gäller hur revisorerna ser på den svenska regleringen och det presenterade förslaget från Europeiska kommissionen. Respondenterna menar att den svenska modellen är fullgod och har en mestadels negativ inställning till flertalet av de förslag som presenterats i förslaget från Europeiska kommissionen. Tre av respondenterna uttrycker tydligt att de inte tror att förslaget vare sig kommer öka kvalitén på revisionen eller stärka det faktiska oberoendet. Dock är en av respondenterna av uppfattningen att det möjligtvis kan stärka det uppfattade oberoendet. Författarna ser här ett intressant framtida händelseförlopp där den fortsatta debatten kring Kommissionens förslag sannolikt kommer intensifieras desto närmare förslaget kommer ett fastslaget beslut. Rimligtvis kommer svenska revisorer vid Big 4-byråerna och upprätthållarna verka starkt för att begränsa förslagets inverkan på den svenska revisionsmodellen.

Flertalet respondenter menar att även lagstiftarna är väl insatta i revisorernas arbete och oberoendeproblematiken. De menar att skillnaden i samsyn är av politisk natur då politiker kan spela på allmänhetens potentiella missuppfattning av revisorns metodik för att ackumulera politiskt kapital. En respondent framhåller att hon tror att skillnaden vad gäller revisorernas och lagstiftarnas bild av branschen är konceptuell, det vill säga att de olika parterna har olika uppfattning angående vilken roll revisorn egentligen antar. Författarna tror att detta sannolikt är applicerbart även på övriga intressenter vilket kan vara en förklaring till oberoendegapets existens mellan revisorer och dessa intressenter.

Författarna anser att de intervjuade revisorernas uttalanden pekar på att svenska revisorer på större revisionsbyråer har ett stort fokus på oberoendefrågan och är väl insatta i oberoendets olika delar. Flera respondenter talar om vikten av att belysa både det faktiska och det uppfattade oberoendet som definieras i teorin.

Dock verkar åsikterna gå isär vad gäller vilken av dessa två aspekter som bör stå i centrum när man arbetar med oberoendefrågan. Av de fyra respondenter som deltar i undersökningen anser två att det faktiska oberoendet bör stå i fokus och två att det uppfattade oberoendet är det viktigaste att ta hänsyn till. Det verkar med andra ord inte råda konsensus kring var arbetet med oberoendefrågan ska utgå ifrån. Författarna ser att den delade meningen i denna fråga kan få konsekvenser i det framtida arbetet med oberoendefrågan. I sken av att revisorerna själva verkar tillfredsställda den svenska lagstiftningen och de interna kontrollsystem som finns anser författarna att fokus bör ligga på att utgå från det uppfattade oberoendet.

Författarna anser att de genom denna uppsats teoretiskt har bidragit genom att tydliggöra teorin kring oberoendegapet, dess beståndsdelar och betydelse för revisionens intressenter. Oberoendegapet avhandlas, enligt författarnas kännedom, relativt sällan i allmänhet och än mer sällan ur en svensk synvinkel. Författarnas förhoppning är att uppsatsen kan inspirera till fortsatta studier inom detta högst intressanta och relevanta område.

Empiriskt anser författarna att de bidragit genom att studera svenska revisorer vid Big 4-byråernas syn på oberoendegapet mellan dessa och upprätthållare. Denna empiri har visat på att oberoendegapet mellan dessa parter verkar vara litet. Vidare har den insamlade empirin pekat på flera intressanta framtida forskningsområden som vidare redogörs för nedan.

Den praktiska relevansen i uppsatsen anser författarna främst ligga i det faktum att analysen och slutsatserna pekar mot att oberoendegapet är relativt litet mellan svenska revisorer vid Big 4-byråerna och upprätthållare. Dessa resultat bör sannolikt vara av intresse för dessa parter i det fortsatta arbetet med oberoendeproblematiken. Av praktisk relevans bör även de indikationer som framkommit gällande oberoendegapet till övriga intressenter vara. Enligt författarna pekar analysen och slutsatserna på att det finns ett betydligt större gap till andra intressenter som revisorerna och upprätthållarna rimligtvis bör analysera inför framtiden.

