

Magisteruppsats
Vårterminen 2008
Handledare: Owe R Hedström
Författare: **Abdulkadir Yousuf**
William Mohammadi

Revisorernas oberoende ifrågasätts

– går det att sitta på dubbla stolar, få dubbla inkomster och ändå bevara oberoendet?

Abstract

The recent accounting scandals in large companies in both USA and Europe, such as Enron and Scandia, have led to a huge debate about the quality of financial reports approved by auditors who, at the same time, offer consultancy service to their audit clients. Many researchers and experts argued that there is a role conflict when an auditor offers consultancy service to audit clients. They argue that the main duty of an auditor is to verify the truthfulness of the company's financial statements. Giving consultancy service to the audit clients will impair the auditor's role to examine the company's books independently because of the economic bond between auditors and audit clients.

As a result of the Enron scandal, the legislators in the USA have made restrictions to how auditors provide non-audit service to audit clients. However, the legislators in Sweden, unlike the US, did not choose to introduce such restrictions. They instead introduced an *Analytical Model*, which is a tool designed to help auditors in their decision making process concerning their independence. This has led us to the following research question: *What is the auditors' attitude towards auditing a company that they also offer a consultancy service? What measures do auditors take to maintain their independence?*

The purpose of this study is therefore to acquire knowledge about auditor's attitude to provide consultancy service to their clients and if this affects their independence. We also wanted to see if the existing tools, such as the "Analytical Model" help auditors to maintain their independency. Another purpose is to find out if a difference exists between how auditors who work in large or small public companies handle the different situations that might affect their independence.

A deductive methodology was applied to acquire the necessary theories and previous research contributions in the area. Most of the work is from other countries and the results are contradicting. Some researchers have found that there is a relationship between consultancy service to audit clients and the impairment of the auditor's independence while others oppose.

In order to answer our research question, we performed six qualitative interviews with certified public accountants in both small and large auditing firms. Our findings show that the consultancy service to audit clients affects the auditor's independence, especially if the consultancy service is substantial. We also found that there is a difference between how small and large companies manage different situations that may undermine the auditor's independence. Furthermore, our results show that the larger the auditing firm is, the better it is equipped to offer consultancy service to audit clients and at the same time maintain the auditor's independence. This is mainly due to the fact that large auditing firms have more qualified consultants who work in different departments within the company. This makes it possible that some of the consultants deal with the auditing while others offer consultancy service to the same client.

Key Words: auditor's independence, non-audit service, consultancy service, accounting scandals

Sammanfattning

Revisorernas dubbla roller och hur det kan påverka revisorns oberoendeställning är ett återkommande problem som har debatterats flitigt efter redovisningsskandalerna. Vid redovisningsskandalerna har de inblandade revisorerna fått kritik med tanke på att de har gjort ett undermåligt arbete samt lämnat felaktig information. Ett exempel på detta är Enronskandalen där lagstiftarna i USA ansåg att revisorerna i Enron brustit gällande oberoenderegler och därmed inte påpekat alla fel som ledningen i Enron undanhöll från intressenterna. Samma problematik men i mycket mindre proportioner har även drabbat Sverige. Där ledningen i Skandia "fifflet" med bokföringen och revisorerna som skulle upptäcka bristerna såg bara mellan fingrarna. Efter dessa skandaler har anklagelser gjorts mot revisorerna om varför de inte förvarnat allmänheten tillräckligt om vad som försiggick i skandalföretagen. Detta har väckt vårt intresse att närmare undersöka och få en ökad förståelse om problematiken. Vidare har Många forskare och experter påpekat att revisorerna dilemma just ligger vid tillhandahållandet av dubbla tjänster gentemot revisionsklienten. En del har påpekat att problematiken ligger just vid konsultationen som revisorer ger till sina revisionsklienter, och att detta i sin tur påverkar revisorns möjlighet att utföra ett självständigt granskningsarbete.

Lagstiftarna i Sverige har för några år sedan infört ett verktyg som revisorer skall förhålla sig till vid hantering av de rollkonflikter som kan uppstå vid rådgivning och granskning av företag. För att ta reda på hur denna rollkonflikt påverkar revisorernas oberoendeställning vill vi ta del av revisorernas uppfattning om problematiken med dubbla roller. Vidare är vi intresserad att få en ökad förståelse om dubbla roller medför att revisorerna tenderar brista gällande deras oberoendeställning. Detta ledde till vår forskningsfråga:

Vad är revisorns inställning till att en och samma revisor/revisionsbyrå erbjuder både konsult- och revisionstjänster till klienten och vad gör då revisorn för att bevara sin oberoendeställning vid tillhandahållandet av dessa dubbla tjänster till klienterna?

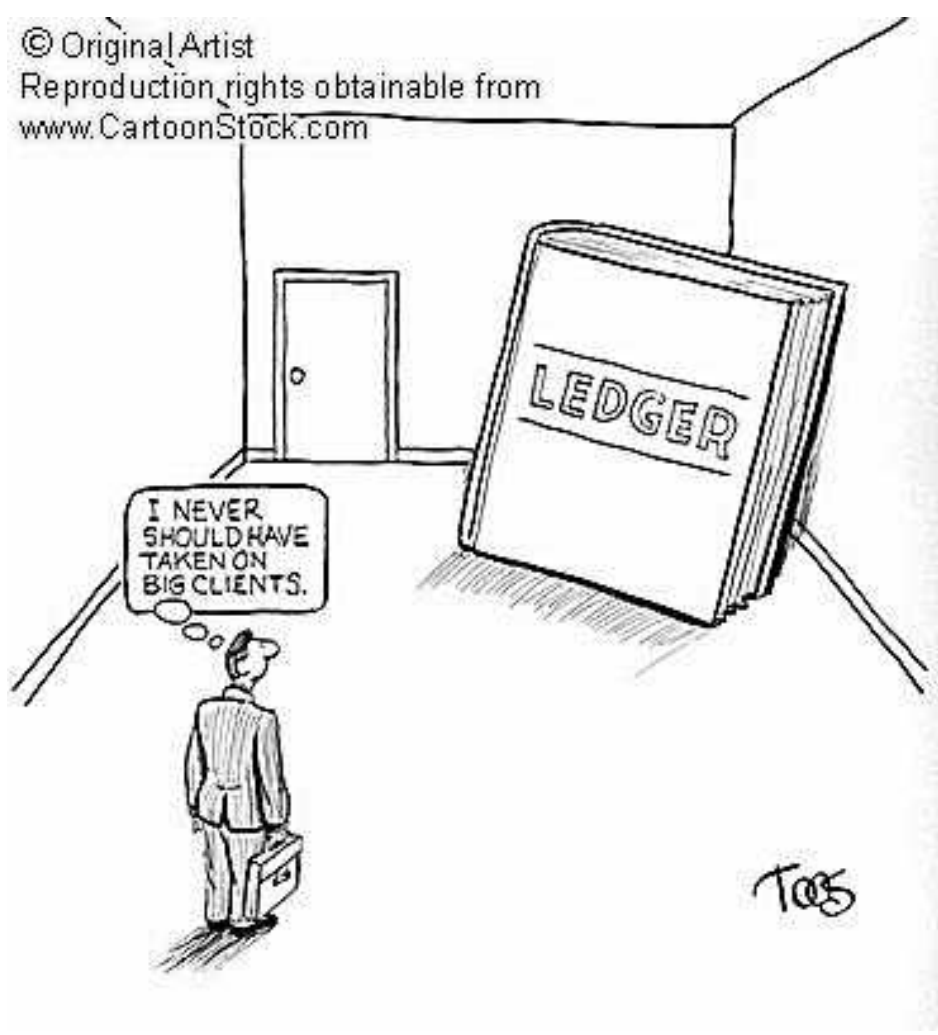
Syftet med studien är att förvärva en ökad förståelse om revisorernas inställning till dubbla roller och dess påverkan på revisorernas oberoende. Vidare ett av delsyftena är att resonera om de befintliga lagar och verktyg hjälper dem att uppfylla oberoendekravet eller om det behövs ytterligare lagskärpningar. Ett annat delsyfte är att analysera om det finns skillnader mellan stora och små revisionsbyråer gällande hanteringen av dubbla roller.

För att få en bra grund att stå på före vår empiri har vi genom ett deduktivt angreppssätt skaffat de nödvändiga teorier, lagar och forskningsresultatet kring revisorer och revisorns olika roller. Exempel på dessa teorier är revision, revisorns dubbla roller, oberoendekrav, analysmodellen och konsult- och granskningsarvodet. Vidare har vi även inslag av det abduktiva angreppssättet för att kunna ta del av eventuella teorier som eventuella kan komma fram genom djupintervjuerna. För att undersöka problematiken har vi valt att genomföra en kvalitativ studie där vi har undersökt sex revisorer, fyra av dessa arbetar i stora revisionsbyråer och resterande två på mindre byråer. Denna studie är vidare skriven ur revisorersperspektiv där vi med en hermeneutisk kunskapssyn skall förstå och tolka respondenternas syn på problemområdet.

Vår studie har i korthet visat att fristående rådgivning till revisionsklienterna påverkar revisorns oberoendeställning. Vidare har det visat sig att det finns skillnader på hur stora och mindre revisionsbyråerna minimerar eller eliminerar olika hot för att bevara oberoendekravet.

Nyckelord: oberoende, omfattande, dubbla roller.

© Original Artist
Reproduction rights obtainable from
www.CartoonStock.com



INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	8
1.1 Problembakgrund	8
1.2 Syfte	12
1.3 Avgränsningar	13
1.4 Begreppsdefinitioner	14
1.5 Disposition	15
2. VETENSKAPSTEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER	16
2.1 Ämnesval.....	16
2.2 Förförståelse	17
2.3 Kunskapssyn.....	18
2.4 Perspektiv	18
2.5 Vetenskapligt angreppssätt.....	19
2.6 Val av metod	19
2.7 Insamling av Sekundärdata	20
2.7.1 Kritik mot sekundära källor.....	20
3. TEORETISK REFERENSRAM	22
3.1 De vanligaste bolagsformerna i Sverige.....	22
3.2 Intresse konflikt i aktiebolag och revisorns roll	22
3.3 Intressenter och företagens information.....	23
3.3.1 Ägare och ledningen.....	24
3.3.2 Långgivare.....	24
3.3.3 Leverantörer, kunder och kreditgivare	24
3.3.4 Stat och kommun.....	25
3.3.5 Finansanalytiker och ekonomijournalister	25
3.4 Vad är Revision och vilka lagar tar revisorn hänsyn till vid granskning av företag.	26
3.5 Processen kallas Redovisning	26
3.5.1 Balansräkning och Resultaträkning.....	27
3.5.2 Styrelsens och VD:s förvaltning (Förvaltningsberättelse)	28
3.6 Grundegenskaper hos revisorn	28
3.6.1 Revisorns oberoende krav	29
3.6.2 Tystnadsplikt- & kompetenskravet	30
3.7 Revisorns dubbla roller och dess effekt på dennes självständighet	31
3.7.1 Rådgivningsrevision.....	32
3.7.2 Fristående rådgivning.....	32
4. Revisorernas dubbla roller	33
4.1 Vad anser forskarna om revisorns dubbla roller?.....	33
4.2 Vad anser experter i Sverige om revisorns dubbla roller?	38
4.3 Revisorns roll i skandalerna och skärpning av lagen som följde	40
4.3.1 Sarbenes-Oxley Act – USAs hårda svar på redovisningsskandalerna	42
4.3.2 Syftet med Sarbaney Oxley Act.....	43
4.3.3 Sox-lagens krav för det reviderade företag och dess ledning.....	43
4.3.4 Förbjudna tjänster enligt Sox lagen.....	44
4.4 Förord till Analysmodellen	44
4.5 Analysmodellen.....	46
4.5.1 Steg 1- Att identifiera eventuella förtroenderubbande omständigheter	46
4.5.2 Egenintressehotet	46
4.5.3 Självgranskningshotet	47
4.5.4 Partställningshot	47
4.5.5 Vänskapshot	47

4.5.6	Skrämselhot.....	48
4.6	Steg 2 – Avlägsna förtroenderubbande omständigheter	48
4.6.1	Motåtgärder	48
4.6.2	Två olika sorter av motåtgärder:	49
4.7	Steg 3 – Dokumentation av analysen	50
4.8	Sammanfattning av teoriavsnittet.....	52
5.	PRAKTISKT METOD	55
5.1	Val av respondenter.....	55
5.2	Urvalsmetod	56
5.3	Insamling och bearbetning av primärdata	56
5.3.1	Kritik mot primärdata.....	58
5.4	Access.....	58
6.	EMPIRI OCH ANALYS	59
6.1	Vad är revision, oberoende, revisorernas arbetsuppgifter? Samt vilka som begagnar sig av den reviderade finansiella rapporterna?.....	59
6.2	Analys av begreppet revision, oberoende, samt användarna av revisionsuttalanden....	62
6.2.1	Revision.....	62
6.2.2	Arbetsuppgifter och intresser	62
6.2.3	Revisorns oberoende	62
6.2.4	Vi frågar oss: Varför är det viktigt att revisorn skall vara oberoende?.....	63
6.3	Vad är skillnaden mellan revisions- och fristående rådgivning?	64
6.3.1	Analys av skillnader mellan revisions- och fristående rådgivning	64
6.4	Vad har revisorerna för syn på dubbla roller och hur påverkar det på oberoende kravet?	65
6.4.1	Analys av revisorerna syn på dubbla roller och påverkan på deras oberoende krav .	68
6.5	Vilken betydelse har storleken av rådgivningsarvoden kontra granskningsarvoden för revisorns oberoende?.....	69
6.5.1	Analys av arvodenas betydelse	71
6.6	Vilka hot kan förekomma, vilka verktyg används för att neutralisera dem och behövs det ytterligare lagskärpningar?	72
6.7	Analys av hot, verktyg och eventuella lagskärpningar	77
6.7.1	Verktyg.....	78
6.7.2	Ytterligare lagskärpningar.....	79
6.8	Vad anser revisorerna om Revisionsnämnden som granskarnas granskare eller behövs det en utomstående granskare?.....	80
6.8.1	Analys av RN som tillsynsmyndighet eller behov av ersättare.....	81
6.8.2	Övriga kommentarer	83
6.8.3	Analys av övriga synpunkter.....	84
7.	SLUTSATSER.....	85
7.1	Vårt kunskapsbidrag.....	85
7.1.1	Vad gör revisorn för att bevara oberoendekravet vid tillhandahållandet av dubbla tjänster till revisionsklienten?.....	85
7.1.2	Återkoppling till syften	86
7.2	Diskussion och reflektion över Studien	86
7.3	Kritik av vår studie.....	88
8.	SANNINGSKRITERIER	89
8.1	Intersubjektivitet.....	89
8.2	Giltighet.....	89
8.3	Praktisk användbarhet	89
8.4	Förslag till vidare studier.....	90
9.	KÄLLFÖRTECKNING	91

9.1 Böcker	91
9.1.1 Metod	91
9.1.2 Teori	91
9.2 Vetenskapliga artiklar	92
9.3 Forskningsrapporter	92
9.4 Tidningsartiklar	93
9.5 Offentligt tryck och Lagar	93
9.6 Elektroniska källor	94

Figurförteckning:

Figur 1: Revisionens intressenter.

Figur 2: Redovisnings och revisionsprocess.

Figur 3: Revisorförtroende.

Figur 4: Revisorrollkonflikt.

Bilagor:

Bilaga 1: Intervjumall

Bilaga 2: SOU 2008: 32

Bilaga 3: SOU 2007: 56

FÖRKORTNINGAR

ABL	Aktiebolagslagen
RS	Revisionsstandard
RN	RevisionsNämnden
BFL	Bokföringslagen
FAR	Förening Auktoriserade Revisorer
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant
ASB	Auditing Standard Board
GAAS	General Accepted Auditing Standard.
SEC	Security and Exchange Commission. SEC.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board.
SPE	Special Purpose Entity
SOX	Sarbanes- Oxley act (Sox)
SRS	Svenska Revisorsamfund

1. INLEDNING

Kapitlet inleds med studiens problembakgrund samt vidare problemformulering, syfte, avgränsningar och begreppsdefinitioner. Kapitlet avslutas med en översiktlig disposition.

1.1 Problembakgrund

Revisor ”Auditor” betyder på latin den som förhör eller lyssnar på någon. Under Romerska tiden förhörde man skattebetalarna som exempelvis bönder och företagare så att de offentligt kunde redogöra resultaten på sina rörelser och detta ledde även till att revisorerna kunde bestämma skatten som skulle betalas¹. Det är inte bara skattemässiga skäl som ligger till grund för varför företag lämnar offentliga finansiella rapporter. Företagen har andra intressenter som kräver externa rapporter och andra viktiga finansiella information om företagets ekonomi. Dessa intressenter är bland annat ägare, långgivare, leverantörer, kunder, stat och kommun och konkurrenter². Vidare har alla dessa intressenter olika behov då de vill ta del av företagets finansiella information. Till exempel vill ägarna bedöma om lönsamheten i företaget är bra samt om ledningen sköter sitt jobb. Långgivare som banker och andra kreditinstitut vill bedöma och se företagets betalningsförmåga gällande räntan och återbetalningen av lånet. Samma skäl som långgivarna har leverantörer ett intresse att bedöma om företaget kommer att infria sina betalningsförpliktelser³.

För att finansiell information som företag lämnar ifrån sig skall vinna intressenternas och allmänhetens förtroende måste den vara reviderade av en professionell revisor. Revision skapar trovärdighet som gynnar både parterna⁴. Revisorns uppgift är vidare att kritisk granska och uttala sig om företagets finansiella rapporter (Årsredovisningen) och om dessa följer gällande lagar, visar en rättvisande bild av företaget och inte innehåller väsentliga fel⁵.

Det finns en rad krav som ställs på revisorer. Dessa är att revisorer vid granskning av företag skall utföra sina uppgifter professionellt, vara objektiva, opartiska och kompetenta⁶. Enligt vår mening är oberoendekravet ett viktigt element för att utföra uppdrag som revisor och vinna allmänhetens och de inblandade parterers förtroende, som det påpekades ovan kräver lagen också att revisorer skall vara oberoende. Revisorns dubbla roll som granskare och rådgivare till revisionsklienten kan skapa allmänhetens tvivel om revisorernas oberoende. Vi frågar oss själva, om det föreligger beroendeställning när revisorernas konsulteringsarvoden är mer än den lagstadgade revisionsarvodet eller då en och samma revisionsbyrå granskar företaget samtidigt som de tillhandahåller konsulttjänster?

Enligt Levander som har utforskat, de stora revisionsbolagen i Sverige och hur mycket dessa tjänade på revision kontra konsultverksamhet kom forskaren fram till att revisionsbolagen tjänade lika mycket i revisionsarvode som i konsultarvode. Detta har hon skrivit i Dagens Industri i en artikel med rubriken ”Revisorernas Dilemma” och menar att man kan ifrågasätta om revisorernas påstående att vara oberoende stämmer. Levander hävdar att problem kan uppstå när revisorerna sitter med dubbla stolar och får dubbla inkomster, dvs. revisorernas

¹ Hayes, Rick ., Roger, Dassen., Arnold, Schilder., & Philip, Wallage. *Principal of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, Second Edition, Pearson Education. 2005, s. 2.

² Smith, Dag., *Redovisningens språk*, 3:e uppl. Studentlitteratur. 2006, s.17-22.

³ Ibid, s.17-22.

⁴ [http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL.,\(20080315\)](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL.,(20080315))

⁵ FARs Samlingsvolym del 2, 2006. RS 200 , s. 336.

⁶ FARs Samlingsvolym del 2, 2006. RS 200, s. 337.

dubbla roll som innebär både granskare och rådgivare åt företag. Som granskare utför revisorerna den lagstadgade revisionen och uttalar sig om företagets finansiella rapporter är korrekta och visar en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, å andra sidan som en rådgivare säljer han/hon konsulttjänster till revisionsklienterna ⁷.

I en forskning som bedrivits av tre forskare i USA, och har genom det kommit fram till att revisionsbolag som tillhandahåller mera konsulttjänster jämfört med granskningstjänster hamnar ofta i ekonomisk beroendeställning och därmed urholkas deras självständighet. Ett utlåtande som forskarna gjort i *Research Paper of Stanford Graduate School of Business är att:*

” The provisions of non-audit-service impairs an auditor’s independence and dangerously stretches the bounds of accepted accounting practices”. ⁸

Liknande resultat har Firth kommit fram till. Forskaren anser också att den så kallade fristående rådgivningen till revisionsklienten påverkar negativt på revisorns oberoendeställning⁹.

Den tidigare chefen på Revisionsnämnden Lefrell är emot revisorers dubbla roller och har hävdade länge att revisorers möjlighet att erbjuda rådgivning till revisionsklienterna bör förbjudas. Lefrell menar att detta kan skada revisorernas oberoendeställning¹⁰.

Under 1990-talet har företagens behov av konsulttjänster ökat markant¹¹. För att bemöta det växande rådgivningsbehovet har många revisionsbolag utvidgat sina rådgivningstjänster och byggt upp stora rådgivningsavdelningar¹². Efter detta blev begreppet ”One stop shopping” allmänt känt. Detta begrepp innebär att ett företag skulle kunna få all tänkbar konsultation på ett och samma ställe, det vill säga hos ett revisionsbolag. Ett exempel på detta är revisionsbolaget Lindbergs Grant Thomas hemsida och kan även ses på andra revisionsfirmors hemsidor. Att dessa firmor erbjuder bl.a. skatterådgivning där de gör reklam att med skicklig skatterådgivning kan företag spara stora summor. Vidare är det billigare för företag att ”outsourca” sin ekonomihantering till redovisningskonsulter inom revisionsbyrån, och därmed koncentrera sig på andra kärnverksamheter¹³. Som ovan nämnt anser Lefrell att lagstiftarna borde förbjuda dubbla roller till revisionsklienten och denne hävdar vidare att detta inte uppskattas av revisorbranschen. Lefrell menar dock att utvecklingen är på väg och refererar till USA:s lagförändring efter Enronskandalen. Enligt Anson som är expert inom området kan dubbla tjänster som revisorer erbjuder till revisionsklienten påverka revisorns oberoende. Anson ifrågasätter revisorernas självständighet vid utförandet av dubbla roller och hävdar:

⁷ Levander, Margareta., *Revisorernas Dilemma*. Dagens Industri, 2001.

⁸ Nelson Karen., Richard M. Frankel., & Marilyn F. Johnson. *Auditors Independence and Earnings Quality*, GSB Research Paper no. 1669, 2001.

⁹ Firth, Michael., *Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions*, Journal of Business Finance & Accounting, 29(5) & (6), June/July 2002, s 687ff.

¹⁰ Balans nr. 8-9, *Han tvivlar på Analysmodellen*, 2003.

¹¹ Moberg, Krister., *Bolagsrevisorn: Oberoende. Ansvar. Sekretess*. Tredje Upplagan Norstedts Juridik AB, 2006. s. 21ff.

¹² Ibid., s.22.

¹³ [http://www.grantthornton.se/Tjanster/Redovisning.,\(20080316\)](http://www.grantthornton.se/Tjanster/Redovisning.,(20080316)).

*” The issue of independence is particularly acute when the tax strategy is sold to achieve a particular financial statement result. The whole point of the auditor is to audit the financial statements, but now they’re affecting the financial statement results and they’re then going to audit that? How can that possibly be independent?”*¹⁴

För att vidare aktualisera problematiken så har det på senare tid inträffat stora skandaler i finansvärlden. I Exempelvis USA har både revisionsfirmor och stora företag som bland annat Enron och Worldcom hamnat i blåsväder. Energijätten Enron som var Wall Streets sjunde största bolag gick i konkurs år 2001 där det var orimligt att ett så stort och vinstgivande företag helt plötsligt gick i konkurs utan förvarning. Det visade sig senare att företagsledningen ”fifflat” med bokföringen och gömt stora kostnader i special skapade firmor (SPE:s) som inte konsoliderades med Enrons finansiella rapporter. På så sätt kunde ledningen manipulera bokföringen och höja företagets resultat samt vidare få stora bonus ersättningar. Många aktieägare förlorade enorma pengar i samband med Enrons fall. Många frågade sig om revisorerna visste om bokföringsmanipulationerna som pågick i företaget. Det visade sig att Andersen, Enrons revisionsfirma var djupt involverat. En av anledningarna påstås vara att Enron var en så pass stor klient till Anderson att det medförde att revisionsfirman inte ville förlora dem som klient. En annan faktor påstås vara de stora rådgivningsarvodena som revisorfirmen fick från Enron där företaget under år 2001 betalade Andersen revisionsbolag 27 miljoner dollar i enbart rådgivningsarvode och 25 miljoner för revisionsarbetet. Detta har återigen aktualiserat debatten om revisorernas oberoende eller beroendeställning gentemot uppdragsgivarna¹⁵.