## 7.2 Förslag till framtida forskning

Det finns flera intressanta områden för framtida forskning på oberoendeområdet med koppling till oberoendegapet. Författarna har i denna uppsats begränsat sig till att studera revisorernas bild av oberoendegapet mellan revisorer och upprätthållare. En omvänd studie där upprätthållarnas syn på samma fråga skulle säkerligen vara av intresse för akademien.

Vidare skulle relationen mellan revisorer och lagstiftare med fokus på oberoendegapet vara ett intressant område att studera närmare. Speciellt med tanke på den process som nu bedrivs på EU-nivå.

Att oberoendegapet verkar vara mer omfattande vad gäller övriga intressenter är en intressant aspekt som säkerligen skulle kunna utgöra underlag för en framtida studie. Relaterat till detta är även revisionsbranschens medverkan i debatten vilket säkerligen skulle vara intressant att analysera ur ett oberoendeperspektiv och vilken påverkan den relativt passiva ställning branschen vidhåller har i relation till detta.

Inom en snar framtid kommer sannolikt det förslag som nu bereds på EU-nivå resultera i någon form av ändrad lagstiftning vilket naturligtvis är högst intressant att studera närmare ur flera perspektiv.

# Källförteckning

## Litteratur

Alvesson, Mats och Kaj Sköldberg. *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, andra upplagan.

Lund: Studentlitteratur, 2008.

Bryman, Alan och Emma Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*.

Malmö: Liber ekonomi, 2005.

Carrington, Thomas. *Revision*.

Malmö: Liber, 2010.

Diamant, Adam. *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*.

Uppsala: Iustus, 2004.

Flint, David. *Philosophy and principles of auditing: an introduction*.

Basingstoke: Macmillan Education, 1988.

Holloway, Immy och Stephanie Wheeler. *Qualitative research in nursing*

Oxford: Blackwell, 2002.

Jacobsen, Dag Ingvar. *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*.

Lund: Studentlitteratur, 2002.

Porter, Brenda, Jon Simon och David J. Hatherly. *Principles of external auditing*, tredje upplagan.

Chichester: Wiley, 2008

Soltani, Bahram. *Auditing: an international approach*.

Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007

## **Artiklar**

Af Ekenstam, Anna-Clara., och B Flink. ”Vi fortsätter värna om och utveckla den unika svenska modellen.”

*Balans* nr 5 (2011): 40.

Antle, Rick. ”Auditor Independence.”

*Journal of Accounting Research*, 22 (1984): 1-20.

Beattie, Vivien, R, Brandt och S, Fearnley. “Auditor independence and the expectations gap: Some evidence of changing user perceptions.”

*Journal of Financial Regulation and Compliance* (1998): 159–170.

Briloff, Abraham J. “Old Myths and New realities in Accountancy.”

*The Accounting Review* (1966): 484-495.

Brown, Gene R. “Changing Audit Objectives and Techniques.”

*The Accounting review* (1962): 696-703.

Chi, Wuchun, E, Douthett Jr. och L, Lisic. “Client importance and audit partner independence.”

*Journal of Accounting and Public Policy* (2012): 333-334.

Dopuch, Nicholas, R. R, King och R, Schwartz. “Independence in Appearance and in Fact: An Experimental Investigation.”

*Contemporary Accounting Research* (2004): 79-114.

FAR, “Revision ökar förtroendet”, (2013).

Firth, Michael. “Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines.”

The Accounting Review (1980): 451-466.

Haber, Jeffrey R., "Does being the auditor impair independence?"  
CPA Journal, 6 (2005): 12.

Holland, Kevin och J, Lane. "Perceived auditor independence and audit firm fees."  
Accounting and Business Research (2012): 115-141

Lennartsson, Rakel. "Grönboken om revision – Hur blev det?"  
Balans nr 1 (2012): 22-23.

Law, Philip. "An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence."  
Managerial Auditing Journal (2008): 917-934.