För att komma till rätta med redovisningsskandalerna har USA infört stränga regler som begränsar vad företagsledningen och revisorer får och inte får göra. Den nya stränga lagen Sarbanes–Oxley Act (Sox-lagen) stiftades år 2002. Lagen syftar till att återställa investerarnas och allmänhetens förtroende till aktiemarknaden och garantera att den information som företaget lämnar till marknaden är korrekt¹⁶. De svenska bolag som påverkas av den nya Sarbenes Oxley Act (Sox – lagen) är de som är registrerade på den amerikanska börsen som exempelvis Electrolux, Ericsson och Volvo¹⁷.

En del experter inom området revision har kritiserat stiftandet av Sox- lagen och menar att detta står tvärt emot redovisningsreglerna och praxis som länge byggts upp inom branschen. Generalsekreteraren för FAR Marklund menar att skapandet av en lag på några veckor som ändrar grundstenarna för företagsstyrning i USA och resten av världen medför en tveksamhet för hur det kommer att fungera i verkligheten. Marklund hävdar vidare att revisorer inte gör fel utan försummar att upptäcka fel, de som gör fel är ledningen och styrelsen i företaget. Revisorer kan missa att upptäcka fel när de är ny i företaget, men att detta minskar då de arbetat med ett företag några år. Med tanke på att revisorer då lär sig mer om företaget¹⁸. Vi anser att det kan skapas problem då en revisor jobbar med ett och samma företag under en längre period då detta kan bygga upp en omedveten vänskapsrelation med klienten som därmed kan försvaga revisorernas oberoendeställning.

Redovisningsskandaler där företagsledare och exempelvis fifflat med aktieägarnas investerade kapital och revisorer som missat att upptäcka det har inte bara drabbat USA. Utan liknande historier, men i mycket mindre omfattning har också hänt här i Sverige. Skandia skandalen är

¹⁴ Anson, PCAOB 2004, s. 111.

¹⁵ Veckans Affärer., Börskrönikan. *Revisorer i dubbla roller*, 020121

¹⁶ Balans nr. 1, *USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, 2003, s.23-28

¹⁷ Ibid, s. 23-27.

¹⁸ Björn, Marklund., *Revisorer får klä sig skott för fel*. Dagens Nyheter 020819.

ett exempel på detta där bl.a. företagets dåvarande VD Lars-Erik Peterson ändrade det ingångna avtal om bonusprogram och undanhöll viktig information från styrelsen. Detta medförde att Peterson kunnat förskingra 70 miljoner kronor som styrelsen inte kände till¹⁹. Vidare hade ledningen manipulerat redovisningen av bonusbeloppen som betalades ut. Detta hade utförts genom att de bokfört en mindre summa än den aktuella utbetalningen²⁰. Även i denna skandal riktas hård kritik mot företagets revisorer då de inte upptäckt de fel som begåtts av företagsledningen eller rentav sett mellan fingrarna²¹. Vi anser att detta kan medföra att en viss misstänksamhet gentemot revisorerna arbete då de har skrivit en ren revisionsberättelse trots dess vetskap om ledningens tvivelaktiga affärer. Enligt Stellan Nilsson har revisorernas del i företagsskandalerna skapat en livlig debatt i Sverige, vilket således lett till att lagstiftarna skärpt, omarbetat och moderniserat de gamla revisorslagarna²².

Sveriges svar på att komma till rätta med företagsledningens affärer och kunna höja revisorernas medvetenhet av oberoendeställning var införandet av den nya analysmodellen. Den nya analysmodellen som trädde i kraft den 1 januari 2002 tydliggör också kraven på revisorernas opartiskhet och självständighet. Revisorerna måste i varje uppdrag ta ställning till om det föreligger omständigheter som kan hota eller rubba revisorns oberoende. Prövningen skall dokumenteras väl så att utomstående kan bedöma rimligheten av revisorns ställningstagande. Revisorn skall vidare inte ta rådgivnings- eller revisionsuppdrag som kan skada revisorns oberoende krav. Några av dessa hot som revisorn skall beakta är självgränsnings-, egenintresse- och skrämselfhot.²³

Under senare år har företagets behov av att få kompetent rådgivning ökat. För att möta de växande rådgivningsbehoven har revisionsbolagen utökat sitt tjänsteutbud till klienterna. Förutom erbjudandet av de traditionella revisionstjänsterna har revisionsbolagen även ökat den kvalificerade fristående rådgivningen till revisionsklienterna²⁴. Exempelvis erbjuder revisionsbolagen rådgivning som skatter, löpande bokföring, företagsförvärv och andra känsliga rådgivningsuppdrag²⁵. Vi anser att dessa tjänster kan vara känsliga för revisorns oberoende krav. Med tanke på att då revisorn kan ta hand om företagets löpande bokföring, samt revidera dessa rapporter och uttala sig om korrektheten av dessa rapporter. Vi anser att revisorn hamnar i en rollkonflikt där denne granskar resultatet av sina egna råd. Det finns forskning inom detta område som visar skilda slutsatser angående hur en och samma revisor kan vara rådgivare och granskare till ett och samma företag. En del forskare som exempelvis Defond anser att dessa dubbla roller inte påverkar revisorns oberoende med tanke på att revisorn utför sitt arbete på ett objektivt sätt och följer gällande lagar samt att revisorn inte vill få dåligt rykte²⁶. Vidare hävdar experter inom området att genom rådgivning till företag blir revisorn duktigare och får mera inblick över företaget, vilket i sin tur kan hjälpa denne vid senare granskning av företaget²⁷.

¹⁹ Svenska dagbladet, *Skandias styrelse kördes över*, 2003.

²⁰ *Ibid.*, Dec 2, 2003.

²¹ Dagens Nyheter, *Revisorernas roll i härvan granskas*, 2003.

²² Nilsson, Stellan., *Redovisningens normer och normbildare*. Lund, Studentlitteratur, 2005, s. 111ff.

²³ *Analysmodellen, Vägledning för revisorer*, 2002, s. 12ff.

²⁴ Moberg, Krister., 2006, s. 21f.

²⁵ Moberg, *Krister.*, 2006, s. 51f.

²⁶ DeFond, L.Mark., Raghunandan K., & Subramanyam K.R., *Do Non-audit Services Fees Impair Auditor independence? Evidence from going concern audit opinion*. Journal of Accounting Research, Vol. 40 Issue 4, Sep (2002)

²⁷ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 233.

Andra forskare och experter anser istället att det inte går att kombinera fristående rådgivning och lagstadgad revisionsverksamhet till ett och samma företag. De anser vidare att det bör förbjudas att revisorn intar dubbla roller då detta påverkar negativt på oberoendekravet och skapar tvivel hos exempelvis allmänheten. Genom att förbjuda revisorernas möjlighet att bistå fristående rådgivning till revisionsklienterna så skulle detta kunna öka chansen att revisorn gör en oberoende granskning och därmed också kan lämna ett objektiva uttalande efter granskningsverksamheten²⁸. En förutsättning för att kunna lämna ett objektiva uttalande är att revisorn skall av omvärlden ses som oberoende samt vara oberoende²⁹.

Mot bakgrund av att det finns olika uppfattningar angående revisorns dubbla roller och dess påverkan på dennes oberoendeställning anser vi att en studie om revisorernas inställning till detta dilemma är önskvärd. I denna studie vill vi förvärva en ökad kunskap om fristående rådgivning till revisionsklienter och huruvida det påverkar revisorns opartiskhet. Vår frågeformulering är;

- ❖ Vad är revisorns inställning till att en och samma revisor/revisionsbyrå erbjuder både konsult- och revisionstjänster till klienten och vad gör då revisorn för att bevara sin oberoendeställning vid tillhandahållandet av dessa dubbla tjänster till revisionsklienten?

1.2 Syfte

Huvudsyfte

Vårt huvudsyfte med denna studie är att få en ökad förståelse om revisorernas inställning till dubbla roller och dess påverkan på revisorernas oberoendeställning.

Delsyfte:1

Att undersöka om de befintliga verktyg, som exempelvis den nya analysmodellen verkligen hjälper revisorerna att uppfylla de lagstadgade kraven gällande deras oberoende eller om det finns behov av ytterligare lagskärpning eller verktyg.

Delsyfte:2

Är att eventuellt undersöka om det finns skillnader mellan små och stora revisionsbyråer gällande hanteringen av dubbla roller.

²⁸ Moberg, Krister., 2006, s. 80ff.

²⁹ Diamant, Adam., *Revisors oberoende - Om den svenska svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Doktorsavhandling, Juridiska institutionen, Uppsala 2004, s.20.

1.3 Avgränsningar

Vi har valt att studera både stora etablerade revisionsbyråer och mindre revisionsbyråer. Anledningen till valet av dessa etablerade bolag är således deras möjligheter att påverka både nationella och internationella normgivare som exempelvis genom Föreningen för Auktoriserade revisorer och Public Company Accounting Oversight Board. Vidare arbetar de intervjuade respondenter på kontor i Umeå. Vi är medvetna om att vår studie endast undersöker lokala kontor, men vi anser att detta inte spelar någon stor roll med tanke på att de ingår i internationella revisionsbolag och att de inom sitt bolag med stor sannolikhet har samma arbetsrutiner. Vi har vidare valt att undersöka små revisionsbyråer för att se om det föreligger eventuella skillnader mellan stora och små gällande hur dessa företag hanterar problematiken med dubbla roller.

Vi har i denna studie avgränsat oss och kommer enbart att intervjua godkända eller auktoriserade revisorer. Anledningen till detta är att det är dessa revisorer som kan utföra den lagstadgade revisionen och har dessutom möjlighet att ge konsultation till sina klienter. Med tanke på att revisorerna måste ta ställning i varje uppdrag om hur deras oberoendeställning påverkas, medför att vi anser att det är dessa personer som sitter inne med den kunskap studien behöver och vi kommer således att undersöka dem för att eventuellt kunna hitta svar och få en ökad förståelse om problemområdet.

1.4 Begreppsdefinitioner

Revisionsklient	Företag som skall granskas.
Kombiuppdrag	Benämning av fristående rådgivning och granskningsuppdrag.
Revisionsnämnden (RN)	Är en tillsynsmyndighet för Sveriges godkända och auktoriserade revisorer samt registrering av revisionsbolag i Sverige. Vidare utvecklar RN revisionsreglerna tillsammans med revisorernas intresse organisation FAR. Revisionsnämnden får sin finansiering helt och hållet genom avgifter som erläggs av revisorerna, som exempelvis examinationsavgifter. De har även ansvar och befogenhet att ta disciplinära åtgärder som varning eller upphävande av revisorlicensen ifall revisor överträder lagen ³⁰ .
FAR SRS	Är en ny revisororganisation som bildades 1 september, 2006 genom sammanslagning av de två revisororganisationen Förening för Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet SRS. Organisationen har cirka 4800 medlemmar som arbetar både nationellt och internationellt. Den nya revisororganisationen utvecklar revisionsbranschen genom rekommendationer, utbildning samt deltagandet i det internationella samarbetet som exempelvis IFAC ³¹ .
Analysmodellen	Det nya lagstadgade modellen som är tänkt att hjälpa revisorer att pröva och undanröja faktorer som kan hota revisorernas självständighet vid accepterandet av nya och gamla uppdrag
AICPA	Är den amerikanska revisorintresseorganisationen som tar hand om examinering och licensiering av revisorer. AICPI hade också ansvar att ge ut revisionsstandarden och övervakningen av revisorernas arbete före den nya Sox –lagen.
GAAS	Revisions standarden som AICPI gav ut.
SEC	Är den amerikanska myndigheten som utövar tillsyn över handeln med värdepapper. SEC motsvarar den svenska finansinspektionen.
SOX- Act	Är den nya stränga lagen som kongressen i USA godkände i juli 2002. Genom stränga lagar om vad revisorer, företag och dess ledning får göra och inte göra vill lagstiftarna återställa investerarnas förtroende till finansiell information.
PCOAB	Är en oberoende tillsynsorgan som bildades av SEC för att bl.a. övervaka revisorerna arbete och ge ut revisionsstandarden i USA.
Revisoroberoende	Att revisorn är opartiskt och självständig vid utförande av dennes revisionsuppdrag.

³⁰ www.revisorsnamnden.se

³¹ www.farsrs.se

1.5 Disposition

För att informera läsaren har vi valt att visa en disposition av studien. Avsikten med denna disposition är att den ska ge läsaren en överblick över uppsatsen och de olika kapitlen som studien innehåller.

- Kapitel 1 Här tar vi upp problembakgrund, frågeställning, syfte och avgränsningar med studien.
- Kapitel 2 I detta kapitel beskriver vi studiens vetenskapliga utgångspunkter som beskriver hur vi kommer att gå tillväga för att hitta en lösning till problemområdet. Dessa är kunskapssyn, angreppssätt, förförståelse, perspektiv och insamling och kritik av sekundära källor.
- Kapitel 3, 4 Här tar vi upp de teorier och tidigare forskning som gjorts inom revision och revisorers oberoende. Vi tar bl.a. upp Agent teori, intressemodellen, analysmodellen och expertutlåtanden om revisorns oberoendeställning både inom Sverige och utomlands.
- Kapitel 5 I detta kapitel beskriver vi hur vi praktiskt gått tillväga med studien. Vi kommer att ta upp upplysningar om val av respondenter, urvalsmetod, insamling och bearbetning av primärdata, samt kritik mot primärdata.
- Kapitel 6 Vi kommer i detta kapitel presentera sammanställningen av de empiriska undersökningarna som vi genomfört samt analysera de empiriska resultaten mot de teorier, vetenskapliga artiklar och lagar som vi har redogjort för i teoriavsnittet.
- Kapitel 7, 8 Här redogör vi våra slutsatser över studien samt sanningskriterierna.
- Kapitel 9 Här presenteras alla referenser som vi har använt i studien. Dessa är bland annat metod och teoriböcker, vetenskapliga artiklar, forskningsrapporter, lagar samt elektroniska källor.

2. VETENSKAPSTEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER

För att läsaren ska kunna följa och förstå hur vi har arbetat med vår uppsats så kommer vi i detta kapitel att beskriva de olika stegen i det tillvägagångssätt vi använt gällande den teoretiska metoden. Nämligen ämnesval, förförståelse, kunskapssyn, perspektiv, angreppssätt och val av metod.

2.1 Ämnesval

Vårt val av ämne beror på att vi under vår utbildning på Handelshögskolan vid Umeå universitet haft kontakt och studerat en del intressanta teorier som tar upp problematiken som kan uppstå gällande revisorernas dubbla roller. I Advanced Auditing kursen har det också diskuterats en del fall(case) gällande redovisningsskandalerna i både USA och Sverige där revisorerna och ledningen i företag som skall revideras har vilselett allmänheten i syfte att gynna sina egna intressen. I denna kurs har det vidare diskuterats mycket om Enron skandalen, där revisionsbolaget Anderson som var Enrons revisor hade större rådgivningsarvode än revisionsarvode. Detta medförde att revisorerna hamnade i beroendeställning till uppdragsgivaren och därmed minskade deras möjlighet att utföra en opartiskt och självständig granskning. Kursen väckte vårt intresse att studera och fördjupa oss mer inom problematiken som kan uppstå då revisorer har dubbla roller dvs. att ge konsultation på ett företag som revisorns också har som revisionsklient.

Eftersom vi blev intresserade att veta lite mer om ämnet revisorernas oberoendekrav och hur detta regleras i Sverige har vi bl.a. läst revisorernas tidning Balans där de tar upp problematiken som revisorernas dubbla roller kan innebära och hur detta påverkar deras oberoende. Experterna inom området har olika syn på problematiken. En del menar att så länge en och samma revisionsbolag utför den lagstadgade revisionen och rådgivningen till en och samma revisionsklient kommer det att finnas tveksamheter. Dessa tveksamheter som uppstår hos exempelvis allmänheten gäller revisorernas oberoende/beroendeställning till uppdragsgivarna och experterna påpekar vidare att lagstiftarna borde förbjuda att revisorerna överhuvudtaget sysslar med konsultering till revisionsklienter. Detta för att vidare styrka allmänhetens förtroende för revisorernas arbete. Det finns andra experter som anser att så länge revisorerna följer gällande lagar och verktyg kommer det inte att finnas några problem. De hävdar till och med att rådgivningen gör att revisorerna blir duktigare och skaffar mer kunskap om företaget och detta leder i sin tur att det kan hjälpa revisorn vid granskning av företaget.

Dessa olika synsätt har förstärkt vårt intresse att undersöka och få klarhet från revisorerna om hur de ser på problematiken och hur de löser konflikter som kan uppstå då de har dubbla roller. Genom att fråga kompetenta personer inom området, det vill säga godkända och auktoriserade revisorer gör att vi får en klarare bild av hur de ser på saken och hur de går tillväga att möta oberoende kravet.

2.2 Förförståelse

Vår förförståelse av hur vi ser på och uppfattar problemområdet kan ha påverkats av våra tidigare erfarenheter samt utbildningar, detta stämmer överens med Johansson-Lindfors beskrivning av förförståelse³². Både författarna i detta arbete har läst företagsekonomi vid Umeå universitet där både har tagit kandidatexamen inom civilekonomprogrammet. Abdulkadir har vidare läst magisterprogrammet fördjupningskurser inom finansiering och redovisning med inriktning mot revision och William har studerat magisterkurser inom marknadsföring.

Inom civilekonomprogrammet har vi läst många teorier och principer som behandlar ämnet revision och extern redovisning, nämligen resultat- och balansräkning. Dessa finansiella rapporter begagnas av revisorer då de granskar företag. Vidare har vi tagit del av och läst om den lagstadgade analysmodellen som hjälper revisorerna att kunna bedöma varje uppdrag och identifiera om det existerar omständigheter som kan rubba revisorns oberoende. Vi anser att ett revisionsbolag inte kan utföra både rådgivnings- och revisionsarbetet för ett företag utan att deras oberoendeställning påverkas. Vi menar att det kan vara svårt för en medarbetare att kritiskt granska det arbete som den andra kollegan utfört. Med tanke på att de möjligtvis tar varandras parti och att det vidare kan vara svårt för en kollega att ifrågasätta kompetensen hos den andre.

Som vi tidigare nämnt påverkar de erfarenheter, tidigare utbildning och den uppfostran vi har tagit del av i stor grad hur vi ser och förstår saker och ting, se Johansson-Lindfors³³. Detta medför att vi som författare skall ge läsaren en kort insyn av våra tidigare erfarenheter och bakgrunder som förhoppningsvis möjliggör läsaren att lättare kunna kritiskt granska vår eventuella påverkan på studien.

Abdulkadir Yousuf Abdulkadir Yousuf är uppväxt i Somalia, där han bl.a. läst "Financial Accounting & Management" på en högskola i Mogadishu. Efter ankomsten till Sverige har Abdulkadir läst svenska samt behörighetsämnena som krävs för högskolestudier i Sverige. Därefter började han sina högre studier vid Umeå universitet där han bl.a. läst Informatik och företagsekonomi. Vid sidan av studierna jobbar han som frilanstolk, bussförare, hemspråkslärare, och informatör på skolor med frågor som exempelvis invandrarnas situation.

William Mohammadi är däremot uppväxt i Sverige, där han har läst Samhällsekonomi på gymnasiet och har de senaste åren läst Civilekonomprogrammet på Umeå Universitet. Vid sidan av studierna så tar hand om och driver bl.a. Sandys som ingår i familjeföretaget.

Att författarna i denna studie har skilda bakgrunder anser vi berikar den eventuella tolkningen och analysen av problemområdet. Där det kan medföra ökade möjligheter att se problemet ur olika synvinklar. Författarna har inte arbetat med revision tidigare utan endast läst kurser som berör revision. Vi är väl medvetna om att vår förförståelse möjligtvis kan ha påverkat vår studie. Vi är vidare medvetna om att forskare som begagnar en hermeneutisk kunskapssyn kan komma att påverkas av tidigare erfarenheter vid tolkning av det empiriska materialet. Men vi ska försöka frigöra oss från våra förutfattade meningar så att vi kan presentera ett rättvist resultat. Vidare med tanke på att vi inte har erfarenhet av det praktiska arbetssättet inom revision och rådgivning medför att vi möjligtvis kan ha förutfattade meningar som är baserade på de teorier och revisionsregler som vi har tagit del av under vår utbildning.

³² Johansson-Lindfors, Maj-Britt, *Att utveckla kunskap*. Studentlitteratur, Lund. 1993, s. 25f.

³³ *Ibid.*, s. 25f.

2.3 Kunskapssyn

Vår uppsats handlar om de dubbla roller som revisorer har. Att de både utför den traditionella revisionen samt ger rådgivningen till revisionsklient och hur detta påverkar revisorers oberoende. I denna studie kommer vi som författare att subjektivt tolka och förstå problemområdet. Detta innebär således att vi tillhör den hermeneutiska kunskapssynen, se Bryman ³⁴.

Då vårt problem medför att vi kommer att ta del av en social verklighet där vi vill förstå revisorernas inställning till att inta dubbla roller och hur detta kan påverka deras oberoende. Medför att de svar som revisorerna ger till denna studie måste tolkas och förstås i den sociala sammanhang som de befinner sig i. Vi anser att med ett positivistiskt synsätt skulle vi missa vårt syfte att nå den djupa förståelsen av problemområdet, samt möjligheten att vid intervju tillfällena eventuellt ställa följdfrågor.

I och med att vårt syfte med uppsatsen är att få en ökad förståelse om problematiken som konsulttjänster kan ställa till med när det gäller revisorernas oberoende medför att vi kommer att göra djupintervjuer. Intervjuer ger oss möjlighet att fånga signaler som kroppsspråk, känslor och andra subjektiva bedömningar som krävs för helhetssynen. Därför anser vi att ha en hermeneutiskt synsätt istället för en positivistiskt synsätt som mest lämpar sig för naturvetare. Där syftet är att förklara sambandet mellan orsak och verkan utan att blanda in forskarens subjektiva bedömningar, se Patel och Davidson.³⁵

Vi håller med Patel och Davidsson då de menar att den förförståelse som en hermeneutiker har för att studera studieobjektet subjektivt är en resurs och inte ett hinder för att tolka och begripa problemet³⁶.

2.4 Perspektiv

Vi som författare kommer i denna uppsats att se det studerade problemet utifrån revisorernas perspektiv. Anledningen till det är som tidigare nämnt att studien syftar till att få en ökad förståelse om revisorernas inställning till dubbla roller och dess påverkan på revisorernas oberoende. Enligt Lundahl och Skärvad skulle studiens resultat och slutsatser ha varit annorlunda om vi valt ett annat perspektiv³⁷. Vi anser vidare att om vi istället skulle ta hänsyn till och ta exempelvis aktieägarna perspektiv skulle det medföra en mindre informationsmängd. Enligt Svenning kan perspektivet bestämmas av problemformuleringen och för att vi ska kunna skapa en förståelse kring problematiken samt få den information som studien behöver medför att vi väljer att se problemet ur revisorernas perspektiv³⁸. Detta också på grund av att de har mer kunskap och erfarenhet gällande problemområdet, samt också större inflytande att kunna påverka normgivningen av redovisning och revisor lagarna. Vidare bestyrker vi det ovanstående med att det är revisorerna som företräder aktieägarna och ser till att VD:n och styrelsen har skött företaget på ett sätt som gynnar aktieägarnas intresser³⁹. Därför anser vi att det är viktigt att ta del av revisorns syn på problemområdet för att få en mer djupgående bild.

³⁴ Bryman, Alan., *Samhällsvetenskapliga metoder*. Liber Ekonomi, Malmö, 2001, s. 370f

³⁵ Patel, Rune & Bo Davidson. *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Studentlitteratur, Lund, 2003, s 26ff.

³⁶ Ibid., s. 26ff

³⁷ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur, Lund, 1999, s.62.

³⁸ Svenning, Conny. *Metodboken: Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling: Klassiska och nya metoder i informationsområdet*, Eslöv, Lorentz förlag, 2003, s. 22.

³⁹ Moberg, *Krister.*, 2006, s. 33f.

2.5 Vetenskapligt angreppssätt

I denna studie har vi använt oss av ett deduktivt angreppssätt där vi har tagit del av existerande teorier, vetenskapliga artiklar och experternas åsikter inom området för att sedan jämföra dem med verkligheten, detta överensstämmer med Svenning⁴⁰. Vi anser att det kan bli svårt om inte omöjligt att undersöka forskningsobjektet utan att ha studerat tidigare forskning och teorierna inom området. Om vi istället skulle begagna oss av enbart det induktiva angreppssättet där vi som forskare utgår ifrån verkligheten och studera problemet utan att ha tagit del av tidigare studier eller teorier skulle medföra svårigheter då vi exempelvis skall konstruera våra intervjufrågor till våra respondenter, se David och Patel⁴¹.