Mednick, Robert. "The auditor's role in society: A new approach to solving the perception gap."  
Journal of Accountancy (1986): 70-74

Salehi, Mahdi, A, Mansoury och Z, Azary. "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran."  
International Journal of Economics and Finance (2009): 165-174

Schleifer, Lydia och R. Shockley. "Policies to promote auditor independence: More evidence on the perception gap."  
The Journal of Applied Business Research, 7 (1991): 10-17

### **Forskningsrapporter**

Beattie, Vivien and Stella Fearnley. "Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review."  
Institute of Chartered Accountants in England & Wales (Storbritannien: 2002)

## Lagar, regleringar, direktiv och rekommendationer

Justitiedepartementet. SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*.

Justitiedepartementet. SFS 2001:883. *Revisorslag*.

Europeiska Kommissionen. *Statutory Auditors' Independence in the EU*. (2002).

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

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

FAR. *Yrkesetiska regler EtikR 1*. (2012).

IAASB. *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. (2012).

IESBA. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. (2012).

Revisorsnämnden. RNFS 2001:2. *Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*. (2001).

## Elektroniska källor

Brännström, Dan. (2013, mars) Viktig delseger i Bryssel. Hämtad 2013-03-15, från <http://danbrannstrom.se/viktig-delseger-i-bryssel>.

Europeiska kommissionen. (2010, oktober). EU-kommissionen startar samråd om hur den europeiska revisionsmarknaden kan förbättras. Hämtad 2013-03-15, från [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1325\\_sv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1325_sv.htm)

Europeiska kommissionen. (2010, december). Remissvarslista: Contributions authorised for publication. Hämtad 2013-03-15, från [http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt\\_consultations/library?l=/abschlussprung/audit\\_firms&vm=detailed&sb=Title](http://circa.europa.eu/Public/irc/markt/markt_consultations/library?l=/abschlussprung/audit_firms&vm=detailed&sb=Title).

Europeiska kommissionen. (2011, november). Förtroendet för finansiella rapporter ska återställas: Kommissionen vill förbättra kvaliteten och öka dynamiken och insynen i revisionsbranschen. Hämtad 2013-03-15, från [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1325\\_sv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1325_sv.htm)

FAR. Om oss. Hämtad 2013-03-13, från <http://far.se/Templates/Pages/Far/StandardPage.aspx?id=328&epslanguage=sv-SE>

Revisorsnämnden. Om Revisorsnämnden. Hämtad 2013-03-13, från Revisorsnämndens hemsida. [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html)



# Bilagor

## Bilaga 1 - Begreppsförklaring

God revisionssed	Aktiebolagslagen slår fast att en revision skall utföras enligt god revisionssed. Detta begrepp regleras i störst omfattning av FAR och kan förklaras som ett förhållningssätt bland revisorer där integritet och omdöme är ledord.
God revisorssed	Revisorslagen anger att en revisor har en allmän plikt att följa god revisorssed. Dessa står att finna i en rad etiska rekommendationer från FAR. Generellt kan det understrykas att dessa rekommendationer inte endast gäller revisionsuppdrag utan alla situationer som en revisor utsätter sig för i sin yrkesroll.
NAS	Non-audit Services. NAS är ett samlingsbegrepp för de tjänster som revisionsfirmor tillhandahåller revisionskunder utanför ramen för revisionsuppdrag.
Big 4	Samlingsbegrepp för de fyra största revisionsbyråerna i världen. I denna uppsats används begreppet för att beskriva KPMG, Ernst & Young, Deloitte och PwC.