Vidare är vi intresserad av att studera om revisor kan behålla sitt oberoende genom att använda sig av de befintliga lagar och verktyg som finns. Där med anser vi det deduktiva angreppssättet ökar vår möjlighet att få bättre insikt i problemområdet genom att studera först de gällande vetenskapliga artiklar, teorier. Samt också lagar som exempelvis Analysmodellen, revisorslagen, ABL mm och sedan få en ökad förståelse om dessa verktyg hjälper revisorerna att bevara sitt oberoendekrav.

Vi kommer även i denna studie att vid behov ha inslag av det abduktiva angreppssättet, den så kallade gyllene medelvägen. Där vi som forskare kommer att ha möjlighet till växelverkan mellan teori och empiri. Alltså att vi i denna studie kan utöka vår teoretiska referensram om vi exempelvis vid intervjuer med våra respondenter stöter på teorier som vi ej behandlat, se Johansson Lindfors⁴². Teorier som har uppkommit till följd av respondenternas svar är de två lagförslagen, sloandet av revisionsplikten och att företag skall ha skälig grund till att avskeda sin revisor. Dessa behandlas som bilagor i studien.

2.6 Val av metod

Vi har medvetet val bort den kvantitativa metoden på grund av att den mest lämpar sig för forskare som använder sig av statistisk bearbetning och analysmodeller. Vidare blev det naturligt för oss att välja den verbala analysmetoden dvs. kvalitativa metoden. Detta med tanke på att vi som forskare i denna studie vill tolka och förstå respondenternas upplevelser eller underliggande mönster gällande problemområdet, se Patel & Davidson⁴³. Vilket vi kommer att försöka göra genom att studera revisorernas inställning gällande oberoendekravet och hur detta påverkas av revisorernas tillhandahållande av både konsult- och revisionstjänster.

Som vi nämnt tidigare har forskarens tolkning och upplevelser av studieobjektet en central roll inom den kvalitativa metoden. Skulle vi då istället begagna oss av den kvantitativa där forskaren är intresserad av frågor som har matematisk eller statistisk drag hade det enligt oss inneburit att vi skulle förlora den flexibilitet som den kvalitativa metoden erbjuder. Därmed anser vi att den kvalitativa metoden passar oss bättre.

⁴⁰ Svenning, C. 2003, s. 23.

⁴¹ Patel, R., & Davidson, B. 2003, s. 22ff.

⁴² Johansson-Lindfors, 1993, s. 154

⁴³ Patel, R., & Davidson, B., 2003, s. 14

2.7 Insamling av Sekundärdata

De sekundära källor som vi hämtat in från existerande litteratur och begagnat i denna studie består av tidigare teorier som vetenskapliga artiklar och vetenskaplig litteratur samt tidigare forskningsresultat. Då vi som forskare har ett deduktivt angreppssätt måste vi innan studien samla in sekundära källor som belyser och är användbart för vårt problem, se Eriksson & Wiedersheim.⁴⁴

I och med att vår studie handlar om revisorernas lagstadgade oberoendekrav och vidare om detta hotas av revisorernas kombiuppdrag har medfört att vi valt att använda oss av de normer och regler som reglerar dessa krav som exempelvis ABL, Revisorslagen, Analysmodellen. Vi har vidare begagnat oss av vetenskapliga artiklar och tagit del av tidigare forskning inom problemområdet. Vi har även använt oss revisorernas egen tidning Balans där vi berikats av olika värdefulla artiklar och meningsutbyten som gjorts av experter inom i problemområdet. Andra teorier som vi har använt oss av är Agent teorin som belyser intressekonflikter som kan finnas mellan aktieägare och ledningen, samt revisorernas roll i denna konflikt. Mycket av den litteratur som finns inom vad revisorer får göra och inte göra är reglerade inom olika lagar som exempelvis ABL, revisor och revisions lagar mm. Vi har tagit med de olika reglerna som vi ansåg var relevanta för vår uppsats för att möjliggöra en ökad förståelse inom problemområdet för oss och för läsaren. Utöver de lagar och de befintliga teorierna som vi har tagit med i vår uppsats har vi även utökat teorimaterialet som vi tidigare nämnt med en del vetenskapliga artiklar som berört vårt ämne.

För att hitta relevanta artiklar har vi bland annat använt oss av Umeå Universitet bibliotekets databaser som exempelvis "Business Source Premier". De sök ord som vi har använt oss av är bl.a. Auditors independence, non-audit service, impairment of auditors independence, Audit scandals.

2.7.1 Kritik mot sekundära källor

Vi kommer här nedan att ta ställning till våra sekundära källor. Då det är viktigt för oss att kritiskt granska och försäkra om att de källor vi begagnat i vår studie är väsentliga, aktuella och tillförlitliga för studien, detta överensstämmer med Johansson-Lindfors.⁴⁵

Den kritik som vi riktar mot våra sekundära data är således att vi är väl medvetna om att olika forskare har olika uppfattningar om det studerade problem. Detta har lett till att vi tagit del av flera forskningsartiklar och källor för att kunna skildra problemområdet och på så sätt ha en bredare syn på problematiken. Därför har vi under hela studiens gång studerat teorierna med ett kritiskt förhållningssätt. Merparten av våra vetenskapliga artiklar är från år 2000-07 och vi har medvetet försökt att ta del av relevanta och aktuella artiklar inom vårt problemområde.

Vi anser att vi nått teoretisk mättnad angående de vetenskapliga artiklar som vi har begagnat i denna studie. Eftersom då vi behandlat ytterligare artiklar har det lett till att vi fått samma information som tidigare. De forskningsresultaten som vi fick del av har kommit fram skilda slutsatser på problemområdet. Dessa har vi tagit i vårt teoriavsnitt.

Vidare är vi väl medvetna om att forskare skall i en Magister uppsats fokusera den teoretiska referensramen på vetenskapliga artiklar. Men i och med att revisorer måste följa lagar och

⁴⁴ Wiedersheim-Paul Finn., & Eriksson, Lars Torsten. *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö, 1997, s.66.

⁴⁵ Johansson-Lindfors. 1993, s. 89.

förordningar som exempelvis Analysmodellen, medförde att vi även har tagit upp revisionsregler och innebörden av att vara en revisor. Därför har vi i denna studie kombinerat våra teorier, lagar och vetenskapliga artiklar med varandra i analysen. Vi har dock lagt tyngdpunkten på de vetenskapliga artiklarna, och kunna jämföra resultatet från forskarna med vad revisorernas uppfattning om dubbla roller och hur de bevarar sina oberoende.

3. TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel kommer vi att beskriva de teorier, lagar, och forskningsresultat kring revision och revisorernas oberoendekrav. Vi kommer också att ta upp intressemodellen för att belysa olika aktörer i aktiebolag och deras motiv att ta del av företagets reviderade finansiella rapporter. Vidare kommer vi att ta upp agentteorin för att behandla revisorns roll i denna problematik och de intressekonflikter som kan uppstå mellan olika aktörer i ett företag. För att öka vår förståelse för problemområdet kommer vi att ta del av vetenskapliga artiklar som behandlat problemet. Några av dessa forskare är Tobias Svanström, Micheal firth, Karen Nelson, David Hay, Defond mm. Dessa forskare är både från Sverige och utomlands och det möjliggör för oss som författare att höja vår förståelse och få en bredare syn på problemområdet. Samt vidare i analysen och slutsatsen kunna begagna oss av de olika synsätten som forskarna har, i syfte att få svar på vår frågeställning.

3.1 De vanligaste bolagsformerna i Sverige

När det gäller Sverige så är de vanligaste bolagsformerna enskild firma, handelsbolag och aktiebolag. Till skillnad från aktiebolag så är ägaren och ledningen i de två först nämnda bolagsformerna ofta en och samma person eller personer. I och med att ledningen och ägaren är en och samma person kan det inte finnas någon intressekonflikt. Vidare har ägarna i dessa bolag personligt ansvar över bolagets skulder⁴⁶. Men däremot har inte ägarna i aktiebolag personligt ansvar över företagets skulder. Detta innebär att vid likvidation av företaget så riskerar ägarna i ett aktiebolag endast att förlora det investerade kapitalet⁴⁷. Detta gör att aktiebolag får större fördelar jämfört med andra bolagsformer då ägarnas ansvar över bolagets skulder är begränsat till det investerade kapitalet. Vidare är det den mest populära bolagsformen i Sverige med cirka 306 000 registrerade aktiebolag.⁴⁸

3.2 Intresse konflikt i aktiebolag och revisorns roll

I mindre bolag är ägarna inte många och har ofta full överblick över hur företaget bedrivs⁴⁹. Men i större bolag som exempelvis aktiebolag där det finns många ägare är det inte möjligt att alla blir medlemmar i styrelsen eller ledningen i företaget. Detta medför att ägarna i företaget anställer kompetenta personer som sköter och driver företaget på ett sätt som gynnar deras intressen, vilket är att få en bra avkastning på det investerade kapitalet.⁵⁰ Vidare innebär anställningen av dessa kompetenta personer att det blir en separation där man skiljer mellan ägandet och förvaltning av företaget. Denna separation mellan ägandet och förvaltning av företaget medför ökade risker för ägarna då dessa inte har eller får tillräckligt information över företagets dagliga förvaltning.⁵¹ Vidare är det möjligt att ägarna i stora bolag är spridda över många olika länder vilket ökar distansen mellan ledning och ägare och därmed minskar ägarnas insyn över ledningens skötsel av företaget⁵².

⁴⁶ Moberg, Krister., 2006, s. 24ff.

⁴⁷ Johansson, Christer. *Extern redovisning*, Bonnier Utbildning, Stockholm, 2004, s.61.

⁴⁸ Moberg, Krister., 2006, s. 24ff.

⁴⁹ FARs Revisionsbok, 2004, s. 15.

⁵⁰ Moberg, Krister., 2006, s. 24ff.

⁵¹ Fant, J-E., *Revisorns roll – En komparativ studie av revisorer, företagsledare, aktieägares attityder*, Doktorsavhandling, Svenska Handelshögskolan, Helsingfors, 1994, s14ff.

⁵² Fant, J-E., 1994, s. 66ff.

Forskare inom området anser konflikten mellan aktörer i bolaget som en del av Agent teorin, vilket handlar om bland annat den intressekonflikt som kan uppstå mellan ledningen och aktieägarna. Agentteorin tar vidare upp hur man löser denna konflikt, samt de kostnader som kan uppstå genom kontrakt mellan aktörerna. Ägarna i bolaget kallas principals och det är de som anställer ledningen (agenter) som driver företaget för ägarnas räkning⁵³. Enligt denna teori vill varje aktör maximera sin egen vällfärd. För att ledningen ska agera på ett sätt som främjar ägarna måste det finnas både belöning och kontrollmekanismer⁵⁴.

I och med att ledningen förvaltar företagets resurser utan ägarnas tillsyn kan det finnas risk att ledningen inte alltid fullföljer sina förpliktelser gentemot ägarna och beaktar i första hand sina egna intressen på bekostnad av ägarna. Ledningen kan exempelvis skada bolaget om företaget har ett belöningssystem som är baserat på företagets redovisade resultat. Det kan finnas risk att ledningen försöker manipulera redovisningen till sin egen fördel i syfte att få mer kompensation och även undgå möjlig bestraffning på andras bekostnad. Det som ökar möjligheten till denna manipulering är att ledningen har möjlighet att byta redovisningsmetod och därmed påverka företagets finansiella rapporter. Detta medför att behovet av en extern kompetent granskare (revisor) av företaget blir nödvändigt då denne skall se till att ledningen inte bara gynnat sina egna intressen. En extern granskare ökar chanserna för aktieägarna att kunna gardera sig för sådana problem⁵⁵. För att skydda alla intressenter som har användning för företagets finansiella rapporter har Sverige ett lagstadgat krav som innebär att det skall finnas minst en extern oberoende granskare (revisor) i bolaget⁵⁶. Revisorn väljs i bolagsstämman och denne arbetar då i företaget under en mandat period på fyra år. Vidare får bolaget möjlighet att välja en enskild revisor eller ett helt revisionsbolag som sin granskare⁵⁷. I stora bolag är det ofta styrelsen som kontrollerar bolagsstämman och därmed också påverkar valet av bolagsrevisorer. En del menar att detta kan skada revisorns oberoendeställning då ett beroendeförhållande lätt uppkommer mellan ledningen och revisorn. Vissa menar att revisorer bör på grund av denna problematik väljas på ett annat sätt som exempelvis att en utomstående utser ”offentliga revisorer”⁵⁸.

3.3 Intressenter och företagets information

Företagets finansiella rapporter är viktiga för en väl fungerande marknadsekonomi. Syftet med finansiella rapporter är att förmedla information om företagets ekonomiska ställning till olika användare både inom och utanför företaget⁵⁹. Dessa rapporter överbygga då den informationsasymmetri, dvs. informationsskillnader som kan finnas mellan ledningen och företagets intressenter. För att intressenterna ska kunna lita på att företagets finansiella information är korrekta behövs det en revisor som granskar denna information⁶⁰.

Dessa intressenter använder sig av finansiella rapporter för att dra sina egna slutsatser angående ekonomiska beslut. Några av dessa aktörer som har nytta av företagets redovisningar vid skilda typer av beslut är, ägarna, anställda, långgivare, leverantörer, kunder,

⁵³ Fant, J-E., 1994, s. 15.

⁵⁴ Fant, J-E., 16ff.

⁵⁵ Fant, J-E., s. 14-20.

⁵⁶ Aktiebolagslagen kap 9:1, 2005:551.

⁵⁷ FAR SRS, Samlingsvolym del 1, 2008 s. 53.

⁵⁸ Moberg, Krister., 2006 s 70f.

⁵⁹ Smith, Dag., 2006, 17ff.

⁶⁰ Johansson, Christer, 2004, s.339.

konkurrenter, stat och kommun⁶¹. Här nedan beskriver vi några av dessa ovan nämnda intressenters motiv gällande företagets reviderade finansiella information.

3.3.1 Ägare och ledningen

Ägarna i ett företag vill i första hand bedöma om ledningen har gjort sina förpliktelser att sköta företaget väl och därmed tillgodosett ägarnas intresse att få en bra avkastning av dess investerade kapital. Därför använder ägarna revisorns rekommendation och uttalanden för att besluta sig om de har fortsatt förtroende för ledningen och därmed kan återigen bevilja ansvarfrihet. Ledningen kan också ha nytta av revisorns granskning och uttalande då revisorn bekräftar huruvida de har sköt företaget⁶². Som exempelvis att ledningen inte har skadat bolaget, samt tillgodosett aktieägarnas intresse. Vilket kan gynna ledningen genom att de får belöning från aktieägarna. Detta i sin tur gynnar ledningens rykte på marknaden där aktörerna kan förvänta sig att företagets marknadsvärde stiger, vilket gynnar både parterna, dvs. aktieägarna och företagsledningen.⁶³

En annan grupp som använder sig av företagets finansiella rapporter är företagets potentiella ägare eller investerare som vill bedöma hur företagets framtida lönsamhet kommer att utvecklas. Potentiella investerare använder sig av historisk data som företagets finansiella rapporter förmedlar och utifrån dessa gör en prognos över företagets framtida lönsamhet och eventuella utdelningar och därmed få det underlag som behövs för sina beslut.⁶⁴

3.3.2 Långgivare

Långgivarna har stor användning för företagets finansiella rapporter, då dessa har stor nytta av att veta om företaget kommer att betala sina skulder, och ränta på lånet. De använder finansiella rapporter för att göra analyser om bolagets framtida utveckling. Långgivarna vill gardera sig mot risken att företaget inte kommer att frigöra sina åtaganden att betala sina skulder.⁶⁵

3.3.3 Leverantörer, kunder och kreditgivare

Om företaget har handlat på kredit, vill leverantörerna bedöma om företaget kan och kommer att ha förmåga att betala sina skulder. Kunderna är också intresserade av att veta företagets ekonomiska ställning. Ett exempel här kan vara om kunderna har betalt i förväg så vill de veta om företaget kommer att infria sitt åtagande gällande att leverera dessa varor till dem.⁶⁶

Det har blivit allt vanligare att kreditgivarna begär en kreditinformation om företagen. I denna kreditupplysning ingår namnet på revisorn som har granskat företaget och om revisionsberättelsen innehåller några anmärkningar de senaste åren. Dessa upplysningar är viktiga för leverantörerna, då de ska ta ställning till om de vågar avlämna sina varor på kredit.⁶⁷

⁶¹ Ibid., s. 19.

⁶² Smith, Dag., 2006, 18.

⁶³ Fant, J-E., *Revisorns roll*, 1994 16ff.

⁶⁴ Smith, Dag., 2006, s 19.

⁶⁵ Ibid., s.20.

⁶⁶ Ibid., s. 21.

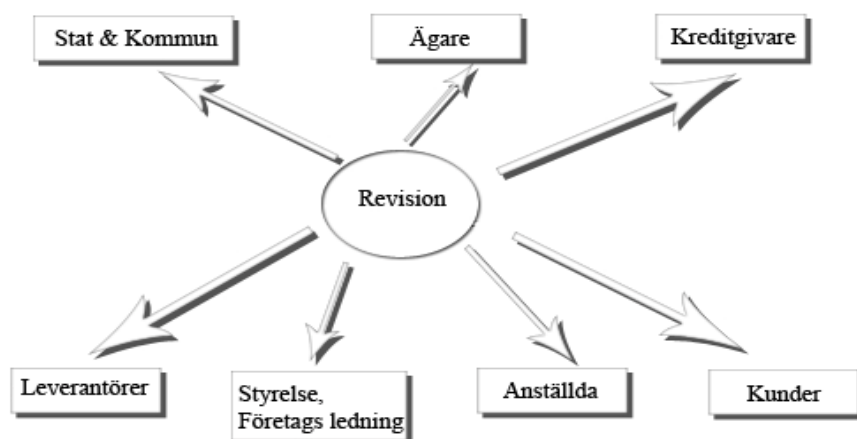
⁶⁷ FARs Revisionsbok, 2004, s. 15

3.3.4 Stat och kommun

Staten och kommuner använder sig också av företagets finansiella rapporter som underlag för olika former av beskattning⁶⁸. Exempel på dessa är bolagskatt, inkomstskatt, mervärdesskatt (moms), källskatt⁶⁹. Det händer också att staten och kommuner ger olika bidrag till företag. För att kunna ge rätt stöd till företagen krävs det att företagen lämnar rätt information om sin verksamhet och finansiella rapporter. Revisorn bekräftar att dessa rapporter är korrekta är viktig för staten och kommuner⁷⁰.

3.3.5 Finansanalytiker och ekonomijournalister

Finansanalytikerna använder företagets finansiella rapporter för att kunna ge råd till bl.a. investerarna och ägarna av företaget. Liknande användningsområde har ekonomijournalisterna då de använder de reviderade finansiella rapporterna för att kunna agera som rådgivare via exempelvis en tidning till en bredare grupp av användare. Dessa användare kan vara investerare, kreditgivare, allmänheten mm⁷¹.



Figur 1: Revisionens olika intressenter. Källa: FARs Revisionsbok (2004), s. 17

Som påpekats ovan är det många aktörer i samhället som har nytta och använder sig av de reviderade finansiella informationer som företaget publicerar. Det är därför viktigt att dessa finansiella informationer är granskade av en extern oberoende revisor som säkerställer att denna information är tillförlitlig⁷². Vidare har många av dessa intressenter lite kunskap eller ingen kunskap alls om redovisning och därmed kan de inte heller veta om dessa rapporter är korrekta. Med den anledningen kan de anlita experter som exempelvis finanskonsulter för att förstå mer om dessa rapporter och därmed kunna dra sina egna slutsatser. Experterna i sin tur använder sig av företagets finansiella rapporter för att kunna ge råd åt sina klienter. Därför är det ytterst viktigt att revisorn utför sin granskning på *ett självständig* och professionellt sätt.⁷³

⁶⁸ Smith, *Redovisningens språk*, 2006, s. 21

⁶⁹ Falkman, Pär., *Redovisning och skatt*, 2004, s. 20

⁷⁰ FARs Revisionsbok, 2004, s. 16

⁷¹ Johansson, Christer, 2004, s. 30

⁷² Engerste & Strömquist, "Revisorns opartiskhet och självständighet", *Balans* nr 10, 2003, s. 36ff

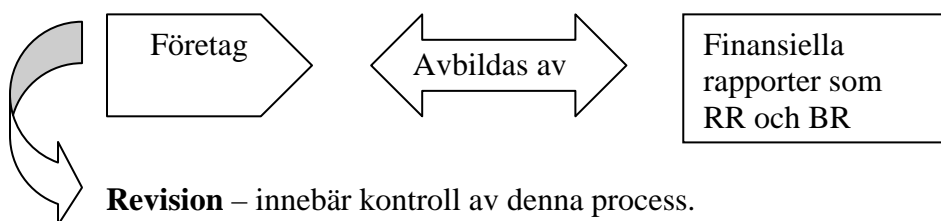
⁷³ Johansson, Christer., 2004, s. 30ff

För att höja trovärdigheten och garantera intressenternas behov av korrekt information är det enligt svensk lag ett måste för aktiebolag att ha minst en oberoende som granskar bl.a. korrektheten av företagets finansiella information.⁷⁴

Vi ska här nedan gå igenom vad revision är för något och vilka regler som revisorn skall iaktta för att göra sin granskning på ett ändamålsenligt sätt.

3.4 Vad är Revision och vilka lagar tar revisorn hänsyn till vid granskning av företag.

3.5 Processen kallas Redovisning



Figur 2: Egenkonstruerad modell

Begreppet revision är att kritisk och på ett självständigt sätt undersöka företags finansiella rapporter, bokföring och ledningens förvaltning och därefter uttala sig genom en revisionsberättelse. Finansiella rapporter är de årliga rapporter som består av resultat- och balansräkning som företaget lämnar till allmänheten. Revisorn skall vidare kontrollera att dessa rapporter följer de gällande lagarna som Aktiebolagslagen, årsredovisningslagen samt visar en rättvisande bild av företagets resultat och ställning.⁷⁵ Det är dock viktigt att nämna att det är företagets ledning som har ansvar om upprättandet av de finansiella rapporterna och revisorn har en kontroll funktion som innebär att granska och utforma ett uttalande om företagets årsredovisning och ledningens förvaltning i en revisionsberättelse⁷⁶.

Revisorn ska vid granskning se till att företaget upprättar dessa finansiella rapporter enligt god redovisningssed⁷⁷. God *redovisningssed* innebär att företag rättar sig efter tillgängliga lagar, rekommendationer och praxis inom området⁷⁸. Vidare ska den granskning som revisorn utför vara så detaljerad som god *revisionssed* kräver⁷⁹. Innebörden av begreppet god revisionsssed som revisorn skall beakta vid granskning av företag har lagstiftarna inte skrivit i ABL. De har istället överlåtit detta till revisororganisationen FAR som ger en närmare beskrivning. En anledning till detta kan vara att det inte är möjligt att göra en uppräkningslista till alla tänkbara granskningsområden eftersom företagets förhållande ständigt förändras. Därför vill lagstiftarna att revisororganisationen utvecklar god revisionsssed i takt med förändringen⁸⁰.

Enligt Revisororganisationen FAR är innebörden av god revisionsssed:

⁷⁴ Engerste & Strömgvist, Balans nr 10, 2003, s. 36.

⁷⁵ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s.336f.

⁷⁶ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s 338

⁷⁷ Aktiebolagslagen kap.9 § 3-5 , 2005:551.

⁷⁸ Johansson., Christer., 2004, s. 63.

⁷⁹ Aktiebolagslagen kap 10 § 3.

⁸⁰ Moberg, Krister., 2006, s 36f.

”Enkelt uttryckt är god revisions sed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme”⁸¹.

Den goda seden kan skaffas genom kunskap och erfarenhet⁸². Om man följer denna sed kommer det att leda till god revisionskvalitet⁸³.

Förutom god revisions sed skall revisorns granskning vara funktionell och ständigt rättas efter företagets varierande förhållande med hänsyn till den utveckling som sker genom lagar, teori och praxis angående revision och dess omfattning⁸⁴. Med tanke på att samhället och revisionsbranschen förändras ständigt, utvecklas också den praxis som erfarna revisorer använder vid revidering av företag. Detta leder i sin tur till att det bildas nya föreskrifter och rekommendationer från normbildande organisationer som exempelvis FAR:s revisorslagen.⁸⁵

Revisorn skall vid granskningen av företaget dokumentera all information som är viktig gällande revisionsarbetet. I denna dokumentation skall det ingå hur revisorn har planerat sitt uppdrag, granskningsåtgärder som har utförts och de slutsatser som har tagits. I dokumentationen skall revisorn även dokumentera muntliga kontakter med företagsledningen, men bara om dessa kontakter har betydelse vid bedömning av revisorns arbete. Vidare skall dokumentationen arkiveras minst tio år efter avslutat uppdrag. Den skall också bevaras på ett betryggande sätt och skall vid begäran lämnas till revisionsnämnden.⁸⁶ Anledningen till detta dokumentationskrav och den långa arkiveringstiden är att möjliggöra för utomstående att i efterhand kunna bedöma revisorns arbete och därmed dra slutsatser om denne har utfört sin granskning med den opartiskhet, självständighet och oberoendet som lagen kräver⁸⁷.

En summering av revisorns primära arbetsuppgift är att kritiskt granska och uttala sig om:

- ❖ Företagets finansiella rapporter, det vill säga företagets balans och resultaträkning.
- ❖ Bokföringen.
- ❖ Ledningens förvaltning.

Eftersom företagets finansiella rapporter och ledningens förvaltning av företaget är föremål för extern oberoende granskning anser vi att det är viktigt att förklara dessa begrepp.

3.5.1 Balansräkning och Resultaträkning

Balansräkningen visar en sammanställning av företagets samtliga tillgångar, skulder och eget kapital på balansräkningsdagen, som ofta är i slutet av året⁸⁸. Balansräkningen har en tillgång och skuld sida. Tillgångssidan visar hur företagets resurser har använts medan skuldsidan visar hur dessa resurser finansieras genom eget och lånade medel⁸⁹.

⁸¹ www.farsrs.se

⁸² FARs Revisionsbok, 2004, s. 83.

⁸³ Fant, J-E., 1994, s. 55.

⁸⁴ Moberg, Krister., 2006, s. 36.

⁸⁵ Svanström, Tobias., *Revisorn som rådgivare – En studie av mindre och medelstora företagets relation till revisorn*, Licentiatuppsats, Print & Media, Umeå Universitet, 2004, s.53ff.

⁸⁶ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s. 88.

⁸⁷ Ibid., s. 88.

⁸⁸ Årsredovisningslagen, 3 kap § 1.

⁸⁹ Johansson, Christer., *Extern redovisning*, 2004, s. 77.

Resultaträkningen visar ett sammandrag av företagets intäkter och kostnader under verksamhetsåret⁹⁰. Denna rapport visar företagets prestation samt om denna prestation har lett till vinst eller förlust under räkenskapsåret. Räkenskapsåret brukar oftast vara från januari till december⁹¹.

3.5.2 Styrelsens och VD:s förvaltning (Förvaltningsberättelse)

Förvaltningsberättelsen är en offentlig rapport som företaget upprättar. I denna rapport tar företaget upp kompletterande information som är viktiga för företagets intressenter. Denna information kan inte presenteras i resultaträkningen eller balansräkningen. Några exempel av dessa är; information som handlar om företagets förväntade framtida utveckling och forskning samt all annan information som är viktig för bedömningen av företagets finansiella ställning.⁹²

Alla dessa tre ovan nämnda rapporter undertecknas av företagets ledning och lämnas sedan till revisorn för granskning. Detta sker minst sex veckor före bolagsstämman. Revisorn undersöker dessa rapporter och lämnar ett uttalande som kallas för revisionsberättelse till bolagsstämman. Det granskade företag skall skicka dessa rapporter till bolagsverket inom en månad efter bolagsstämman.⁹³ Vidare är dessa rapporter de enskilt mest omfattande upplysningar som företag offentliggör och därmed kan företagets intressenter ta del av dem⁹⁴.

Revisorn granskar att ledningen och dess förvaltning inte har skadat bolaget eller handlat på ett sätt som strider mot gällande lagar. När revisorn slutför sin granskning av dessa rapporter skriver denne ett skriftligt uttalande (revisionsberättelsen) där han/hon tar upp vad som hittats i granskningen.⁹⁵ Det uttalande som revisorn gör efter granskningen kan vara en ren eller oren revisionsuttalande. Ren revisionsberättelse innebär att revisorn vid sin granskning inte hittat några väsentliga fel och därmed lämnar ett uttalande som inte innehåller några anmärkningar. Vid oren revisionsberättelse tar revisorn upp allvarlig kritik gällande väsentliga brister som han/hon har funnit vid sin granskning av företagets finansiella rapporter och ledningens förvaltning⁹⁶.

Eftersom vi i denna studie kommer att ta ställning till huruvida fristående rådgivning påverkar revisorns oberoende medför att vi här nedan definierar de krav och egenskaper som en revisor skall besitta för att exempelvis vinna allmänhetens förtroende. Detta för att öka vår förståelse och möjligheten på ett högre plan kunna angripa problemområdet.

3.6 Grundegenskaper hos revisorn

Enligt FAR bygger revision på förtroende. För att omgivningen skall kunna ha tillit för revisorn måste denne ha grundegenskaperna som krävs, dessa är kompetens, oberoende och tystnadsplikt.⁹⁷ Härmed skall vi närmare beskriva vad lagen säger om dessa krav.

⁹⁰ Årsredovisningslagen 3 kap § 2.

⁹¹ Johansson, Christer., 2004, s. 321.

⁹² Thomasson, Jan., *Extern redovisning och finansiell analys*, Liber Ekonomi, Malmö, 2004 s. 218ff.

⁹³ Johansson, Christer., 2004, s. 322.

⁹⁴ Thomasson, Jan., 2004, s. 223

⁹⁵ Ibid., s. 220f.

⁹⁶ Lunden, Björn., *Revision - Praktisk handbok för revisorer*, 2005, s. 91ff.

⁹⁷ [\(http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL.\)](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL.),(20080316).

3.6.1 Revisorns oberoende krav

Enligt revisorslagen § 19 skall revisorn genomföra revisionsarbetet på ett opartiskt och självständigt sätt. Vidare skall revisorn vara objektiv i sina ställningstaganden. Detta innebär att revisorn måste i varje uppdrag undersöka om det finns förhållanden som kan skada förtroendet för revisorns oberoendeställning⁹⁸. Exempel på förhållandet som kan rubba revisorns oberoende finns i revisorslagen § 21, dessa är:

- i. Om revisorn har ekonomiskt intresse i klientens verksamhet.
- ii. Om revisorn uppträder till stöd för eller mot uppdragsgivaren intresse i en rättslig process.
- iii. Om han har nära personliga relationer till klienten eller någon annan individ i dennes ledning.
- iv. Om han utsätts för skrämelse, påtryckningar eller annat som kan rubba förtroendet för revisorns oberoendeställning.

Revisorn behöver inte tacka nej till uppdraget om han/hon har tagit åtgärder som innebär att det inte finns någon anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet.⁹⁹

Enligt Stellan Nilsson är revisorns oberoende krav relativt svårbegripligt och därför har FAR framställt den så kallade Analysmodellen för att tydliggöra de faktorer som hotar revisorernas oberoende¹⁰⁰. Vidare hjälper denna modell hur revisorn praktiskt skall gå till väga för att gardera sig från sådana situationer som kan skada revisorns oberoende. Denna modell trädde i kraft januari 2002 och vår beskrivning av analysmodellen kommer lite senare i uppsatsen.

Enligt Moberg, har lagstiftarna i nya lagen valt att använda orden revisorns självständighet och opartiskhet istället för revisorns oberoende. Anledning till detta är att i samband med förarbeten till den nya lagen som statens offentliga utredningar utfört har det diskuterats mycket om ordet ”oberoende”. Där kom de fram till att det inte finns någon fullständigt oberoende i mänskliga sammanhang.¹⁰¹

När det gäller oberoende kravet hos revisorn så finns det två olika faktorer som de måste ta hänsyn till för att kunna bevara det. Dessa två begrepp är faktiskt oberoende (independent in fact) och synbart oberoende (independent in appearance). Faktiskt oberoende handlar om hur revisor utför sitt revisionsuppdrag. Hur intressenterna eller användarna av de reviderade finansiella rapporterna ser och tolkar revisorns insats definieras vara synbart oberoende.¹⁰² Enligt Engerste skall revisorn för att kunna bevara det faktiska oberoendet och ge ett objektivt uttalande måste han/hon ta hänsyn till alla omständigheter som är av betydelse vid granskning av uppdraget. Vidare ska i det synbara oberoendet inte finnas sådana omständigheter som kan få omvärlden att tvivla på revisorns vilja att vara objektiv.¹⁰³ Enligt Diamant skall dessa två krav vara uppfyllda för att revisorn skall kunna uppfattas som opartiskt och självständig¹⁰⁴.

⁹⁸ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s. 11.

⁹⁹ Ibid., s. 11.

¹⁰⁰ Nilsson, Stellan. *Redovisningens normer och normbildare*, Lund, Studentlitteratur, 2005.

¹⁰¹ Moberg, Krister., 2006, s. 83f.

¹⁰² Hayes, Rick et al. *Principals of Auditing*, 2005, s. 85

¹⁰³ Engerste & Strömquist, ”Revisorns opartiskhet och självständighet”, Balans nr 10, 2003.

¹⁰⁴ Diamant, Adam., 2004, s. 164f.

Revisorer skall göra sitt arbete på ett objektivt och självständigt sätt. Enligt Mautz och Sharaf är det viktigt att revisorn vid granskning av företag är oberoende från exempelvis ledningen, annars kommer inte dennes uttalande att vara värt något för dem som skall ta del av informationen. Vidare hävdar Mautz och Sharaf att revisorn måste motstå pressen från ledningen för att kunna leverera ett objektivt uttalande. Detta skall göras även om revisorn säger emot sin arbetsgivare (ledningen) och därmed riskerar att förlora jobbet.¹⁰⁵ Han/hon ska vidare ta hänsyn till alla faktorer som är viktiga för revisionsuppdraget som kan möjliggöra avlämnandet av en objektiv revisionsberättelse. Det är också viktigt att revisorn har förtroende hos dem som är intresserade av att ta del av den finansiella rapporten dvs. företagets intressenter.¹⁰⁶

3.6.2 Tystnadsplikt- & kompetenskravet

En annan faktor som är viktig för revisorernas arbete och förtroende är revisorernas lagstadgade krav gällande tystnadsplikten. Detta innebär att revisorn inte skall missbruka företagets granskningsuppgifter genom att exempelvis ge det till någon annan oberättigad eller till sin egen fördel dra nytta av dem¹⁰⁷. Tystnadsplikten får brytas endast om revisor misstänker eller tar del av otillförlitliga/brottsliga uppgifter vid granskning av rapporterna¹⁰⁸.

Ytterligare krav som ställs på revisorn är att dennes skall ha kompetens i form av exempelvis tidigare erfarenheter av och insikt i revision. Detta innebär att revisorn måste ha goda kunskaper inom redovisningen och ekonomiska förhållanden då denne utför granskningen. Vidare är det enligt ABL kap 9 § 12 endast auktoriserad eller godkänd revisor som får utföra den lagstadgade revisionen. För att avlägga en revisorexamen och därmed blir godkänd eller auktoriserad revisor måste revisorn skaffa sig och ha kunskap i de teoretiska ämnena som krävs för detta ändamål. Revisorn måste ha goda kunskaper inom följande områden; räkenskaps och förvaltningsrevision, räkenskapsanalys, externredovisning, koncernredovisning, associationsrätt, beskattningsrätt, handelsrätt, nationalekonomi, statistik, finansiering, information och databehandling mm.¹⁰⁹

För att en revisor skall bli godkänd som revisor måste han/hon ha en ekonomi kandidatexamen samt ha arbetat inom revisionsområdet i minst tre år. Slutligen skall man avlägga en revisorexamen hos Revisorsnämnden, en statlig myndighet som har befogenheten att bland annat godkänna revisorer. Vidare måste en revisor som vill bli auktoriserad skaffa sig magister examen inom ekonomi, samt arbetat eller haft kvalificerad praktik inom revisionsverksamhet. Därefter kan man avlägga högre revisionsexamen hos Revisorsnämnden.¹¹⁰

Enligt Moberg har kompetenskravet till stor del tillfredsställts, detta med tanke på att det är bara auktoriserade eller godkända revisorer som kan utföra revision i aktiebolag. Moberg hävdar att dessa individer har skaffat sig de nödvändiga kunskaperna gällande revision.¹¹¹

¹⁰⁵ Mautz, R.K. & Sharaf, H.A, *Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota, USA, (1971), s. 204 ff.

¹⁰⁶ Hayes, Rick et al. *Principals of Auditing*, 2005, s. 85.

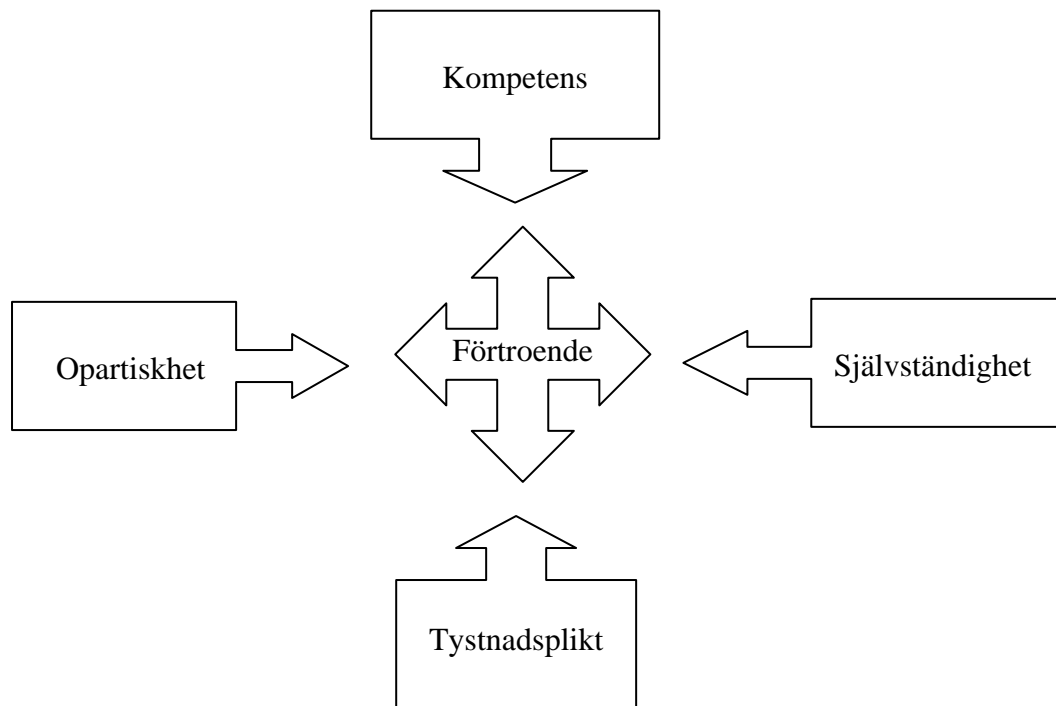
¹⁰⁷ Ibid. s. 12

¹⁰⁸ Moberg, Krister., 2006, s. 234.

¹⁰⁹ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s. 15

¹¹⁰ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,46430&_dad=portal&_schema=PORTAL., (20080325).

¹¹¹ Moberg, Krister., 2006, s. 66



Figur 3: Egenkonstruerad modell över de ovanstående teorierna

Eftersom vi har behandlat de oberoendekrav som ställs på revisorer vid utförande av sina uppdrag har vi nu i avsikt att närmare kolla de dubbla roller som revisorerna eller revisionsbyråerna har gentemot sina klienter. Och vidare också den problematik som kan uppstå vid tillhandahållandet av dessa olika tjänster och hur det påverkar revisorns oberoendeställning.

3.7 Revisorns dubbla roller och dess effekt på dennes självständighet

En revisor utför inte bara den lagstadgade granskningen utan även tillhandahållandet av rådgivning till revisions- och icke revisionsklient. Vid dessa två roller som en revisor har kan det uppstå konflikter som kan påverka dennes självständighet.¹¹²

Generellt finns det två olika tjänster som revisorn erbjuder till sina klienter. Dessa är:

- ❖ Rådgivningsrevision
- ❖ Friståenderådgivning

¹¹² Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, s. 80ff.

3.7.1 Rådgivningsrevision

I samband med den lagstadgade granskningsarbete som revisorn utför, har revisorn skyldighet att lämna synpunkter och förslag till förbättring av den granskade företagsinformationen¹¹³. Exempelvis kan revisorn ge råd gällande felaktigt bokförda transaktioner eller rättelser som företaget bör göra¹¹⁴. Rådgivningsrevision är därför en viktig del av den lagstadgade granskningen som revisorn utför. Enligt Revisor lagen kap 2 § 7 kallas granskning av företagets finansiella information, förvaltningen och den rådgivning som följer för revisionsverksamhet¹¹⁵.

3.7.2 Fristående rådgivning

Förutom den lagstadgade revisionsverksamhet som vi har beskrivit ovan kan revisorn eller revisionsbolag erbjuda fristående rådgivning för klientens räkning. Denna rådgivning hamnar utanför den lagstadgade granskningsverksamheten, exempel på dessa kan vara redovisningstjänster, skatte- rådgivning, och andra organisationsfrågor.¹¹⁶

Revisorn som enbart gör den lagstadgade granskningen och rådgivningen som följer kallas för den renodlade revisorrollen. Medan en revisor som utövar både revisionsverksamhet och fristående rådgivning agerar i den utvidgade revisorrollen. Det är vanligt att det granskade företaget (revisionsklienten) erbjuds fristående rådgivningstjänster från en och samma revisionsbolag som också utför den lagstadgade revisionen. Revisorn får då möjlighet att utvidga sin kompetens och lära känna företagets ledning och beslutsfattare. Uppdragsgivarna får då ta del av den expertis om rådgivningen som denne efterfrågar från revisorn.¹¹⁷

Det kan förekomma problematik när revisorn har dubbla roller, där han den ena gången agerar som rådgivare till ledningen och andra gången granskar ledningens arbete. Det allmänna förtroendet för revisorernas insats kan skadas om tillhandahållandet av konsulttjänster till revisionsklienten uppfattas som att revisorn är allierad med företagsledningen. Revisorernas huvuduppgift är att granska, bestyrka, och uttala sig om företagets årsredovisning och ledningens agerande gentemot ägarna och andra intressenter. Detta för att ägarna och andra intressenter har begränsad kontrollmöjlighet och insyn över ledningen och företagets skötsel.¹¹⁸ Med tanke på att revisorerna i Sverige har möjlighet att tillhandahålla både granskningsverksamhet och konsultation till ett och samma företag, medför att det skapas ett tvivel hos oss angående att inta dubbla roller och det gör att vi ställer oss frågan, kan dessa olika roller påverka revisorns oberoende ställning?

Här nedan kommer vi att presentera lite utförligare de tjänster som revisionsbolagen erbjuder, det vill säga revision och olika rådgivningstjänster. Sedan kommer vi att koppla forskarnas syn på de konflikter som kan uppstå genom tillhandahållandet av dessa tjänster. Vi kommer vidare att argumentera och redogöra de allmänna invändningarna mot revisorns tillhandahållande av konsulttjänster till revisionsklienter samt de effekter detta kan ha för revisorns oberoende och självständighetskrav.

¹¹³ Ibid., s. 50ff.

¹¹⁴ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, SRS Service AB, Stockholm, 2002, s. 8ff.

¹¹⁵ Revisorlagen kap 2 § 7.

¹¹⁶ Moberg, Krister., 2006, s. 52.

¹¹⁷ Svanström, Tobias., 2004, s. 55.

¹¹⁸ Fant, J-E., 1994. s 96.

4. Revisorernas dubbla roller

Det är viktigt att hålla isär den rådgivningsrevision som ingår i den lagstadgade granskningen av bolagets finansiella information och den fristående konsultationen som inte är lagstadgad¹¹⁹. Vissa forskare har kommenterat detta och anser att den fristående rådgivningen påverkar negativt på självständigheten hos revisorn¹²⁰. En annan expert anser att det borde förbjudas att revisorn tillhandahåller dessa två tjänster samtidigt¹²¹. Dessa forskares uttalanden kommer vi att klargöra i nästa avsnitt.

Vi anser att det kan finnas risk att revisorns oberoende krav kan ifrågasättas av allmänheten då denne har dubbla roller och utför vissa känsliga fristående rådgivningstjänster till revisionsklienten. Till exempel går det att läsa på olika revisionsbolags hemsidor vilka fristående rådgivningstjänster som de erbjuder till sina klienter och dessa är i stort sätt lika.

Exempelvis står det på PWC hemsida:

”Lägg tiden på att utveckla företaget och låt oss ta hand om redovisningen. Vi kan underlätta för er genom att ta hand om hela eller delar av den löpande redovisningen. Ni bestämmer själva vad som passar er bäst och sedan skräddarsyr vi en paketslösning efter just ert företags behov. Vi ser till att bokföring och redovisning ger tillförlitlig information om företaget och naturligtvis bistår vi också med rådgivning i samband med olika redovisningsfrågor”¹²².

Som vi tidigare nämnt så anser vi att det kan uppstå problem då en revisor tar hand om den löpande bokföringen åt ett företag samtidigt som denne ger rådgivning, och senare även granskar resultatet av sitt eget arbete. En del forskare har också uttalat sig angående detta problem som kan förknippas och uppstå då revisorer har dubbla roller.

4.1 Vad anser forskarna om revisorns dubbla roller?

I en licensierad uppsats skriven av Svanström kom författaren fram till efter att ha studerat relationer mellan företagsledning och revisorn, att ledningen i de studerade företagen har stort förtroende för revisorns arbete och upplever att de utför sina uppdrag på ett kompetent och professionellt sätt. I fallföretagen betonas det vidare att relationen bygger på en ömsesidig kunskap och kompetensutbyte där revisorn får möjlighet att ta till sig ny kunskap om företagets verksamhetsområden och företaget får i sin tur revisorns kompetens genom att denne tillhandahåller rådgivning och ger förslag till tänkbara åtgärder. Vidare menade de att det känns tryggt att ha en revisor som de kan kontakta ifall det uppstår oklarheter eller tveksamheter gällande hanteringen av vissa affärsfrågor. De studerade företagen ansåg att det var värdefullt med revisorns rådgivningsinsatser gällande redovisning och skattefrågor. När de gäller oberoendefrågor är det inte enligt Svanström själva tillhandahållandet av konsulttjänsten som avgör utan hur revisorerna utses, ersätts och avsätts. Svanström anser att det inte behöver vara rådgivningen som skapar problem för oberoendet utan forskaren

¹¹⁹ Svanström, Tobias., 2004, s. 55.

¹²⁰ Firth, *Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions*, 2002, s. 687ff.

¹²¹ Lefrell, *Han tvivlar på analysmodellen*, Balans nr 8-9, 2003, s. 30-33.

¹²² [http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/B11CCF48BF317DB8802572020040D031.\(20080330\)](http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/B11CCF48BF317DB8802572020040D031.(20080330)).

menar att det kan bero på karaktären på relationen mellan revisorn och dennes klient. Där en revisor som på grund av relationens karaktär till klienten inte kan kritiskt undersöka klientens rapporter har därmed inte heller några förutsättningar att utföra en oberoende granskning.¹²³

Firth har publicerat sitt forskningsresultat i en artikel i *Journal of Business of Accounting*. I denna studie har forskaren granskat konsultarvodens betydelse på revisorns oberoendeställning. Enligt Firth så är det den fristående rådgivningen som ges till revisionsklienten som påverkar revisorernas oberoende. Forskaren hävdar att det finns ett negativt samband mellan höga rådgivningsersättningar som revisorerna erhåller och det uttalande som de gör efter granskning av företaget. Forskningsresultatet visar att revisorer med höga rådgivningsersättningar har större benägenhet att skriva positiva uttalande ”clean audit” vid granskning av det konsulterade företaget. Firth menar att det finns två förklaringar till detta. Dessa två är att det är möjligt att revisorerna brister i sin oberoendeställning med tanke på de höga konsultarvodena eller att revisorn via rådgivning/konsultation före revisionen löst de eventuella meningsskiljaktigheter som kan uppstå mellan parterna.¹²⁴ Vi håller inte med forskaren gällande den senare förklaringen då vi anser att fristående rådgivningen inte är en del av den lagstadgade granskningsverksamheten, men vi anser att det fullt möjligt att en revisor via rådgivningen kan hamna i ekonomisk beroendeställning. Firth anser också detta när denne vidare har förklarat att det är viktigt att en revisor har en oberoendeställning till ledningen i det reviderade företaget, men forskaren anser att detta kan vara svårt med tanke på att det i praktiken är det ledningen som ger rådgivningsuppdraget till revisorn och även bestämmer dennes arvode. Firth påstår vidare att med tanke på att det är ledningen som är revisorns uppdragsgivare och därmed även har möjlighet att avskeda dem bör aktieägarna och andra intressenter observera att revisorns oberoende inte urholkas och på så sätt skydda sina intressen. För att hjälpa intressenterna att kunna ta ställning till om revisorns oberoendeställning påverkas kräver den nuvarande europiska lagstiftningen att revisionsfirmor måste tydligt visa andelen av sina totala intäkter som utgörs av konsultarvode från revisionsklienter¹²⁵. Firth anser vidare att det ekonomiska band som revisorn har med ledningen minskar dennes oberoende, dels för att revisionsbolaget ser denna tjänst som lönsam och dels för att revisorn har svårt att motsätta sig ledningen då det kan medföra att han/hon förlorar uppdraget¹²⁶. Detta är också i linje med Svanströms forskning som påpekar att problematiken om revisorn oberoendeställning ligger inte vid själva konsulttjänsten utan hur revisorerna väljs och ersätts¹²⁷.