## Bilaga 2 - Intervjufrågor

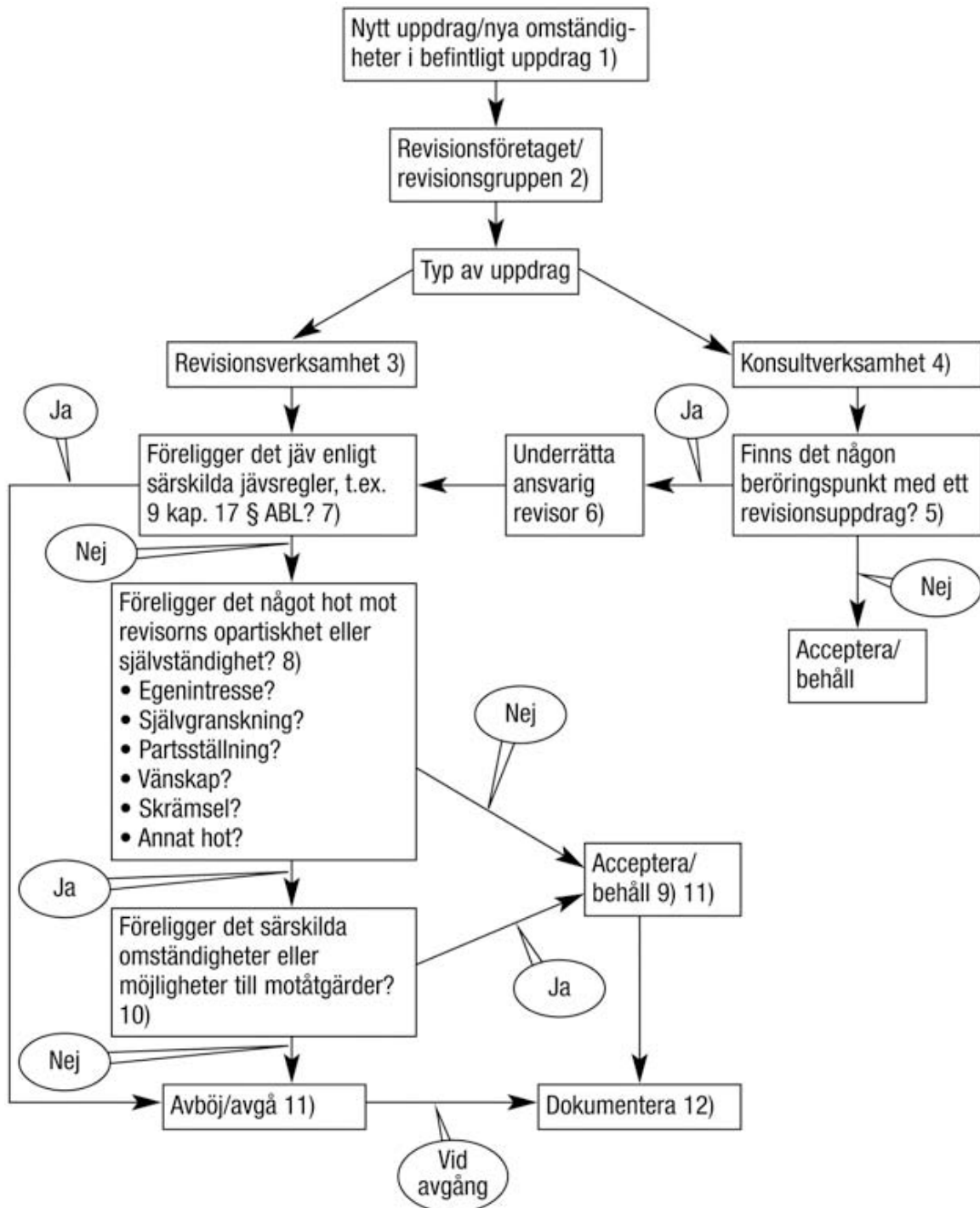
Frågeställningsfråga	Intervjufrågor till revisionsbyråer	Motivering till intervjufråga
RQ 2	Hur länge har du varit verksam som revisor?	Inledningsfråga. Etablera respondentens validitet.
RQ 2	Vad innebär begreppet oberoende revisor för dig?	Fastställa vad respondenten känner till om oberoendefrågan.
RQ 2	Hur vill ditt företag att du arbetar med/mot oberoendeproblematiken?	Fastställa hur respondenten tillämpar oberoendefrågan i sitt dagliga arbete.
RQ 1 & 2	Anser ni att det dagliga arbetet kring oberoendefrågor bör utgå från revisorns bild av sitt oberoende eller externa parter bild av revisorns oberoende?	Avstämning ifall respondenten har tankar kring olika parter perspektiv på oberoendefrågan och vad denne anser är viktigast.
RQ 2	Hur använder din organisation sig av analysmodellen idag?	Etablerar revisorns syn på analysmodellen och därmed hans/hennes syn på det uppfattade oberoendet.
RQ 2 & 3	Vad tycker du om rådande lagstiftning och rekommendationer angående revisorns oberoende?	Fastställer respondentens syn på den rådande lagstiftningen.
RQ 2	Ett förslag till ny förordning gällande revision kom från EU 2011. Vad anser du om förslaget? Hur tror du förslaget kommer påverka oberoendefrågan?	Fastställer hur respondenten ställer sig till förslaget och hur detta kan påverka arbetet med oberoende i framtiden.