Haber har skrivit och debatterat i en artikel i revisorernas tidning ” *The CPA Journal*”, att Sox-lagens förbud av att en revisor tillhandahåller rådgivning till revisionsklienten och kravet av revisorrotationen är ett steg i rätt riktning. Haber tillägger att det finns fortfarande problem i och med att en revisor får revisionsuppdrag och betalt av det reviderade företaget, men att resultat av denna granskning används bland annat av allmänheten. Haber menar att om allmänhetens syn av en revisors självständighet skall förbättras bör någon annan än det granskade bolaget betala gränsningskostnaderna. Förslagsvis vill denne att utomstående myndigheter som bland annat SEC skall ge revisionsuppdrag och betala, vilket i sin tur leder till att revisorns aldrig hamnar i ekonomisk beroendeställning till revisionsklienten.¹²⁸

¹²³ Svanstöm, Tobias. 2004, s. 140.

¹²⁴ Firth, Michael. 2002, s. 687ff.

¹²⁵ Ibid., 666ff.

¹²⁶ Ibid., 664ff.

¹²⁷ Svanström, Tobias, 2004, s. 140.

¹²⁸ Haber, R. Jeffrey., *Does being an auditor impair independence?*, *The CPA journal*, June 2005

I en liknande intressant studie har Nelson m.fl. i USA, undersökt om revisorbolagens tillhandahållande av konsulttjänster till revisionsklienten försvagar revisorns oberoendeställning. Vidare har dessa tre forskare studerat SEC's nya krav om inkomstupplysning där revisionsbolag är skyldiga att specificera andelen av den totala intäkten som utgörs av konsult- respektive revisionsintäkter och om detta har hjälpt intressenternas uppfattning om revisorns arbetsinsats.¹²⁹

Enligt Nelson m.fl. är motiveringen till att skriva denna studie den pågående diskussionen om revisorns beroende/oberoende ställning till uppdragsgivarna och SEC: s agenda att ta itu med företag som manipulerar finansiella rapporterna och revisorn som på grund av de lukrativa konsulttjänsterna hamnar i beroendeställningen till uppdragsgivarna¹³⁰. Nelson betonar avsikten med studien och säger:

*” We are interested in whether public accountants really are performing their role as independent gatekeepers, or has it become a game of winks and nods between corporate management and the auditors because the auditors don't want to lose these very lucrative consulting contracts”*¹³¹.

På dessa ändamål har forskarna studerat mer än 4000 företag. Det visade sig att mer än hälften av företagen betalat mer rådgivnings- än revisionsersättning till revisionsbolagen. Som exempel tar forskarna upp Ernst & Young som fick 25 miljoner dollar för revisionsintäkter jämfört med 63.8 miljoner dollar som konsulteringsintäkter. KPMG fick 24 miljoner dollar som revisionsintäkter och konsulttjänstintäkterna blev tre gånger mer än revisionen. Enligt forskarna är det denna trend där revisionsbolag tjänar mer genom rådgivning till klienten än granskningsarbete som har gett upphov till att Security Exchange Commission och andra aktörer på marknaden ifrågasätter om det kan finnas intressekonflikter mellan dessa revisorroller samt om detta kan leda till att revisorerna oberoendeställning urholkas.¹³²

Nelson m.fl. har kommit fram till att revisionsbolag hamnade lättare i beroendeställning då arvodena var högre för konsulttjänster än granskningsarbete. Vidare är forskarnas slutsatser att tillhandahållandet av rådgivningen påverkar revisorns oberoendeställning negativt och detta leder i sin tur att kvalitén minskar hos de reviderade finansiella rapporterna.

Ett uttalande som de tre forskarna gjort i *Research Paper of Stanford Graduate School of Business* är att:

” The provisions of non-audit-service impairs an auditor's independence and dangerously stretches the bounds of accepted accounting practices”.¹³³

Nelson m.fl. betonar i sin forskning att rådgivningen allvarligt påverkar revisorns oberoendeställning och gör att denne hamnar i gråzonen då det gäller accepterad redovisningspraxis. En annan faktor som dessa forskare har observerat i sin forskning är att företag eller ledning som har tagit emot mer rådgivning och därmed betalat mera konsultationsersättningar till revisorer hade större resultatmanipulering än de företag som har fått mindre rådgivning. De hävdar att detta resultat är viktigt för den pågående debatten om rådgivningens påverkan av revisorns oberoende ställning. Vidare anser de att det nya kravet

¹²⁹ Nelson, Karen et.al., Auditor Independence and Earnings Quality, GSB Research Paper # 1669, 2001

¹³⁰ Nelson, Karen et.al., 2001

¹³¹ Ibid.,

¹³² Ibid.,

¹³³ Ibid.,

om inkomst upplysningen har medfört att aktiepriset hos de revisionsbolag som har intjänat merparten av sina intäkter via rådgivning minskat med 40 procent. Forskarna menar att denna nedgång av aktiepriset är på grund av att investerarna och marknaden efter att ha fått dessa upplysningar om intäktsfördelningen tvivlar på revisorns rådgivningsarbete till revisionsklienten, därmed har detta lett till en justering av aktiepriset. Forskarna anser vidare att resultatet av forskningen är statistiskt säkerställt.¹³⁴

Som vi ser det skiljer sig denna studie från tidigare upptagna studier då den inte bara bevisar att revisorernas rådgivning påverkar revisorernas självständighet utan också att marknaden och investerarna tvivlar på informationen gällande intäkt andelen till rådgivningen. Det visades sig också i studien att när företag får mera konsultation påverkar detta företags aktiepris, vilket vi anser innebär att investerarna uppfattar att revisorer som har höga konsulteringskostnader inte gör sina kontroller på ett objektivt sätt. Tidigare har vi också påpekat att det är ledningen som ger revisorn konsultuppdraget. Vi anser att denna relation där revisor inte vill förlora sitt uppdrag från ledningen, kan eventuellt medföra att revisorns granskning inte blir som den skulle vara. Utan påverkas av intressekonflikter som kan uppstå då ledningen vill få igenom sina önskemål. Detta överensstämmer med Jenkins och Lowe studie, där en tredjedel av de intervjuade (58 kvalificerade revisorer) ansåg och uppfattade att deras roll och arbete i första hand var att tillgodose klientens intresse¹³⁵.

I en annan liknande forskning publicerat i samma tidning som Firths studie har Hay, Knechel och Li delvis kommit fram till en annan slutsats. Dessa tre har undersökt och analyserat finansiella rapporter av 200 företag i New Zealand, deras frågeställning var bl.a. om det är så att revisorer som tillhandahåller mer fristående rådgivning till revisionsklienter har större benägenhet att tappa sitt oberoende? Forskarna har kommit fram till att fristående rådgivning kan påverka revisorn gällande det synbara oberoendet (Independent in appearance). Men de kunde däremot inte hitta något bevis att revisorns faktiska oberoende (independent in fact) påverkas genom tillhandahållandet av fristående rådgivning.¹³⁶ David Hay m.fl. uttalande är i linje med Krister Moberg som hävdar att revisorernas oberoendeställning kan ifrågasättas av allmänheten. Då möjligheten finns att revisorn genom fristående rådgivningstjänster till revisionsklienten blir ekonomisk beroende till sin uppdragsgivare och detta kan vidare påverka revisorn tillförlitlighet. En annan anledning som enligt Moberg också kan medföra att revisorns oberoendeställning drabbas negativt i allmänhetens ögon är när denne också granskar sitt eget arbete, med andra ord självgranskning. Vidare kan det vara så att revisorn i själva verket agerar och utför sitt uppdrag på ett självständigt sätt där denne tillfredställer det faktiska oberoendekravet, men att allmänheten tvivlar på revisorns självständighet gällande det synbara oberoendekravet. Denna förvirring skapas med tanke på att revisorn har dubbla roller i ett och samma företag.¹³⁷ Enligt Diamant är det inte ovanligt att revisorer granskar olika företagsinformationer där de tidigare via den så kallade fristående rådgivningen haft inflytande. Med tanke på att revisorn ger råd till företagsledningen och ledningen ofta följer dessa råd, då kan det finnas risk att revisorn och ledningens intresse ofta sammanfaller. Detta kan leda till att revisor tenderar ge en positiv uttalande till revisionsklienter som denne har gett fristående rådgivning tidigare¹³⁸. Vi anser att det är möjligt att ledningen kan följa

¹³⁴ Ibid.,

¹³⁵ Jenkins & Lowe, *Auditors as advocates for their clients*, Journal of Applied Business Research, Volume 15 Number: 2 s. 72 -78, 1999.

¹³⁶ Hay, David., Knechel, Robert., & Li Vivian, *Non audit Service and Auditor Independence*, Journal of Business Finance & Accounting Vol. 33 Issue 5/6, p. 731-732. (2006).

¹³⁷ Moberg, Krister., 2006, s. 81.

¹³⁸ Diamant, Adam., 2004, s. 296.

revisorers råd till punkt och pricka men att detta kan vara farligare i mindre företag som ofta saknar intern kompetens där revisorn är den enda konsultkälla.

Det gäller samma problematik för skatterådgivning, Anson som arbetar på revisorers tillsynsmyndighet i USA ifrågasätter revisorers oberoendeställning. Anson menar att revision är att granska företagets finansiella rapporter, men när revisorerna påverkar resultatet av dessa ekonomiska rapporter genom skatterådgivning och sedan genomför den lagstadgade granskningen gör att ett visst tvivel skapas gällande om revisorn kan vara oberoende i detta sammanhang eller inte¹³⁹. För att höja och tydliggöra revisorernas oberoende ställning har man i USA bland annat förbjudit att revisionsbolag erbjuder revisionsklienter fristående rådgivning som exempelvis bokföring och andra revisionsnära tjänster¹⁴⁰.

En forskning som skiljer sig från de tidigare resultaten är Craswells. Forskaren har studerat samma problematik som de tidigare nämnda forskarna, alltså om fristående rådgivning påverkar revisorers oberoende. Craswell har studerat sambandet mellan revisorernas arvode vid fristående rådgivning och dess revisionsverksamhet till klienterna. Forskaren har studerat börsnoterade företag i Australien och kommit fram till att revisorernas rådgivning till företag inte påverkat deras oberoende.¹⁴¹ Vi håller inte med Craswell med tanke på att majoriteten av forskarna inom detta område anser att fristående rådgivning påverkar revisorernas oberoende negativt. Vidare anser vi att det kan skapas ett egenintressehot eftersom revisorn kan bli ekonomiskt beroende av klienten. Då exempelvis hög konsultationsarvode kan påverka dennes oberoende.

Vidare har DeFond m.fl. haft liknande resonemang som Craswell. Då dessa tre forskare har empiriskt studerat giltigheten gällande SEC:s uttalande att revisorers oberoende påverkas av deras dubbla roller, alltså att de hamnar i ekonomisk beroendeställning, samt brister i dess objektivitet. DeFonda m.fl. har studerat 944 "distressed" (företag som befinner sig i kris) företag och de motiverar valet av dessa företag med att det är av stor vikt för dem att få en ren revisionsuttalande. De anser vidare att revisorers oberoende är viktigt och att revisorn måste motstå eventuella påtryckningar från en revisionsklient som har i syfte att få positiva uttalanden gällande företagets finansiella verksamhet. Speciellt då sanningsenliga och objektiva uttalanden varnar exempelvis intressenterna vid investeringar. DeFonda m.fl. drar slutsatsen att de inte hittat bevis på att fristående rådgivning påverkar revisorers oberoende och anledningen till detta anser de är att revisorn vill ej ha dåligt rykte samt undvika de eventuella rättstvistskostnader i fall de skulle agera partiskt eller ta klientens sida. De drar också slutsatsen att de inte har hittat något som bevarar giltigheten av SEC:s uttalande.¹⁴² Vi anser att dessa forskare har intressanta slutsatser, men vi vill dock poängtera att de inte kan bortse från det ekonomiska band som finns mellan företagsledningen och revisorerna då de betalar höga rådgivningsarvoden. Detta med tanke på att det har visats sig genom olika skandaler att revisorer bortsett från eventuella konsekvenser som dåligt rykte och därav också följande rättstvister. Vidare enligt Svanström som vi nämnt ovan så ligger problematiken i hur revisorerna väljs, ersätts och avsätts. I och med att det är ledningen i företaget som utför dessa tre saker, så anser vi att revisorerna inte kan vara helt oberoende gentemot sina uppdragsgivare.

¹³⁹ Anson, PCAOB 2004, s. 111

¹⁴⁰ Balans nr 1, *USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, 2003, s. 23

¹⁴¹ Craswell, et al., *Auditor independence and fee dependence*, 1999, s. 29-40

¹⁴² DeFond et al., Sep (2002).

Då vår studie skall utföras i Sverige så vill vi också ta del av hur denna problematik resoneras och uppfattas inom landet. Här nedan kommer vi att beskriva vad experter i Sverige anser om revisorns dubbla roller och dess problematik.

4.2 Vad anser experter i Sverige om revisorns dubbla roller?

I Sverige finns det en del som menar att revisorns oberoendeställning kan påverkas genom tillhandahållandet av den fristående rådgivningen. Några av dessa är Grufberg ordförande i Revisorsnämnden och den tidigare chefen på Revisionsnämnden Lefrell. I en artikel publicerat i dagens industri står det att revisionsbolagen fördubblar sina inkomster genom att sälja rådgivningstjänster till revisionsklienter. Listan av hur mycket olika revisionsbolag tjänade i fristående rådgivning kontra revision står också i artikeln. Exempelvis har Price Water House Cooper tjänat 218 Mkr i revision och 296 Mkr i konsulttjänster och KPMG har tjänat 177 Mkr i revision och 157 Mkr i tillhandahållandet av konsulttjänster¹⁴³.

Enligt Grufberg är revisorns uppgift att bland annat granska förvaltningsberättelse och bedöma ledningens prestationer, men revisorns oberoende hotas när denne har fler affärsrelationer med företaget och dess ledning. Grufberg hävdar vidare att eftersom kravet på granskning av företag i Sverige är lagstadgat får revisionsbolag ensamrätt att göra revision och denna monopolliknande position underlättar också säljandet av rådgivningstjänster till revisionsklienter.¹⁴⁴

Markland som jobbar i revisorintresseorganisationen Föreningen för Auktoriserade revisorer, FAR, tycker att det är viktigt att revisionsbolagen även säljer konsulttjänster, dels för att revisorn får mera kompetens om företaget genom rådgivning och dels för att det i många delar av landet saknas konsulter och den enda rådgivning som företagen får är genom revisorer eller revisionsbolag. Markland hävdar vidare att så länge revisorn bara tar rådgivningsrollen och inte är med i själva affärsbesluten så är det inget problem att revisorn tillhandahåller rådgivningstjänster.¹⁴⁵

Samma syn har Sveriges tidigare regering haft, där de ansåg att genom den fristående rådgivningen kunde revisorn få möjlighet att få bättre kännedom om företaget och att detta skulle i sin tur höja möjligheten att revisorn upptäcker problem i företaget. Vidare ansåg regeringen att bolagets övriga intressenter kan ha nytta av att företaget får ta del av kunniga rådgivare¹⁴⁶. I förarbete till den nya revisorslagen har det diskuterats bland annat om revisorns rådgivning till revisionsklienten är ett hot eller en tillgång. Vidare diskuterades det om revisorns opartiskhet och självständighet skyddas genom att förbjuda rådgivningen eller om de bör säkra revisorns oberoendeställning genom att införa en analysmodell som hjälper revisorns ställningstagande gällande att bevara sin opartiskhet och självständighet.¹⁴⁷ Regeringen valde det senare förslaget med motiveringen att båda revisorn och revisionsklienten har nytta av att revisorn tillhandahåller rådgivningstjänster. Detta med tanke på att denne får lära sig mer om företaget och därmed höjer sin kompetens, medan revisionsklienten får nytta av den erfarenhet och kompetens som revisorn har skaffat sig.¹⁴⁸

¹⁴³ Dagens Industri, *Revisorernas Dilemma*, 2001-03-05

¹⁴⁴ Dagens Industri, *Revisorernas Dilemma*, 2001-03-05

¹⁴⁵ Ibid.,

¹⁴⁶ Moberg, Krister., 2006, s. 81

¹⁴⁷ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 233

¹⁴⁸ Ibid., s. 233.

Markland är vidare kritiskt till hur lagstiftarna hanterade redovisningsskandalerna i USA, där revisorer blivit syndabockar efter dessa skandaler. Markland tillägger att översynen av revisorer i Sverige fungerar bättre än USA och anser därför att det inte kan inträffa några skandaler i Sverige¹⁴⁹. Vi som författare vill dock nämna här att själva Revisornämnden som övervakar revisorerna finansieras av revisorbranschen. Det kan vara möjligt att översynen av revisorer i Sverige fungerar bättre än USA, men en del experter är kritiska till att revisorerna finansierar övervakningsmyndigheten. Vidare vill vi påpeka att ca två år efter Marklands uttalande så drabbades Sverige av redovisningsskandaler där revisorer var inblandade, som exempelvis Skandia fallet.

I en artikel skriven i Dagens Nyheter som vi författare samtycker med, står det att det är fel att de granskade (revisorerna) betalar granskarna (RN). Där påpekas det att staten borde finansiera RN för att motverka nämndens beroende av revisorernas finansiering och därmed höja översynens kvalitet.¹⁵⁰ En annan som är också kritisk till att översynsmyndigheten finansieras av revisorerna är Inga-Brith Ahlenius, generaldirektör för Riksrevisionsverket. Enligt Ahlenius borde staten finansiera RN för att garantera översynsmyndighetens oberoende. Enligt Ahlenius är revisorsnämndens uppgift att bland annat granska revisorer då anmälningar kommer från skattemyndigheten och företag. Ahlenius är vidare kritisk till att två representanter från revisorbranschen sitter i nämnden och att hela RN:s verksamhet finansieras av olika avgifter från revisorbranschen. Hon menar att detta kan leda till att övervakningsmyndighetens integritet påverkas negativt.¹⁵¹ I USA har lagstiftarna förstått problematiken där den gamla revisorintresseorganisationen AICPA som övervakade revisorers arbete har bytts ut mot ett nytt tillsynsorgan som bl.a. övervakar revisorerna. Detta kommer vi att behandla lite senare i studien.

En som har en annan åsikt i jämförelse med Björn Markland när det gäller revisorns dubbla roll är Christer Lefrell, den tidigare myndighetschefen vid Revisorsnämnden. Lefrell som har följt och deltagit i många överläggningar gällande revisorers rådgivning till revisionsklienter. Den tidigare myndighetschefen anser att man bör förbjuda att revisorn ger konsulttjänster till revisionsklienten. Däremot har denne inget emot att revisorn säljer dessa tjänster till andra aktörer som ej är deras revisionsklienter. Vidare är Lefrell också kritisk till den nya lagen analysmodellen, där det är tänkt att revisorn skall använda sig av modellen vid accepterandet av nya uppdrag. Detta för att pröva om det finns risk som kan rubba revisorernas oberoendeställning. Denne menar att det endast utförts lite förändringar av de gamla revisorsförordningarna och kallat det för den nya revisorslagen. Anledningen till detta är att kunna anpassa sig till EU:s krav om gemensamma revisionsregler. Vidare är denna lag svår att tillämpa i praktiken och det kommer att ta lång tid innan det konstrueras en praxis så att de olika tjänsternas hot mot revisorernas oberoende synliggörs.¹⁵² Vidare tillägger Lefrell att resultatet inte var positivt när RN i år 2002 begärde dokumentation från revisorerna för att se hur de har tagit ställning till sitt oberoende. Enligt Lefrell såg revisorerna den omfattande dokumentationen av oberoende analysen som ännu en blankett att fylla i. Ett exempel på detta är då revisorn skall dokumentera att skatteråd som tillhandahållits till klienten. Då kryssar revisorn för det som ett självgranskningshot och vidare i blanketten anger man att det är någon annan konsult utanför revisionsteamet som gett skatteråd. Därmed "trollar" revisorn bort det eventuella oberoendehotet. Lefrell betonar att det inte var så här det var tänkt att analysmodellen skulle begagnas.¹⁵³

¹⁴⁹ *Revisorer får klä skott för fel*, Dagens Nyheter, 020819.

¹⁵⁰ Knut Rognerud, Dagens Nyheter, 020804.

¹⁵¹ *Bolagen betalar sina granskare*, Dagens Nyheter 020803.

¹⁵² *Han tvivlar på analysmodellen*, Balans nr. 8-9, 2003 .

¹⁵³ *Ibid.*

Anledningen till de skärpta lagarna är som påpekats tidigare de skandalerna som revisorer och företagsledningen varit inblandad i. Här nedan ska vi presentera de redovisningsskandalerna som gett upphov till de nya lagarna, som Sox-lagen och Analysmodellen. Vidare skall vi diskutera revisorernas och företagsledningarnas roll gällande dessa skandaler och vad de nya lagarna tillfört för att hitta botemedel för problematiken som förknippas med revisorerna dubbla roller.

4.3 Revisorns roll i skandalerna och skärpning av lagen som följde

Revisorns oberoende har diskuterats många gånger i samband med redovisningsskandalerna i USA. Diskussionerna handlade då om hur det kan vara möjligt att revisorn granskar ett företag som han samtidigt ger fristående rådgivning till¹⁵⁴. Ett typiskt exempel av revisorns rollkonflikt och vad den kan åstadkomma är Enron skandalen. Enron som var USA sjunde största bolag gick i konkurs år 2001. Anledningen till denna redovisningsskandal var dels att Enrons ledning fifflat med bokföringen och därmed påverkat företagets finansiella rapporter under ett antal år. Och dels för att revisionsbolagen Arthur Andersen som skulle granska korrektheten av företagets finansiella rapporter har på grund av konsulteringen hamnat i ekonomisk beroendeställning till uppdragsgivaren. Andersen revisionsbolag tjänade stora pengar på konsultering jämfört med granskningsuppdraget.¹⁵⁵ Exempelvis har Enron betalt Andersens revisionsbolag 27 miljoner dollar i konsultarvode jämfört med 25 miljoner dollar för dennes granskningsarbete¹⁵⁶.

Enligt Warren E. Buffett som är en känd investerare sker denna konflikt när revisorn har stora inkomster som rådgivare från sin revisionsklient i jämförelse med revisionsarvode¹⁵⁷. Detta överensstämmer med Firths slutsatser om att en revisor som får hög ersättning när det gäller att erbjuda fristående rådgivning till revisionsklienten ofta medför och påverkar revisorns oberoendeställning negativt, vilket leder till att revisorn vid sin granskning ofta skriver ett positivt uttalande dvs. en ren revisionsberättelse om företagets finansiella information¹⁵⁸. Ett exempel på detta kan vara Enrons revisorer och deras hantering vid revidering av företaget. Där de trots vetskapen om \$51 miljoner bokföringsbrister bortsett ifrån dessa och skrivit en ren revisionsberättelse¹⁵⁹. En annan orsak till denna försummelse förutom att revisionsbyrån hamnat i ekonomisk beroendeställning var den långa tiden som Andersen arbetat som granskare hos Enron. Andersen hade reviderat Enrons finansiella rapporter i över tio år och under denna period bildades en nära vänskap mellan Andersen revisionsbyrå och ledningen i Enron. Vilket underlättade för att en sådan korruption och bedrägeri kunde begås¹⁶⁰. En annan faktor som hade en negativ effekt på revisorernas självständighet och opartiskhet vid granskningen var att Enron lejt ut sin internrevision till Andersen revisionsbolag som också hade i uppgift att ta hand om den externa granskningen. De revisorer som tog hand om både internrevision och externrevisionen hade sina kontor i Enrons lokaler.¹⁶¹ Vi som författare av denna studie anser att alla dessa ovan nämnda faktorer påverkat innehållet på och kravet av

¹⁵⁴ Moberg, Krister., s. 80ff.

¹⁵⁵ *Revisorer i dubbla roller*, Veckans Affärer, 020121.

¹⁵⁶ Beasley, Mark; Buckless, Frank; Glover, Stevan & Pratt, Douglas. *Auditing Cases An Interactive Learning Approach – Enron Corporation and Andersen, LLP: Analyzing The Fall of Two Giants*, s.78 Third Edition, Pearson Prentice Hall, 2006

¹⁵⁷ *Ibid.*, s. 72

¹⁵⁸ Firth, Michael. 2002, s. 687ff.

¹⁵⁹ Beasley, Mark, et al., 2006, s.76f.

¹⁶⁰ Revisorer tvingas bort i spåren av Enron – härvan, Svenska Dagbladet, 18 juni 2002.

¹⁶¹ Moeller, Robert., *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, 2004, s. 10

den nya Sox lagen. Detta visas då det numera exempelvis är förbjudet att revisorn tar hand om revisionsklientens internrevision och löpande redovisning.

Revisionsbyrån Andersen som grundades år 1913 var ett respekterat revisionsbolag i USA. Arthur Andersen var en professor i redovisningen vid Northwestern University of Chicago. Denne vann allmänhetens förtroende genom att ställa höga och tuffa krav för företagen som skulle granskas av Andersens revisionsbolag. På grund av revisionsbolagets goda rykte fanns det ett talesätt som lät så här:

” *There’s the Andersens Way and the Wrong Way*”.¹⁶²

Före Enron skandalen fanns det också andra SEC-utredningar, där revisionsbolagen Andersen var anklagad för inblandning i felaktigheter gällande deras revisionsverksamhet. Dessa felaktigheter hade utförts på bolag som exempelvis WorldCom, Global Crossing och Qwest Communications. Revisionsbyrån Andersens rykte blev sämre med alla dessa anklagelser, vilket senare ledde till att företaget förlorade många kunder.¹⁶³ Vidare förstörde Andersens all dokumentering som hade att göra med granskning och rådgivningen till Enron¹⁶⁴. Revisionsbolagets agerande både före skandalen och under utredningen medförde att allmänheten tappade förtroende för Andersens. Fastän de tillhörde ett av de fem största och ansedda revisionsbolagen i USA¹⁶⁵. De andra fyra stora bolagen som tillhörde ”The Big 5” var Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche och KPMG¹⁶⁶. Andersen gick i konkurs och i början av 2003 sysslade Andersen med att sälja gamla möbler från företagets stängda kontor¹⁶⁷.

Vi anser att det är paradoxalt att tillhöra och vara ett av de ledande revisionsbolagen med gott rykte och ändå senare hamna bland de svartlistade bolagen. Vi anser att tillhandahållandet av fristående rådgivning till revisionsklienten påverkar revisorns oberoende, vilket vidare leder till att revisorns uttalande vid granskning av företaget inte utförs på ett objektiva sätt. Detta var exakt det som hände med Enrons revisorer då de har skrivit rena revisionsberättelser trots att det funnits massvis med felaktigheter och bokföringsmanipuleringar.

Som vi nämnt tidigare så skapas det problem då företag ger höga konsultarvoden till revisorn. Detta negativa samband mellan hög konsultarvode och revisorns uttalande stöds också av andra forskare som bl.a. Firth, Nelson. Samma inställning hade den mäktiga Security and Exchange Commission SEC i USA då de har gett ett lagförslag som skulle begränsa revisionsbolagens tillhandahållande av konsultation till det företag som de också skall revidera. Detta har dock motarbetats av den Amerikanska revisorintresseorganisationen AICPA som inte ville att revisionsbolagen skulle förlora denna lukrativa tjänst¹⁶⁸.

I Sverige har också liknande redovisningsskandaler inträffat, fast i mindre proportioner där företagsledningen manipulerat bokföringen och revisorn missat att upptäcka det bokföringsbrott som begåtts. Ett sådant exempel är Skandia Skandalen där bl.a. företagets dåvarande VD Lars Erik Peterson som ändrade tidigare avtal om bonusprogram, samt manipulerade redovisningen av de bonusersättningar som betalats ut. Detta ledde till att de

¹⁶² Beasley, Mark, et al., 2006, 76ff.

¹⁶³ Ibid., s 77.

¹⁶⁴ Moeller, Robert, 2004, s. 2.

¹⁶⁵ Ibid., s. 2.

¹⁶⁶ Beasley, Mark., et al., 2005, s. 81.

¹⁶⁷ Moeller, Robert., 2004, s. 2.

¹⁶⁸ Ibid., s. 10f.

kunde förskingra 70 miljoner som de övriga i styrelsen inte kände till¹⁶⁹. Även i denna skandal riktas hårt kritik mot företagets revisorer där den tidigare finansministern Gunnar Lund anser att händelsen med Skandia är ett förfärligt mygel och fusk. Lund förvånas också över revisorernas insats i Skandia och hävdar att de förtjänar all kritik då de inte upptäckt något fel eller rentav sett mellan fingrarna. Denne hävdar vidare att sådana händelser där ledningen fuskar och revisorn inte gör sitt jobb kan skada förtroendet hos näringslivet, vilket kommer att ta lång tid att återställa¹⁷⁰. Samma syn har Skandia utredarna där de slagit fast vid att revisorerna i Skandia skandalen gjort ett undermåligt arbete. Peter Strömberg som är chef för Revisornämnden som undersökt revisorernas roll i Skandia fallen menar att i praktiken har samtliga tre revisorer lika stort ansvar eftersom de har gemensamt undertecknat revisionsberättelsen i årsredovisningen. Vidare menar Strömberg att arbetsdelningen mellan revisorerna kan avslöja vem som hade huvudansvaret.¹⁷¹

Efter alla dessa redovisningsskandaler har behovet att ändra spelreglerna ökat, särskilt i USA där medlemmar i kongressen och SEC var överens om att en lagändring var nödvändig¹⁷². SEC ansåg att grunden till problemet ligger i revisorns tillhandahållande av fristående rådgivningstjänster till revisionsklienten¹⁷³. Som svar till denna problematik har lagstiftarna infört stränga regler som kallas för ”SOX- Act”. Dessa regler visar bl.a. vilka tjänster som revisionsbolag/revisorer får och inte får tillhandahålla. I Sverige har man också infört nya regler som är tänkt att öka revisorernas oberoendeställning, en av dessa är den som kallas för Analysmodellen.¹⁷⁴ Sox-lagen är viktig även för revisionsbolag i Sverige, eftersom att den gäller även för svenska bolag som är noterade på den amerikanska börsen. Exempel på dessa bolag är bland annat Volvo, Electrolux¹⁷⁵. Därför anser vi som författare att det är viktigt att behandla Sox-lagen och även reflektera över den. Här nedan kommer en beskrivning av Sox-lagen.

4.3.1 Sarbenes-Oxley Act – USAs hårda svar på redovisningsskandalerna

Kongressen i USA godkände enhälligt Sox-lagen¹⁷⁶. Presidenten i USA, George W. Bush godkände denna lag år 2002 och definierade följande:

”The most far-reaching reforms of American business practices since the time of Franklin Delano Roosevelt”¹⁷⁷.

Innan införandet av SOX lagen var det revisor intresseorganisationen AICPA som gav ut revisionsstandarden. De hade även ansvaret att övervaka tillämpandet av dessa regler och ta de nödvändiga disciplinära åtgärderna ifall revisorn inte följde revisionsreglerna¹⁷⁸.

Den nya lagen kräver att Security Exchange Commission SEC grundar en ny tillsynsmyndighet som har vida befogenheter att granska och övervaka revisorer och även ta

¹⁶⁹ Skandia Styrelsen kördes över, Svenska dagbladet, Dec 2, 2003.

¹⁷⁰ www.di.se

¹⁷¹ Revisorernas roll i härvan granskas, Dagens Nyheter, dec2, 2003.

¹⁷² Moeller, Robert., 2004, s. 3.

¹⁷³ Ibid., s. 10ff.

¹⁷⁴ USA:s hårda regler på redovisningsskandalerna, Balans nr 1, 2003, s. 23ff.

¹⁷⁵ Ibid., s. 23-27.

¹⁷⁶ Hayes, Rick et.al., *Principals Of Auditing*, 2004, s. 605.

¹⁷⁷ Ibid., s. 49

¹⁷⁸ Moeller, Robert, 2004, s.12f.

nödvändiga åtgärder för företag och individer som överträder lagarna¹⁷⁹. Vidare är den nya tillsynsmyndigheten som kallas för Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en icke profit, icke statlig tillsynsorgan som fått ta över vissa ansvarsområden från revisorsorganisationen AICPA. Ett ansvarsområde som revisorsorganisationen AICPA kommer att få fortsätta driva är examinering och tillhandahållandet av revisorlicenser (CPA).

PCAOB består av fem ledamöter som utnämns av SEC, endast två av dessa ledamöter får vara revisorer. Anledningen till denna blandning av ledamöter är att lagstiftarna ville ha ett tillsynsorgan som inte domineras av bara revisorer¹⁸⁰. Det nya tillsynsorganet skall se till att Sox-lagen följs samt inspektera att revisionsbolagen följer dessa regler. De revisorer och revisionsbolag som inte följer reglerna kommer att straffas av nämnden. De har rätt att ta lämpliga disciplinära åtgärder som exempelvis kan innebära att de förlorar rätten att utföra revisionsverksamhet¹⁸¹.

4.3.2 Syftet med Sarbaney Oxley Act

Syftet med det nya lagen är att återställa investerarnas förtroende genom exempelvis;

- ❖ Att göra revisorer och revisionsbolagens oberoendeställning tydligare.
- ❖ Att förbättra kvalitén av företagets finansiella information.
- ❖ Att tydliggöra ledningens ansvar av företagets finansiella rapporter.

Får att nå det ovan nämnda syftet har lagstiftarna tillfört ett antal krav för företag som lämnar informationen, för ledningen i företaget och även för revisorn som granskar företaget¹⁸².

4.3.3 Sox-lagens krav för det reviderade företag och dess ledning

När det gäller företag och dess ledning kräver lagen att VD och ekonomichefen intygar att de lämnat information som är riktiga och därmed inte innehåller vilseledande information. Vidare ska ledningen bekräfta och skriva under att de finansiella rapporter som företaget lämnar till allmänheten visar rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning¹⁸³. Andra viktiga punkter som lagen kräver är att företagen ska inrätta revisionskommittéer som blir ansvariga för uppdragsgivande till revisorer och även tar hand om ersättningen och kontrollen över revisorernas arbete¹⁸⁴. Vidare ska företag som revideras bara ha en och samma revisor under en fem års period, detta kallas för ”revisorrotation” och går ut på att de reviderade företagen måste byta revisorn vart femte år. För revisionsbolagens del innebär detta att det är enligt lag förbjudet att ha en och samma revisor i mer än fem år som granskare av företaget.¹⁸⁵

¹⁷⁹ Hayes, Rick., et al., 2004, s. 48ff.

¹⁸⁰ Moeller, Robert., 2004, s. 14

¹⁸¹ Ibid., s. 14ff

¹⁸² Balans nr 1, USA:s hårda regler på redovisningsskandalerna, 2003, s. 23

¹⁸³ Moeller, Robert., *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing rules*, 2004, s. 36

¹⁸⁴ Balans nr 1, USA:s hårda regler på redovisningsskandalerna, 2003, s. 24

¹⁸⁵ Moeller, Robert., 2004, s. 32

4.3.4 Förbjudna tjänster enligt Sox lagen.

För att motverka vissa tjänster som kan rubba revisorns oberoende krav och därmed höja allmänhetens förtroende till de reviderade finansiella rapporterna som företagen offentliggör har lagstiftarna i USA infört vissa förbud mot tjänster som revisionsbolagen tidigare kunde tillhandahålla till revisionsklienten. Dessa förbud är:

- Bokföring och bokföringsnära tjänster av reviderade företag. Detta innebär att revisionsbolagen eller revisorerna inte får syssla med rådgivningstjänster som har att göra med det reviderade bolagets grundboksföring eller finansiella rapporter.
- Utformning och implementering av finansiella informationssystem
- Rådgivning till ledningen och personalhanteringsfrågor.
- Tjänster angående outsourcing av internrevision
- Företagsvärdering och bedömning, samt uttalanden gällande apportegendom.
- Agera som Mäklare, investeringsrådgivare (aktiehandel) eller bankinvesteringstjänster
- Legala tjänster eller expertutlåtandet som inte ingår revisionen.
- All andra tjänster som enligt PCAOB är otillåtna.

Vi kommer här nedan att presentera Analysmodellen som lagstiftarna i Sverige infört. Analysmodellen som skall bevara revisorns oberoende och är tänkt att hjälpa revisorn vid sina ställningstaganden när det gäller oberoende påverkande uppdrag.

4.4 Förord till Analysmodellen

Revisorernas oberoende har diskuterats mycket i samband med redovisningsskandaler som inträffat i USA och Europa. Diskussionen handlade om huruvida det är möjligt för en revisor att förena rådgivning och revidering till ett och samma företag. Tillskillnad från USA har lagstiftarna i Sverige valt att inte förbjuda revisorns möjlighet att även ge rådgivning till revisionsklienten¹⁸⁶. I förarbetet till den nya lagen har man diskuterat påverkan av fristående rådgivningen på revisorns oberoende. Utredarna har diskuterat om detta kan medföra att förtroendet till revisorns arbete minskar hos de övriga aktörer som använder sig av företagets reviderade finansiella rapporter. I dessa överläggningar har utredarna bl.a. diskuterat två grundproblem¹⁸⁷:

- Risken att revisorerna genom tillhandahållandet av fristående rådgivning till företag som senare skall granskas blir ekonomiskt beroende och att detta kan påverka revisorernas kritiska granskning då de har ekonomiskt intresse genom rådgivningen (egenintresset).

¹⁸⁶ Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, s. 80ff

¹⁸⁷ *Ibid.*, s. 80ff

- Risken att revisorn kommer att granska resultatet av sin egen eller en arbetskollegas konsultation till en revisionsklient (självgranskning).

Med andledning till ovan nämnda faktorer har bl.a. Advokatsamfundet i Sverige begärt att lagstiftarna borde förbjuda att revisorn tillhandahåller revisionsklienten med fristående rådgivning¹⁸⁸. Det fanns också andra experter som hade liknade tankesätt. En sådan är Lefrell som uttalade sig i revisorernas tidning *Balans* att man skulle förbjuda revisorns möjlighet att erbjuda rådgivning till revisionsklienten men däremot hade han inget emot att revisorn erbjuder rådgivning till en icke revisionsklient¹⁸⁹. Men Sveriges tidigare regering ansåg att fristående rådgivningen gör att revisorn förbättrar sin kunskap om företaget och genom en högre kompetens skulle de lättare identifiera och lösa eventuella problem som företaget kan ha. Den tidigare regeringen har också nämnt att intressenterna kan ha nytta av att företaget får professionell rådgivning.¹⁹⁰

Lagstiftarna har därför gett befogenheten att revisorn själv får ta ställning till om uppdraget hotar dennes opartiskhet och självständighet, genom att använda sig av den nya analysmodellen¹⁹¹. Den ökade tillit som lagstiftarna visat revisorer och revisionsbolag är att de själva får hantera frågor angående oberoende, men kräver en motprestation från revisorers sida. Denna motprestation är att revisorn skall på ett detaljerat och tillfredsställande sätt dokumentera sina analyser av förekommande hot mot revisionens självständighet, samt dokumentera eventuella åtgärder som har tagits för att minimera dessa hot. Genom detta dokumentationskrav ges allmänheten möjlighet att i efterhand kunna kontrollera revisorns ställningstagande och därmed få sin egen uppfattning om revisorns insats. Om revisorn avsiktligt eller av rent misstag inte lever upp till oberoendekravet kan den som känner sig drabbad anmäla revisorn till revisionsnämnden eller till domstolen¹⁹². Om det är så att revisorn har brutit i sitt ställningstagande kan denne riskera att få påföljder som exempelvis disciplinera eller även i värsta fall förbud att fortsätta bedriva revisionsverksamhet. I och med att den enskilda revisorn eller revisionsbolaget kan skadas mer än vad den/de skulle kunna tjäna att avsiktligt strunta i oberoenderegler medför att revisionsbolagen anstränger sig mer och tar revisorns regler för oberoendeställning på största allvar.¹⁹³

¹⁸⁸ Moberg Krister., 2006, s. 81

¹⁸⁹ *Balans* nr. 8-9, *Han tvekar på analysmodellen*, 2003 s. 2ff

¹⁹⁰ Moberg, Krister., 2006, s. 81ff.

¹⁹¹ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 235.

¹⁹² FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 235ff.

¹⁹³ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 235.

4.5 Analysmodellen

Analysmodellen är avsedd för att revisorn skall kunna analysera om det föreligger omständigheter i revisionsuppdraget som kan rubba det förtroende som finns för dennes arbete¹⁹⁴. Om det finns sådana omständigheter som medför ifrågasättande av revisorns oberoende krav så skall revisorn enligt analysmodellen inte anta revisionsuppdraget. Denna regel kallas för presumtionsregeln¹⁹⁵. Däremot kan revisorn i vissa enskilda fall få möjlighet att fortsätta sitt arbete via vidtagna åtgärder eller genom att bevisa att omständigheter som har uppstått inte har påverkat hans oberoende¹⁹⁶.

För att vidare klargöra analysmodellen så kommer vi här nedan steg för steg visa hur revisorer begagnar den så kallade Analysmodellen. Tillvägagångssättet är uppdelat i 3 olika steg. Först och främst skall revisorn som tidigare nämnt pröva om det finns omständigheter som kan rubba dennes förtroende. Om det råder sådana omständigheter med sådana egenskaper att de kan bryta presumtionsregel så kan dessa i steg två vidare prövas i enskilda fall. Och om det fortfarande krävs så kan motåtgärder vidtas så att det inte finns orsak att ifrågasätta revisorns förtroende. Om det efter dessa två steg finns anledning att revisorns förtroende rubbas så skall revisorn avböja uppdrag. Vidare skall revisorn i Steg 3 dokumentera det som denne utfört i de olika stegen, vilket är att dokumentera de hot som denne identifierat, den prövning som utförts på de omständigheter samt de motåtgärder som vidtagits för att säkerställa revisorns självständighet och oberoende¹⁹⁷.

Enligt lagen så är det fem omständigheter eller hot som revisor skall pröva innan varje uppdrag för att försäkra sig om att det inte existerar faktorer som kan rubba förtroendet och leda till att revisorns opartiskhet, oberoende och objektivitet ifrågasätts¹⁹⁸. Vilket utförs för att revisorn skall försäkra sig om att jäv och andra omständigheter som kan urholka dennes förtroende inte existerar samt visa vilka nödvändiga åtgärder som har tagits för att reducerat dessa hot¹⁹⁹. Här nedan skall vi presentera de tre stegen som revisorn använder sig av för att gardera sig mot hot som kan rubba dennes förtroende.

4.5.1 Steg1- Att identifiera eventuella förtroenderubbade omständigheter

Dessa fem omständigheter/hot är; egenintresse-, självgransknings-, partsställnings-, vänskaps- och skrämselhot.

4.5.2 Egenintressehotet

Egenintressehot kan uppstå då revisorns förtroende rubbas genom att denne har ett finansiellt intresse till hans/hennes klients verksamhet. Vidare kan egenintresset vara antingen direkt eller indirekt. Det direkta intresset som enligt lag kan rubba revisorns förtroende när det gäller dennes opartiskhet och självständighet är då revisorn har affärsmässiga band till sin klient utöver vad som räknas till revisionsuppdraget. Medan den indirekta är då revisorn har en närstående person som har finansiella intressen eller nära affärsmässig relation till revisorns klient. Dessa direkta och indirekta egenintressen kan exempelvis vara då revisorn går i

¹⁹⁴ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 5.

¹⁹⁵ Proposition 2000/01:146.

¹⁹⁶ SOU 1993:43, s. 145.

¹⁹⁷ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 21 .

¹⁹⁸ FAR:s Revisionsbok, 2004, s. 562f.

¹⁹⁹ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 239.

borgen för eller ger lån till revisionsklienten, har aktier i revisionsklientens företag eller är delaktig och har gemensamma projekt, investeringar med revisionsklienten²⁰⁰.

En annan viktigt exempel som räknas som egenintressehot är om revisorn eller revisionsbolagen riskerar att bli hamnar ekonomisk beroendeställning till uppdragsgivarna. Ett sådant exempel kan vara när revisions och rådgivningsarvodena är betydande i relation till revisionsbolagens andra intäkter²⁰¹.

4.5.3 Självgranskningshotet

Ett sådant hot kan uppstå när revisorn skall revidera ett företag som en av hans kollegor tidigare gett fristående rådgivning till. Detta medför att revisorn måste ta ställning till om det föreligger hot som kan påverka att denne utför sin granskning på ett självständigt och opartiskt sätt²⁰².

Ett annat exempel som detta hot kan förekomma på är då revisorn som skall göra granskningsarbetet tidigare varit anställd hos revisionsklienten eller om han vid föregående granskning gjort en betydande missbedömning av något slag²⁰³.

4.5.4 Partställningshot

Detta hot föreligger då revisorn har vid ett ekonomiskt eller juridiskt tillfälle antingen hjälpt för eller varit emot revisionsklientens ståndpunkt. Vilket kan göras då exempelvis revisorn hjälpt klienten gentemot skattemyndigheten eller förhandlat för klientens räkning vid köp eller försäljning av tillgångar²⁰⁴. Andra tillfällen då partställningshot kan uppstå är då revisorn befinner sig i arvode tvist med uppdragsgivaren eller då klienten begär skadeståndskrav²⁰⁵. Vidare rubbas revisorns förtroende och presumptionsregeln slår in, om denne i ovanstående omständigheter har talat eller talar för revisionsklientens sak²⁰⁶.

4.5.5 Vänskapshot

Vänskapshot kan inträffa då revisorn eller någon av hans/hennes medarbetare har en personlig relation till uppdragsgivaren. Den personliga relationen kan medföra att revisorn blir för vänligt inställd till uppdragsgivarens intressen och detta kan medföra att revisorns opartiskhet och självständighetskrav påverkas. Därmed påverkas också allmänhetens förtroende till revisorns granskningsinsats²⁰⁷. Vidare gäller detta också då revisorn har personliga relationer eller nära sociala kontakter med revisionsklientens ledning som exempelvis VD, styrelse eller ekonomichefen²⁰⁸. För att vidare klargöra uppkomsten av vänskapshot så skall personerna i fråga antingen vara släkt eller ha en nära vänskap och regelbunden social kontakt. Det föreligger inte något hot om revisorn eller någon från revisionsgruppen har barn i samma skola, eller är grannar med revisionsklienten. Detta på grund av att de förmodas ha en begränsad vänskap och kännedom av varandra²⁰⁹.

²⁰⁰ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 568.

²⁰¹ FAR:s Revisionsbok, 2004, s.241.

²⁰² FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 240.

²⁰³ FAR:s Revisionsbok., 2004, s. 569f.

²⁰⁴ Revisionslagen (2001:883) § 21.

²⁰⁵ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 13.

²⁰⁶ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 240.

²⁰⁷ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 242ff.

²⁰⁸ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 240.

²⁰⁹ *Vägledning för revisorer, Analysmodellen*, 2002, s. 42.

För att åtgärda ett vänskapshot kan revisorn i fråga antingen som tidigare nämnt avgå från uppdraget eller lämna över uppdraget till en medarbetare som ej har en nära personlig relation till klienten.²¹⁰

4.5.6 Skrämselhot

Ett hot som denna uppstår då revisorn tar del av hot eller påtryckningar från exempelvis revisionsklienten som syftar till att ge obehag eller att skrämja. Om det är så att sådana hot förekommer medför det att revisorn inte kan utföra sin granskning på ett opartiskt och självständigt sätt som lagen kräver, men det skall dock påpekas att det inte innebär hot om revisionsklienten ställer vanliga frågor som exempelvis om han ifrågasätter revisorns arbete eller slutsatser.²¹¹

Vidare finns det en generalklausul som begagnas av revisorer för att testa om det förekommer andra förtroendeskadliga omständigheter som inte passar in på de ovannämnda²¹². Vidare kan även klausulen användas då det finns olika kombinationer av omständigheter som i enskilda fall inte skulle rubba förtroendet för revisorn, men tillsammans utgör ett hot²¹³. Detta kan innebära att revisorn på grund av de samlade hoten inte kan utföra sitt arbete på ett oberoende sätt och måste därför avböja sig från uppdraget²¹⁴.