RQ 2	Till vilken grad anser du att de som lagstiftar kring revisorns oberoende är tillräckligt insatta i problematiken kring densamma?	Fastställer om respondenten har förtroende för lagstiftarna. Leder oss in på oberoendegapet.
RQ 1 & 3	Till vilken grad anser du att de som ger rekommendationer kring revisorns oberoende är tillräckligt insatta i problematiken kring densamma?	Fastställer om respondenten har förtroende för de som ger rekommendationer. Leder oss in på oberoendegapet.
RQ 3	Tror du att lagstiftaren har en avvikande bild av oberoende från revisorn?	Fastställer respondentens syn på huruvida revisorn och lagstiftaren har samma syn gällande oberoende.
RQ 1 & 3	Tror du att de instanserna som ger rekommendationer har en avvikande bild av oberoende från revisorn?	Fastställer respondentens syn på huruvida revisorn och de som utger rekommendationer har samma syn gällande oberoende.
RQ 3	Hur ofta och i vilket syfte för din organisation kontakt med FAR och Revisorsnämnden?	Beskriver respondentens förhållande med FAR och RN.

<b>Frågeställningsfråga</b>	<b>Intervjufrågor till FAR</b>	<b>Motivering till intervjufråga</b>
	Hur länge har du varit verksam inom FAR och vad har du för bakgrund?	Inledningsfråga. Etablera respondentens validitet.
RQ 3	Vad innebär begreppet oberoende revisor för FAR?	Fastställa vad respondenten känner till om oberoendefrågan.
RQ 3	Hur arbetar ni med oberoendefrågor idag?	Fastställa hur respondenten behandlar oberoendefrågan i sitt dagliga arbete.
RQ 1 & 2	Anser ni att det dagliga arbetet kring oberoendefrågor bör utgå från revisorns bild av sitt oberoende eller de externa intressenternas bild av revisorns oberoende?	Avstämning ifall respondenten har tankar kring olika parter perspektiv på oberoendefrågan och vad denne anser är viktigast.
RQ 2	Hur (väl) anser ni att analysmodellen används av revisorer idag?	Etablerar FARs syn på analysmodellen och därmed hans/hennes syn på det uppfattade oberoendet.
RQ 2	Anser ni att analysmodellen uppfyller sitt syfte?	Etablerar om analysmodellen uppfyller sitt syfte enligt upprätthållare.
RQ 1 & 2	Vad anser ni om rådande lagstiftning & rekommendationer angående revisorns oberoende?	Fastställer respondentens syn på den rådande lagstiftningen.
RQ 1 & 3	Förslag till ny förordning gällande revision kom	Fastställer hur respondenten ställer sig till förslaget och hur detta kan

	från EU 2011. Vad anser du om förslaget? Hur tror du förslaget kommer påverka oberoendefrågan?	påverka arbetet med oberoende i framtiden.
RQ 1 & 3	Till vilken grad anser ni att lagstiftaren är insatt i den teoretiska och praktiska oberoendeproblematiken?	Fastställer om respondenten har förtroende för lagstiftarna. Leder oss in på oberoendegap.
RQ 1 & 3	Till vilken grad anser ni att normbildare är insatta i den praktiska oberoendeproblematiken?	Fastställer om respondenten har förtroende för normbildare. Leder oss in på oberoendegapet.
RQ 1 & 3	Tror du att normbildare och lagstiftaren har en avvikande bild av oberoende från revisorn?	Fastställer respondentens syn på huruvida revisorn och lagstiftaren har samma syn på oberoendet.
RQ 3	Hur ofta och i vilket syfte har FAR kontakt med revisionsbyråer och Revisorsnämnden?	Beskriver respondentens förhållande till revisionsbyråer och revisorsnämnd?