4.6 Steg 2 – Avlägsna förtroenderubbande omständigheter

Den lagstadgade presumtionsregel kan brytas och revisorn kan fortsätta sitt arbete om omständigheterna i det enskilda uppdraget är sådana att de inte berör revisorns oberoende och opartiskhet. Vidare kan regeln brytas om revisorn vidtar eller planerar åtgärder som medför att dennes oberoende säkerställs²¹⁵.

Omständigheter som inte påverkar eller ger anledning till att rubba förtroendet för revisorn kan vara affärstransaktioner mellan revisorn och dennes klient som karaktäriseras av vardagliga transaktioner där villkoren är densamma som för alla andra människor. Vidare omständigheter som anses vara tillåtna är då revisor haft en tidigare anställning hos revisionsklienten som ägt rum för några år sen eller då revisorns jobb hos klienten ej varit av revisionskaraktär²¹⁶.

Det finns också omständigheter där vidare motåtgärder inte krävs. Dessa omständigheter är av rådgivningskaraktär. Först och främst kan revisorn ge sådana råd till revisionsklienten som är betydelselösa för eller inte berörs av förvaltnings- och ekonomiska frågor, som exempelvis råd för hur företaget skall enligt lag hantera personuppgifter²¹⁷.

4.6.1 Motåtgärder

Revisorn vidtar motåtgärder för att ytterligare klargöra sin opartiskhet och självständighet, samt för att vidare kunna genomföra det delgivna uppdraget. De motåtgärder som vidtas för

²¹⁰ Ibid, s.42.

²¹¹ Vägledning för revisorer, *Analysmodellen*, 2002, s. 14.

²¹² FAR:s Samlingsvolym del 2, 2006, s. 241.

²¹³ Vägledning för revisorer, *Analysmodellen*, 2002, s. 14.

²¹⁴ FAR:s Samlingsvolym, del 2, 2006, s. 241ff.

²¹⁵ FAR:s Samlingsvolym, del 2, 2006, s. 241.

²¹⁶ FAR:s Revisionsbok, 2004, s. 570.

²¹⁷ *Analysmodellen, Vägledning för revisorer*, 2002, s. 16

att en revisor skall kunna bryta presumtionen beror helt på vilket sorts hot som förekommer. Där starka hot tas itu med kraftiga motåtgärder och tvärtom. Det skall dock klargöras att enligt lag så finns det inte specifika åtgärder för de olika situationerna eftersom det inte är möjligt att räkna upp alla tänkbara motåtgärder. Därför måste det prövas och bestämmas inom ramen för god revisorsed, dvs. hur erfarna revisorer skulle hantera frågan²¹⁸. Vidare skall hoten sänkas till den nivån då det inte längre finns anledning att tvivla på revisorns opartiskhet och oberoende²¹⁹.

4.6.2 Två olika sorter av motåtgärder:

Det finns två olika motåtgärder tillgängliga för revisorer, vilket är generella och individuella motåtgärder. Till skillnad från de individuella motåtgärderna tar de generella motåtgärderna hänsyn till samtliga revisionsuppdrag för revisionsbyrån. Där de karaktäriseras av att vara rutinmässiga åtgärder i syfte att säkerställa kvalitetsnivån på revisionsuppdragen²²⁰. Dessa generella och rutinmässiga motåtgärder som syftar till att höja kvalitén finns för att all verksamhet inom revision skall alltid organiseras på så vis att de säkerställer revisorns objektivitet och självständighet. De medför också ökade möjligheterna för revisorer att upptäcka de eventuella hot och vidare kunna åtgärda och dokumentera dem.

Enligt Svenska revisorsamfundet kan byrårutiner gällande generella motåtgärder exempelvis vara:

- Skriftligt dokumenterade rutiner för hantering av oberoendefrågor.
- Checklistor och hjälpmedel för att identifiera, åtgärda och dokumentera hot, samt motåtgärder för att minska hoten.
- Byråinterna kvalitetssäkringssystem.

Det skall dock tilläggas att generella motåtgärder inte till fullo kan reducera hot som kännetecknas av att vara allvarliga²²¹. Det är då revisorer tar del av de individuella åtgärderna för att eventuellt kunna åtgärda de hot som inte kunde reduceras med hjälp av de generella motåtgärderna. Det skall också klargöras att ju allvarligare hoten är ju högre är kraven på de individuella motåtgärderna, vilket också bestyrks då motåtgärderna har olika styrka beroende på hotets karaktär. De individuella motåtgärderna skall se till att bryta presumtionen gällande enskilda fall/uppdrag. De är vidare indelade i interna, externa och informativa åtgärder²²².

Åtgärder av informativ karaktär begagnas vid enklare fall som exempelvis då revisor vill eliminera ett självgranskningshot genom att redogöra i sitt utlåtande vad denne har för ställningstagande gällande frågan, samt dennes skäl till beslutet²²³.

De interna åtgärderna kännetecknas vara svagare än de externa motåtgärderna. De interna kan exempelvis begagnas då revisorn vill balansera hot som kan uppstå då en annan person än revisorn gett rådgivning gällande skatt- och redovisningsfrågor. Kraven är vidare att de interna motåtgärderna skall bygga på en arbetsfördelning som är effektiv samt att

²¹⁸ FARs revisionsbok, 2004, s. 571.

²¹⁹ Moberg, Krister., 2006, s. 98.

²²⁰ Ibid., s. 98.

²²¹ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 18f.

²²² Moberg, Krister., 2006, s. 99f.

²²³ FAR:s Samlingsvolym Del 2, 2005, s. 244.

uppföljningen av rutinerna funkar när det gäller det enskilda uppdraget. Enligt Svenska Revisorssamfundet kan interna motåtgärder också vara²²⁴:

- Revisorns egen genomgång av uppdraget med hjälp av checklistor och andra hjälpmedel.
- Kompletterande granskning utförd av annan än medarbetare inom revisionsteamet.
- Kontroll av ansvarig revisors granskning och bedömning i hela eller delar av uppdraget från kollega inom revisionsgruppen.

De externa motåtgärderna tas i bruk då interna motåtgärder inte är tillräckliga att eliminera eller minska hoten. Ett sådant exempel kan vara om en av revisorns arbetskollegor tidigare lämnat fristående rådgivning som har påverkat revisionsklientens resultat och ställning. I en sådan situation bör revisorn begära att en utomstående yrkesrevisor gör en kompletterande granskning och sedan ger en så kallad "second opinion"²²⁵. En annan möjlig extern motåtgärd är att revisorn begär förstahandsbesked från RN, det vill säga att revisorn får råd av revisionsnämnden om uppdraget i fråga påverkar revisorns möjlighet att utföra det på ett självständigt sätt.

Andra exempel på externa motåtgärderna kan enligt Svenska Revisorssamfundet vara²²⁶:

- Konsultation av kollega utanför revisionsgruppen.
- Kontroll av hela eller delar av uppdraget av kollega utanför revisionsgruppen.

4.7 Steg 3 – Dokumentation av analysen

Steg 3 i analysmodellen innebär att revisorn skall dokumentera alla väsentliga förhållanden och överväganden som denne gjort under de två tidigare stegen. Det skall i dokumentering framgå vilka omständigheter som identifierats och anses vara förtroenderubbande. Vidare skall revisorn också dokumentera vilka åtgärder som utförts för att neutralisera dessa hot²²⁷.

Syftet med dokumenteringen är exempelvis att revisionsklienten eller tillsynsmyndigheten i efterhand skall kunna bedöma om revisorn har agerat opartiskt och självständigt i sitt arbete. Dessa ovan nämnda skyldigheter gäller det arbete som omfattar revisionsverksamheten. När det kommer till fristående rådgivning och andra kringliggande uppdrag så är kraven hos revisorn att dokumentera i den omfattning som behövs. Detta för att säkerställa dennes opartiskhet och självständighet²²⁸.

Som tidigare nämnt så skall de tre stegen av analysmodellen hjälpa revisorer då de skall identifiera, åtgärda och dokumentera hot som kan påverka revisorns oberoendeställning.²²⁹ På nästa sida skall vi presentera ett flödesschema av Analysmodellen. Detta schema sammanfattar de olika stegen som en revisor skall ta för att undanröja olika hotbilder²³⁰.

²²⁴ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 19f.

²²⁵ FAR:s Samlingsvolym Del 2, 2005, s. 244.

²²⁶ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 19.

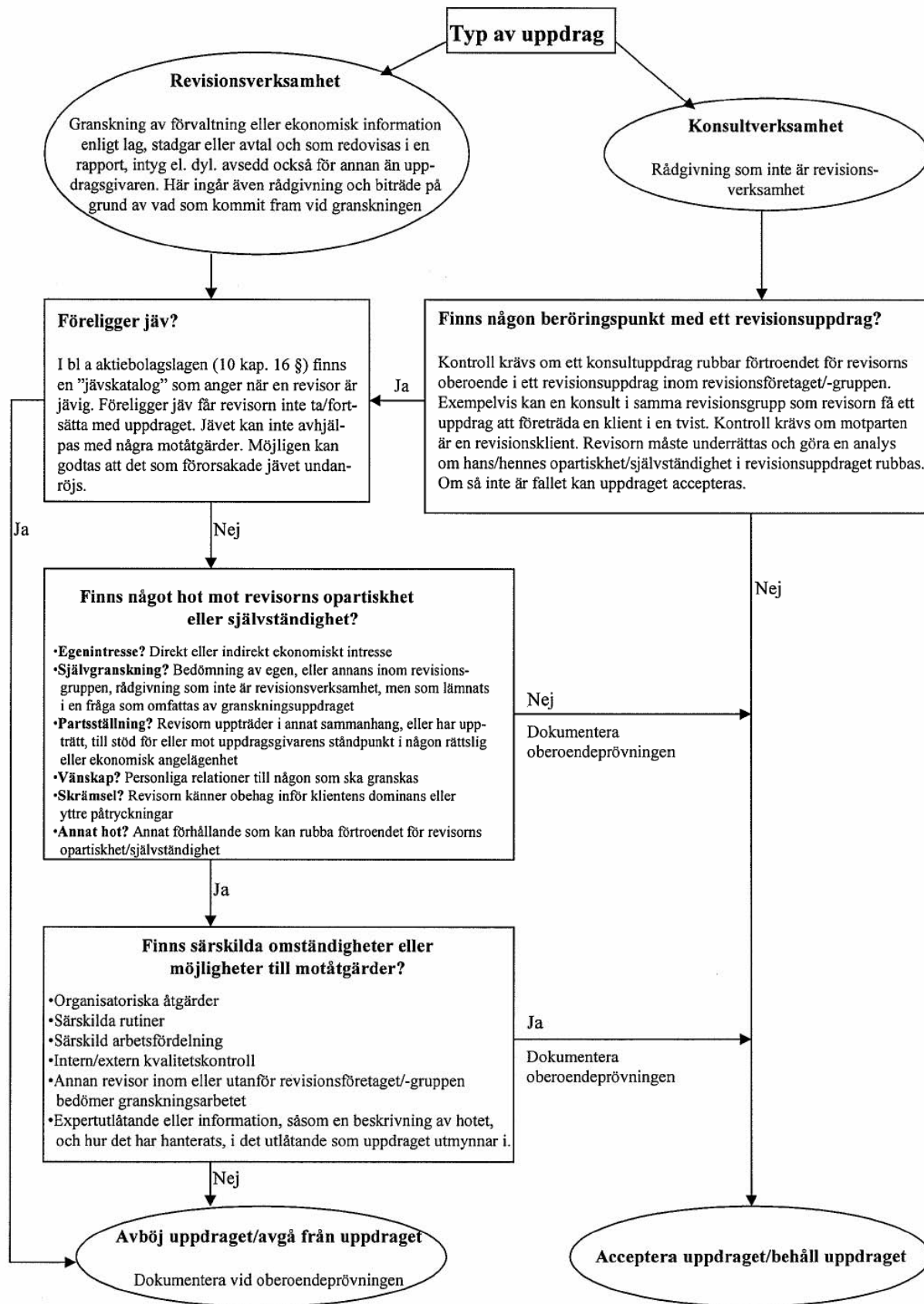
²²⁷ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2005, s. 245.

²²⁸ Moberg, Krister., 2006, s. 101.

²²⁹ FAR, *Analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet*, 2006, s.5ff.

²³⁰ Nytt Från Revisorn 2/2002.

Analys av revisorns oberoendeförhållande till revisionsklienten



4.8 Sammanfattning av teoriavsnittet

Vi har i denna studie undersökt problematiken om att revisorn kan agera som både oberoende granskare och rådgivare till ett och samma företag. Problem kan uppstå när revisorn ger dessa dubbla roller till ett och samma företag. Vidare har företag olika intressenter som är angelägna om att få korrekt information om företaget. Några av dessa aktörer som har nytta av företagets redovisningar vid olika typer av beslut är, ägarna, anställda, långgivare, leverantörer, kunder, konkurrenter, stat och kommun. Företagets syfte med den finansiella informationen är att överbygga informationsskillnader som finns mellan företaget och dess aktörer. Revisorn har på grund av detta en viktig roll där denne granskar att den information som företaget offentliggör är korrekt och visar en rättvisande bild av företagets resurser.

Eftersom det är många i samhället som använder de reviderade finansiella informationerna och revisorers uttalanden i olika ekonomiska avseenden är det därför viktigt att revisorer vinner allmänhetens förtroende. Enligt FAR ska en revisor ha ett antal egenskaper för att kunna vinna allmänhetens tillit. Dessa egenskaper är bland annat kompetens och självständighet.

Enligt många forskare och experter kan revisorers och revisionsbyråers möjlighet att utföra den lagstadgade granskningsarbeten och även bistå klienter med fristående rådgivning medföra att revisorer hamnar i rollkonflikter. Revisorers dubbla roller till sina klienter har medfört att många forskare och experter ifrågasatt om de kan vara självständiga då de intar båda rollerna till en och samma klient. Enligt svensk lag kan revisionsbolag och revisorer inta dessa dubbla roller förutsatt att de har tagit nödvändiga åtgärder och därmed inte brister gällande oberoendekravet.

De redovisningsskandaler som ägt rum i USA och Europa har gett upphov till diskussion. Dessa meningsutbyten gällde då hur det är möjligt att revisorer kan bevara sitt oberoendekrav när de intar dubbla roller. I USA har redovisningsskandalerna medfört en lagändring som skärper och höjer revisionens självständighet gentemot det reviderade företag och dess ledning. Med den nya lagen vill lagstiftarna i USA ge en vägledning till revisorer och företag för att förebygga framtida finansiella skandaler. En av orsakerna till Enronskandalen berodde på att de inblandade revisorerna som enligt skall lag skulle agera självständigt hamnade i en ekonomisk beroendeställning till uppdragsgivaren. Lagstiftarna i USA ansåg att den rådgivning som getts till revisionsklienten medförde att revisorerna påverkades negativt och agerade på ett felaktigt sätt. Därför har lagstiftarna i USA infört en ny lag som kallades "Sox-act". I den nya lagen förbjuds revisionsbolagen att tillhandahålla konsultation till revisionsklienter.

Som nämnts ovan har lagstiftarna i Sverige till skillnad från USA valt att inte förbjuda revisorers möjlighet att bistå med rådgivning till revisionsklienter. Motivation till detta var att revisorer och revisionsklienter kan ha nytta av rådgivningen. Vidare har lagstiftarna infört den så kallade analysmodellen som skall hjälpa revisorer i deras ställningstagande gällande oberoendekravet. I analysmodellen skall revisorn pröva om det förekommer omständigheter som kan urholka revisorns självständighet. Om det finns sådana omständigheter skall revisorn åtgärda och dokumentera detta på ett sätt som möjliggör att revisorns självständighet inte ifrågasätts.

Vidare har vi i uppsatsen tagit del av forskningsresultat som visar på att tillhandahållandet av fristående rådgivning påverkar revisorers oberoendeställning och leder därmed till att

revisorernas uttalande av granskningsarbetet blir osaklig. De forskningsresultat som studien tidigare redogjort för har skrivits av forskare som exempelvis Firth och Nelson m.fl. Forskarna menar att revisorers tillhandahållande av konsultation till deras revisionsklienter påverkar och har stor betydelse för deras självständighet. Vidare anser en del forskare som exempelvis David Hay m.fl., att revisorer kan utföra sina uppdrag på ett opartiskt och självständigt sätt, men att det genom rådgivning till deras revisionsklienter medför att allmänhetens uppfattning av revisorers oberoende minskar. Moberg har samma syn på problemet och anser att det kan genom rådgivning vara möjligt att revisorn tar ställning till sina kollegors eller egna rådgivning till revisionsklienten. Denne menar att detta kan rubba revisornas oberoendeställning, särskilt när det gäller allmänhetens syn på revisorers insats. Detta anser Moberg kan medföra att revisorer brister gällande det synbara oberoendekravet (independent in appearance). En annan forskare vid namn Svanström har studerat relationen mellan revisorn och företaget ur ett företagsperspektiv. Han menar på att företagens agerande i denna relation också har en påverkan på revisornas oberoendeställning. Enligt Svanström bör företag inneha en egen intern kompetens och undvika att överlämna merparten av sina uppdrag till revisorn då det kan medföra att de hamnar i en total beroendeställning. Forskaren anser vidare att företag bör hålla en viss grad av självförsörjning för att undvika detta, det vill säga företagen skall ha en viss förmåga att på egen hand klara av administrativa och ekonomiska uppgifter.

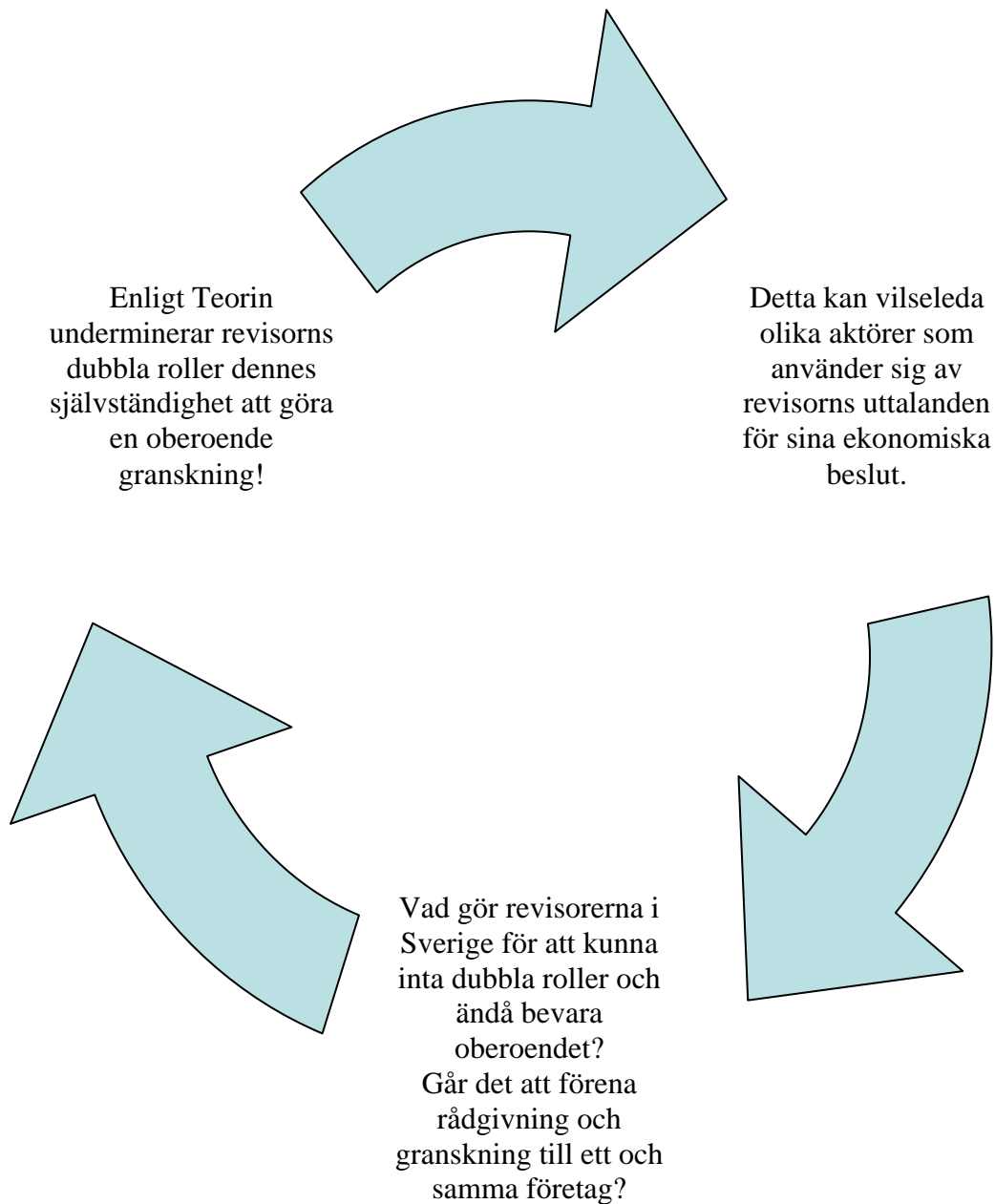
Den amerikanska finansinspektionen SEC hade också liknande syn på revisorers konsultationer och dess verkan på deras oberoendekrav. Efter Enron och Worldcom skandalerna har kongressen i USA gått SEC's linje och godkänt en lag som förbjöd bl.a. revisionsbolagens möjlighet att tillhandahålla rådgivning till revisionsklienter och därmed vill lagstiftarna stärka allmänhetens förtroende till revisorers självständighet.

I Sverige har lagstiftarna däremot nöjt sig med att revisorn med hjälp av analysmodellen tar ställning till om vissa uppdrag påverkar dennas oberoendeställning. Många är kritiska till denna modell och menar att lagstiftarna borde följa samma väg som USA och förbjuda revisorers möjlighet att tillhandahålla rådgivning till revisionsklienter. En som har uttalat sig mycket kritiskt till analysmodellen och ville förbjuda att revisorer överhuvudtaget tillhandahåller rådgivning till revisionsklienter är Lefrell.

En del experter som exempelvis Ahlenius, generaldirektör för Riksrevisionsverket, anser att eftersom det är Revisionsnämnden som övervakar revisorers insats borde denna nämnd inte finansieras av revisorerna själva. Detta har också beaktats i USA där de ansåg att revisororganisationen AICPA inte kan vara objektiv då de granskar sina egna medlemmar och konsekvensen blev att lagstiftarna bildade ett nytt tillsynsorgan som skall bland annat övervaka revisorerna.

För att få klarhet i hur revisorerna ser på rådgivningen och dess problematik vill vi i nästa avsnitt med vår empiri, ta reda på vad revisorerna anser om detta. Vi vill särskilt veta om fristående rådgivningen till revisionsklienter påverkar revisorernas oberoendeställning och lämnandet av ett objektiva uttalande vid granskning av företag.

Rollkonflikt: Revisorn som en rådgivare och granskare till revisionsklienten.



Figur 4: Egenkonstruerad modell: kortfattad sammanfattning av teorin

5. PRAKTISKT METOD

I detta avsnitt har vi avsikt att beskriva hur vi praktiskt gått till väga med studien. Här kommer vi att ta upp förklaringen av val av respondenter, urval samt beskriva hur vi har gått tillväga att samla in primär information och vidare den kritik som vi riktar mot vår insamlade data.

5.1 Val av respondenter

För att kunna hitta svar på vår frågeställning om hur revisorerna går till väga att bevara sitt oberoende blev det naturligt att välja revisionsfirmor som studieobjekt. Detta med tanke på vi anser som vi också tidigare nämnt, att det är revisorerna och revisionsbolagen som sitter inne med den kompetens och kunskap som kan ge oss de svar vi söker efter inom detta problemområde. Vilket är jätteviktigt för en forskare att hitta intervjupersoner som goda kunskaper och erfarenheter inom studieområdet, se Befring²³¹. Nästa steg blev då vilka revisionsfirmor som vi skulle välja.

Vi har valt att intervjua sex revisionsfirmorna. Där fyra av respondenterna tillhör stora revisionsbyråer. Anledningen till att vi har valt dessa stora bolag är att de har stora marknadsandelar, dessa fyra företag har tillsammans ca 74 % marknaden när det gäller att erbjuda företag revision och konsulttjänster²³². Vi anser också att dessa bolag har stora resurser och kompetens. Vidare är revisorerna i dessa bolag medlemmar i Föreningen för Auktoriserade revisorer och arbetar både nationellt och internationellt. Vi anser därför att de har större möjligheter att genom FAR och andra internationella revisionsorganisationer påverka utvecklingen i revisor och redovisningsnormer både i Sverige och globalt.