## Bilaga 3 – FARs flödesschema över analysmodellen



## Ett gap utan bett

**Revision anses allmänt vara en förtroendebransch, men vem vaktar väktarna? En ny uppsats från Lunds Universitet belyser vad som inom akademien kallas för oberoendegapet och om branschens upprätthållare drar åt samma håll som revisorerna själva i frågan om revisorns oberoende.**

Vi tar det från början. Revisionen har existerat sedan Aristoteles dagar och gick ut på att statliga tjänstemäns förvaltning av statliga medel granskades. Granskning av privata räkenskaper går att hänföras tillbaka till 1200-talets Italien i städer som Venedig och Pisa. Allt eftersom förekomsten av privata bolag blev vanligare ökade även antalet revisorer och de första sammanslutningarna av revisorer i ett skrå skedde i 1500-talets Venedig. När publika, globala bolags växte sig stora från slutet på 1800-talet och framåt hade även revision blivit en allmän angelägenhet och 1919 införde handelskamrarna en central revisorsnämnd. Sedermera blev nämnden statlig och idag ansvarar Revisorsnämnden (RN) för auktorisation, tillsyn och normbildning på revisionsområdet. Tillsammans med branschorganisationen FAR utgör

RN idag revisionens upprätthållare på den svenska revisionsmarknaden.

### Revisorns oberoende

Revisorns oberoende är ett begrepp som har frekventerat löpsedlarna under de senaste åren, men få vet vad det egentligen innebär. Inom akademien och lagstiftningen delas oberoendet upp i faktiskt och uppfattat oberoende. Faktiskt oberoende syftar till revisorns egen uppfattning av sin objektivitet och självständighet, medan uppfattat oberoende är intressenters och andra externa parter uppfattning av detsamma. Det är lätt att likställa revisorns oberoende med ekonomiskt oberoende, men det finansiella hotet är ett i mängden. Listan kan göras lång och inkluderar bland annat riskerna att revidera sitt eget eller kollegors arbete, att revisorn och klienter blir mer än professionellt bekanta samt att revisorn hotas av en klient till att göra felaktiga uttalanden. Dessa hot mot revisorns oberoende undviker han eller hon genom att inför starten av varje uppdrag samt vid påskrift av årsredovisning använda sig av den så kallade analysmodellen. Modellen går ut på att revisorn begrundar sitt oberoende ur alla relevanta

perspektiv och dokumenterar denna process.

### **En etablerad samsyn**

Oberoendegapet är skillnaden i hur revisorn respektive en given extern part uppfattar revisorns oberoende. Denna externa part kan vara investerare, RN, lagstiftare eller gemene man. Den aktuella uppsatsen från Lunds Universitet var tänkt att visa på oberoendegapet mellan just revisorer och upprätthållare - att branschens upprätthållare är mer fokuserade på teori än praktik. Uppfattningen bland revisionens utövare, det vill säga revisorerna själva, verkar dock vara den motsatta. I det nyligen presenterade materialet framgår att svenska revisorer vid Big 4-byråer anser att oberoendegapet är litet och att svenska revisorer och upprätthållare har en mycket likartad syn på oberoendeproblematiken. Samtidigt pekar uppsatsförfattarna på att oberoendegapet verkar vara betydligt

större till övriga intressenter såsom investerare och allmänheten.

### **Quis custodiet ipsos custodes**

I skenet av dessa resultat samt nutida företagsskandaler såsom HQ och Panaxia, där kopplingar till revisorns oberoende finns, ställer man sig kanske frågan varför den svenska revisionsbranschen och de svenska upprätthållarna inte verkar mer för att minska oberoendegapet till övriga intressenter. Revisionsbranschen har traditionellt sätt varit mycket sparsam med att delta i debatten. Kanske är det dags att ta ett kliv fram och verka för en större förståelse för revisorns arbete? Och om nu det finns en så stark samsyn mellan upprätthållare och revisorer; varför driver inte upprätthållarna på mer i denna fråga? Allmänheten litar på att RN och FAR skall upprätthålla revisionsbranschen, men vem vaktar vaktarna?

*Carl Waliant*

*Unga aktiesparare*

*Fotnot: Detta är en fiktiv artikel som inte publicerats i Dagens Industri eller i någon annan publikation.*