De resterande två respondenter arbetar på små revisionsbolag. En anledning till att vi valt dessa mindre revisionsfirmor är för att förstå hur dessa handskas med problematiken av dubbla roller och vidare eventuellt undersöka om det skiljer sig från de stora revisionsbyråerna. Vi anser att dessa två respondenter berikar vår studie angående oberoendekravet för mindre byråer, samt också för att de har arbetat länge som revisorer och det inom både små och stora revisionsbyråer. Vilket gör att de har stor erfarenhet och kompetens inom området.

Samtliga sex respondenter har arbetat länge inom revisionsbranschen. Där den kortaste arbetstiden är 7,5 år och de andra är mellan 17-33 år. Vilket medför att de sitter inne med stor erfarenhet och kunskaper inom problemområdet.

²³¹ Befring, *Forskningsmetodik och statistik*, 1994, s. 175

²³² ÖPwC årsredovisning, 2005/06. s. 7

5.2 Urvalsmetod

Då vi som forskare skall välja studieobjekt så finns det två urvalsmetoder att välja mellan dvs. Sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval (subjektivt urval). I sannolikhetsurval lämpar sig statistiska undersökningar bäst, där forskaren bestämmer i förväg chansen för varje individ i populationen att komma med i urvalet. Eftersom vi har en kvalitativ undersökningsmetodik passar inte den ovan nämnda intervjumetoden vår undersökning. Det passar vår studie bättre med icke-sannolikhetsurval eller som det kallas subjektivurval, där vi som forskare får sätta upp kriterier och välja intervjuobjekt som hjälper oss att förstå och få insikt i det studerade problemet, se Merriam.²³³

De kriterier som vi har bestämt i förväg var att de individer som vi skall intervjua tillhör både stora och små revisionsbolagen. I kriterierna ingår det att de skall vara auktoriserade eller godkända revisorer som helst finns inom Umeå regionen. Anledningen till att vi är intresserade av bara de ovan nämnda revisorer är att enligt Aktiebolagslagen så är det bara de som kan utföra den lagstadgade revisionen²³⁴. Med tanke på att vår problemformulering var den att konsulttjänster påverkar revisorernas oberoendekrav och vidare vad revisorer gör för att minska de konflikter som kan uppstå vid dubbla roller, medför att det känns naturligt för oss att välja revisorer som kan utföra båda tjänsterna, dvs. rådgivning och revision .

5.3 Insamling och bearbetning av primärdata

Vidare utgörs det primära data som vi författare själva skaffat för studiens ändamål av intervjuer som utförts på revisorerna i de valda revisionsbolagen, se Holme & Solvang²³⁵. Vår insamlade primärdata består av sex kvalitativa djupintervjuer, där vi intervjuat sex revisorer från olika revisionsbolag i Umeå. Vår studie handlar om revisorernas dubbla roller, där vi är särskilt intresserade av att undersöka om den fristående rådgivningen som ges till revisionsklienter påverkar revisorernas oberoendeställning och vidare vad revisorerna gör för att minimera dessa risker. Det blev därför naturligt för oss att välja revisorer som kan utföra dessa dubbla tjänster. Vi började i ett tidigt stadium av studien med utformningen av vår intervjuguide där vi hela tiden hade fokus på att formulera de frågor som eventuellt skulle guida oss till att få en ökad förståelse av problemområdet. Dessa frågor har utträttats parallellt med vår teoretiska referensram. Vår intervjuguide består av 16 frågor som vi anser täcker vårt problem. Eftersom vi nu hade en färdigställd intervjumall blev nästa steg att få tag i intervjupersoner. Vi började med att kontakta respektive revisionsbyråerna genom e-post där vi skrev studiens problemområde och frågade om de kunde ställa upp på en intervju. Detta blev mindre lyckat då vi bara fick svar från en revisionsbyrå. Nästa steg blev då att ringa revisionsbyråerna eller vid behov besöka deras kontor. Detta fungerade mycket bättre då vi fick tag på alla de respondenter vi ville ha och bokade in en tid för intervju. Efter detta skickade vi vår intervjuguide via e-post till samtliga respondenter. I syfte att respondenterna skulle få möjlighet att läsa igenom frågorna och kunna förbereda sig för intervjun.

²³³ Merriam, Sharan B., *Fallstudien som forskningsmetod*, Lund, Studentlitteratur, 1994, s. 60f.

²³⁴ ABL, Kap 9: § 1

²³⁵ Holme, I. Magne & Bernt Krohn Solvang. *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur, 1997, s. 131ff.

Vår intervjuform begagnade vi som ett stöd för intervjun eller då respondenter svar hamnade utanför problemområdet. Det vi vidare strävade efter var att ge respondenter maximalt svarsutrymme att själva prata om problematiken och då tillfället gavs ställa följdfrågor. Vi har också försökt att använda raka och enkla intervjufrågor eftersom frågor i form av påståenden som exempelvis ”tror du inte att...” kan tolkas som styrande frågor, detta överensstämmer med Trost²³⁶.

Innan varje intervju frågade vi respektive respondent om han/hon vill vara anonym samt om de hade något emot att vi spelade in intervjuerna. Samtliga respondenter hade inget emot att bandinspelningen. Anledningen till att vi valt att spela in intervjuerna på band är för att vi då minimerar risken för informationsbortfall. Detta med tanke på att vi efter varje intervju skrev ner vad alla respondenter sagt. När det gäller frågan om respondenterna ville vara anonyma svarade majoriteten ja och därför har vi valt att ge alla full anonymitet. Samtliga intervjutillfällena var långa (45-57 min) där respondenterna verkligen visat prov på intresse och engagemang. Respondenter var också väldigt avslappnade och tillmötesgående och frispråkiga trots det känsliga problemområdet. En överblick av intervjuer presenteras på nästa sida:

<u>Datum</u>	<u>Respondent</u>	<u>Tidslängd</u>	<u>Intervjuplats</u>
080410	Revisor B	57 minuter	Konferensrum
080415	Revisor E	47 minuter	Arbetsrum
080415	Revisor D	50 minuter	Konferensrum
080417	Revisor A	51 minuter	Konferensrum
080417	Revisor C	49 minuter	Arbetsrum
080418	Revisor F	45 minuter	Arbetsrum

Figur 5: Information om studiens intervjutillfällen

Anledningen till att vi har valt att göra besöks-, djupintervjuer på respondenternas arbetsplats istället för att göra telefonintervjuer var att vi skulle få en bättre förståelse av problemområdet. Detta med tanke på att vi ansåg att det skulle bli mer avslappnat och vardagligt, samt också för att inte missa möjligheten att eventuellt fånga upp respondenternas kroppsspråk och andra viktiga signaler. Då detta ökar vår förståelse av intervjupersonernas tankar och åsikter. En annan anledning till detta är att vi då ökar våra chanser att kunna ställa följdfrågor då vi anser att en telefonintervju skulle begränsa den möjligheten en aning.

Som vi nämnt ovan har vi efter varje intervju sammanställt revisorernas svar noggrant med hjälp av det inspelade materialet. Vi ansåg att det skulle bli lättare att utgå från en rå text när vi gjorde första sammanställningen av intervjuerna. Detta för att kunna sortera bort information som inte är väsentligt för undersökningens problem och syfte. En annan fördel med att utgå från en råtext var att vi fick möjligheten att med citat kunna styrka respondenternas ställning och därmed förhoppningsvis kunna öka korrektheten av vår tolkning gällande den insamlade informationen. Sammanställningen av varje intervju skickades till respektive respondenten för att reda ut eventuella fel och misstolkningar som vi kan ha gjort. Samtliga revisorer hade inga invändningar angående innehållet av våra sammanställningar. Efter att vi färdigställt det empiriska materialet har vi kopplat vår analys med empirin samt till studiens teoretiska referensram för att kunna öka vår förståelse av problemområde.

²³⁶ Trost, *Kvalitativa intervjuer*, 1997, s. 73-83

5.3.1 Kritik mot primärdata

Den främsta kritik vi riktar till våra primärdata är att merparten av respondenterna valde att vara anonyma. Detta anser vi är både bra och dåligt beroende på hur en väljer att se det. Det kan vara bra med tanke på att revisorerna möjligtvis vågar berätta mer och ta upp känsligare information än vad de annars skulle ha gjort. Det som kan vara dåligt med anonymiteten är med tanke på att läsaren får det svårare att koppla vad olika revisorer i olika företag sagt då det kan vara intressant att veta hur de olika företagen ser på problemet.

Vi är vidare medvetna om att det möjligtvis kan påverka respondenternas svar då intervjuerna spelades in, se Widerberg²³⁷. Men vi tycker att vi inte hade kunnat få ihop all information om vi inte hade använt oss av en bandspelare. Då vi enbart under intervjuerna hann med att anteckna viktiga bitar av respondenternas svar. Bandspelaren medförde också att vi kunde koncentrera oss på respondenterna och ökade våra chanser att ställa följdfrågor. Vi fick också den känslan att respondenterna var avslappnade och därmed inte hämmade av bandinspelningen.

Vidare anser vi att det är till fördel för vår studie då samtliga respondenter har arbetat länge inom branschen och detta med tanke på de har lång arbetslivserfarenhet och stora kunskaper inom området. De långa intervjuerna anser vi också berikar våra primärdata då 45-57 minuter långa intervjuer medförde att vi fick ta del av väldigt mycket information.

5.4 Access

Access handlar om relationen mellan oss som forskare och våra respondenter och hur detta har fungerat. Ju bättre förtroende respondenterna har för oss som forskare desto bättre tillgänglighet av information får vi ta del av, se Johansson-Lindfors²³⁸. För att vinna respondenternas förtroende har vi före intervjun informerat dem om det problemområde som skall behandlas samt att vi ett antal dagar innan intervjutillfällena skickat frågeguiden till samtliga respondenterna. Vi frågade respondenterna i anslutning till varje intervjutillfälle om de ville vara anonyma samt om de är intresserade av att läsa igenom de sammanställda intervjuerna. Vi har även frågat dem ifall de är intresserade av att få ta del av det färdiga

²³⁷ Widerberg, *Kvalitativ forskning i praktiken*, 2002, s. 93

²³⁸ Johanssons-Lindfors., 1993, s. 122ff

6. EMPIRI OCH ANALYS

I detta kapitel presenteras vår sammanställning av studiens empiriska undersökning. Kapitlet inleds med en kort presentation av de företag, samt de revisorer som intervjuats. Därefter kommer vi att presentera vad intervjupersonerna anser om problematiken med revisorernas dubbla roller och hur detta påverkar deras oberoendeställning samt hur revisorerna neutraliserar de olika hot som den fristående rådgivningen till revisionsklienter kan ge upphov till. Vi kommer att koppla och analysera respondenternas svar till studiens teoretiska referensram och till våra egna ståndpunkter. Detta för att möjliggöra en lösning till problemområdet.

Vidare har vi i denna studie intervjuat sex revisorer. Som nämnts tidigare arbetar fyra av dessa revisorer på stora revisionsbyråer och de resterande två på mindre enmansbyråer. Samtliga respondenter är godkända eller auktoriserade revisorer. Dessa revisorer döper vi till A, B, C, D, E, F. Där de fyra först nämnda bokstäverna definierar revisorerna från de stora revisionsbolagen och E, F är revisorer från de mindre byråerna.

6.1 Vad är revision, oberoende, revisorernas arbetsuppgifter? Samt vilka som begagnar sig av den reviderade finansiella rapporterna?

Revisor A

Enligt revisor A går revision ut på:

”Att granska, bedöma och ge ett oberoendeintyg om något tillstånd ”

Med något tillstånd menar respondent A exempelvis företagets finansiella information där revisor A påpekar de eventuella brister företaget gjort i sitt revisionsuttalande. Arbetsuppgifterna som den här respondenten har och erbjuder till sina kunder består av lagstadgad granskning och fristående rådgivning. Gällande användarna av revisor A:s revisionsuttalanden så delar denne in dessa och kallar dem för interna och externa intressenter. Där de interna är uppdragsgivarna och de externa intressenterna är banker, leverantörer, kreditgivare, staten mm. Revisor A anser i och med att det är många som använder sig av revisionsberättelsen att det är jätteviktigt att revisorn är *oberoende* från både uppdragsgivarna och de andra intressenterna. Detta eftersom A menar att denne är bryggan emellan dessa två intressenter och vill därför inte låta sig bli eller vara färgad av varken det granskade bolaget eller de andra intressenterna. Vidare medger revisor A att revisorns *oberoende* blir viktigare då det gäller stora bolag. Detta då ägarna inte har överblick om hur deras insatta medel förvaltats. Gällande de mindre bolagen saknar de ofta egen intern kompetens och därmed är revisorn en bra resurs till dessa bolag. Vidare nämner revisor A att i de mindre bolagen är ägaren och ledningen ofta samma person och om ledningen gör fel då drabbas denne själv. Respondenten anser att dagens *oberoenderegler* hindrar denne att ge mera konsultationer till dessa företag och att *oberoenderegler*na inte fyller sina syften när det gäller de mindre bolagen.

Revisor B

Revisor B definierar begreppet revision som en *oberoende* granskning av bolagets årsredovisning samt styrelse och ledningens förvaltning. Revisor B:s granskning skall leda till en rapport och detta skall ske enligt god revisionsred. Exempelvis för Respondent B innebär detta i praktiken att om någon klient eller intressent är missnöjd och anser att B inte följt god revisionsred kan då anmäla B till RN. Vidare är det domstolen som ytterst bestämmer vad god revisionsred är. Revisor B:s arbetsuppgifter är att göra en *oberoende* revision och leverera en sanningsenlig revisionsberättelse. Enligt B nås detta genom att revisorn utför sitt arbete på ett *självständigt* sätt. Andra arbetsuppgifterna som revisor B har är konsultativa som exempelvis tips, råd om intern kontroll, skatteråd och företagsvärderingar. Med företagsvärdering menar B exempelvis då en klient vill sälja eller köpa ett företag och därmed vill ha ett underlag för vad företaget ifråga är värt. Revisor B nämner att intressenter till dennes revisionsuttalanden är både uppdragsgivaren och de som i efterhand via bolagsverket får den reviderade finansiella informationen. Gällande *oberoendet* menar revisor B att denne måste för att kunna leverera ett sanningsenligt uttalande beakta *oberoenderegler*na. För B betyder detta att en revisor skall beakta exempelvis revisorsreglerna i paragraf 20-21. Detta anser revisor B handlar om:

”Att jag utför mitt arbete på ett självständigt sätt så att jag inte hamnar i beroendeförhållande till någon som kan pressa mig till att leverera ett ”falsk dokument” som kan vilseleda andra intressenter, samt hur andra uppfattar mig som revisor”

Revisor C

Revisor C definierar att revision är att granska räkenskaper, förvaltningen i ett företag och att detta skall utmynna i en revisionsberättelse. Vidare delar C in sina arbetsuppgifter i två delar. Den första delen kallar denne för revisionsverksamhet som innebär granskning av bolaget och vidare ett skriftligt uttalande. Den andra delen är då klienter frågar specifika rådgivningsfrågor som kan ligga utanför den lagstadgade granskningen. De som har användning av revisor C:s revisionsuttalanden är intressenterna som i olika avseenden skall bedöma de granskade företagen. Dessa kan vara ledningen i företaget, banker och ägare. C menar att det är speciellt viktigt för stora företag som har spridda ägare. Respondent C tycker att en revisor skall vid granskning utföra sitt arbete med integritet. Med *integritet* menar denne att revisorn ska försöka undvika att hamna i beroendeförhållande till det granskade objektet och att detta i hög grad beror på hur denne själv upplever det. Revisor C menar att en revisor skall sträva efter att omgivningen uppfattar denne som självständig. Revisor C motiverar detta vidare och säger:

”Om jag exempelvis är revisor till min bästa väns verksamhet kan man ju tycka hur det är med mitt oberoende, speciellt om det skulle kärva”.

Revisor D

Revisor D definierar begreppet revision enligt följande:

”Att på ett enkelt och effektivt sätt kolla att finansiella rapporteringar är korrekta”.

D anser att den granskning som en revisor gör skall utmynna i en rapport där revisorn uttalar sig om att årsredovisningen och förvaltningen av företagets resurser är korrekta samt överensstämmer med gällande lagar. Revisor D tycker vidare att revision handlar om det

denne faktiskt levererar, vilket är att ge en kvalitetsstämpel på finansiell rapportering där informationen är att lita på för tredje part. D anser att det är både interna dvs. uppdragsgivarna och externa intressenter som har nytta av dennes revisionsuttalanden. Alltså alla som ingår i intressentmodellen som exempelvis ägare, ledning, kreditgivare och staten. Revisor D:s arbetsuppgifter är både granskning av företag och fristående konsultation till de klienter som behöver rådgivning. D tycker att det finns en ständigt pågående konflikt i rollen som både granskare och rådgivare. Denne menar att det är viktigt att en revisor inte blir påverkad av dessa olika intressenter och parter för att kunna utföra sina uppdrag på ett *opartiskt* sätt. D förklarar vidare att *oberoendet* för denne är då det känns tryggt i rollen som revisor och att andra uppfattar denne som en *självständig* granskare. Vidare tillägger revisor D att en revisor skall agera på ett sätt där *oberoendet* inte ifrågasätts och påpekar:

”Om jag reviderar ett företag som tillhör min kompis och därmed ser mellan fingrarna på det fel som jag upptäcker, kan detta vilseleda intressenterna. Om det blir på det viset så har jag brustit i både jäv- och oberoende regeln”.

Revisor E

Revisor E förklarar att revision är dennes arbete och går ut på att granska samt ta ställning till huruvida årsredovisningen följer gällande lagar. Vidare att den finansiella informationen ger en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder och eget kapital. E skall också styrka ansvarsfrihet för styrelsen och ledningen samt att allt detta skall utmynna i en revisionsberättelse där denne har 100 procent ansvar för det revisionsuttalande som skrivits under. Revisor E:s jobb avser till dessa rader som nämnts ovan. Detta med tanke att denne bara utför den lagstadgade granskningen och till skillnad från många andra revisorer håller E enbart på med revision. E tillhandahåller alltså inte numera någon fristående konsultation. När det gäller *oberoendet* så är det för revisor E viktigt att utföra revisionen med ett objektivt öga och att inte som vald revisor vara påverkad av uppdragsgivaren eller andra intressenter. Denne nämner att en revisor inte skall vara nära släkt, ha relation till eller ta rabatter av uppdragsgivaren.

Revisor F

Revisor F beskriver att revision för denne är att med kritiska ögon granska företagets finansiella information och uttala sig om företaget har följt lagarna. Vidare granskar F om ledningens förvaltning av företaget skett på ett bra sätt. Resultatet av revisor F:s granskningar skrivs i den så kallade revisionsberättelsen. F säger att de som har nytta av dennes arbete är uppdragsgivarna och samhället. Eftersom många har nytta av den revisionsberättelse som F skriver så är det viktigt för denne att följa lagen där en revisor skall vara *självständig* och agera på ett *opartiskt* sätt. Enligt F är också merparten av uppdragen revisionsrelaterade där respondenten bara tillhandahåller den lagstadgade granskningen, men det händer då och då att denne utför fristående rådgivning till företag. Revisor F:s intressenter till revisionsuttalandena är i första hand uppdragsgivarna och i andra hand de som använder de reviderade finansiella informationerna för olika slags bedömningar. Dessa är exempelvis investerare, banker och staten. Enligt revisor F skall en revisor vara *opartisk* vid sina granskningar och med *opartiskhet* menar F att en revisor skall göra sina uppdrag på ett *självständigt* sätt. Respondent F nämner vidare att revisorns *självständighet* handlar ofta om huruvida denne känner sig *självständig* från uppdragsgivaren samt hur andra människor som har ett intresse av revisionsberättelser uppfattar denne.

6.2 Analys av begreppet revision, oberoende, samt användarna av revisionsuttalanden

6.2.1 Revision

Samtliga revisorers definition av begreppet revision är snarlika. Enligt revisorerna är revision att göra en *oberoende* granskning och bedömning av finansiella informationer samt intyga i en revisionsberättelse att företaget har följt gällande lagar. Vidare också granska hur väl ledningen har förvaltat företaget och genom revisionsuttalandet rekommendera om ansvarfrihet kan ges eller inte. Detta överensstämmer med lagtextens beskrivning av revision²³⁹.

Då både respondenterna och lagboken anser att revisorn skall utföra sin granskning på ett *självständigt* sätt medför att vi anser att ”*oberoendet*” är viktigt för revisorns arbete, speciellt då revisorn måste lämna ett objektiva revisionsuttalande. Detta då olika intressenter har nytta av revisorns arbete och måste därför kunna lita på dennes arbete.

6.2.2 Arbetsuppgifter och intressenter

Enligt revisorerna består deras arbetsuppgifter av det traditionella granskningsarbetet och den fristående konsultationen till klienter. Revisorerna berättar vidare att de som har nytta av de reviderade finansiella rapporterna eller revisorns uttalande är både interna och externa intressenter. Där interna intressenter är uppdragsgivarna och företaget som skall granskas och externa intressenter är exempelvis banker, leverantörer, kreditgivare, staten. Detta överensstämmer med företagets intressemodell där dessa olika aktörer ingår²⁴⁰.

Enligt teorin är syftet med företagets finansiella rapporter att minska informationsskillnader mellan företag och deras intressenter. För att denna information skall vara korrekt så är det enligt lag ett krav att informationen skall granskas av en *oberoende* revisor²⁴¹. Förutom *oberoendet* måste revisorn också vara kompetent för att intressenterna skall kunna ha tillit till revisorns insatser²⁴². När det gäller kompetenskravet anser vi att samtliga av våra respondenter är kompetenta med tanke på att dessa är antingen godkända eller auktoriserade revisorer. Vidare har alla våra respondenter arbetat inom branschen en längre tid, vilket berikar deras kompetens. Detta stämmer överens med Moberg som menar att kompetenskravet är tillfredsställt då en revisor skaffat sig de nödvändiga kunskaper gällande revision och därmed fått rollen som godkänd eller auktoriserad revisor²⁴³.

6.2.3 Revisorns oberoende

Enligt det empiriska materialet anser samtliga revisorer att det är viktigt att kunna agera *självständigt* från uppdragsgivaren och övriga intressenter vid utförandet av granskningsarbetet. Detta för att de skall kunna lämna ett sanningsenligt revisionsuttalande. Enligt teorin är denna ovanstående förklaring i linje med det *faktiska oberoendekravet* som handlar om hur revisorn uppfattar och utför sitt eget arbete²⁴⁴. Vidare anser fem av

²³⁹ FARs Samlingsvolym del 2, 2006, s. 336f.

²⁴⁰ Johansson, Christer., 2004, s. 19.

²⁴¹ Aktiebolagslagen kap 9:1, 2005:551.

²⁴² Balans nr 10, *Revisorns opartiskhet och självständighet*, 2003, s. 36ff.

²⁴³ Moberg, Krister., 2003, s. 65.

²⁴⁴ Hayes, Rick., et al., 2005, s. 85

revisorerna att det också är viktigt att revisorn skall ta hänsyn till hur andra människor som har användning för revisionsberättelser uppfattar revisorns arbetsinsats. Detta är enligt teorin det *synbara oberoendet* där Engerste & Strömqvist menar att det inte får finnas omständigheter som medför att omvärlden tvivlar på revisorns *självständighet*²⁴⁵. I empirin beskriver Revisor B detta på ett bra sätt då denne bakar ihop det *faktiska* och *synbara oberoendet* genom att säga:

”Att jag utför mitt arbete på ett självständigt sätt så att jag inte hamnar i beroendeförhållande till någon som kan pressa mig till att leverera ett ”falsk dokument” som kan vilseleda andra intressenter, samt hur andra uppfattar mig som revisor”

Enligt Diamant måste båda *oberoendefaktorerna* uppfyllas för att revisorn skall uppfattas som *självständig* och *opartisk*²⁴⁶. Respondenterna är väl medvetna om dessa *oberoendekrav*. Revisor A och C menade att *oberoendet* är viktigare då de skall granska stora företag. Anledningen till detta är att stora företag har spridda ägare jämfört med mindre bolag där ägaren och ledningen ofta är samma person. Detta överensstämmer med teorin om intressekonflikter i aktiebolag där företag med spridda ägare har begränsad insyn i ledningens skötsel av företaget. Därmed behövs det en extern *oberoende* revisor för att vara säker på att ledningen förvaltat aktieägarna pengar på ett sätt som gynnar ägarna²⁴⁷. Enligt Revisor A fyller inte dagens strikta *oberoenderegler* sitt syfte då de hindrar revisorerna att ge mera konsultation till mindre företag. Med anledning av att det är mindre företag som brister då det gäller egen intern kompetens och om ledningen (ägaren) missköter sig så är det bara den personen som drabbas.

6.2.4 Vi frågar oss: Varför är det viktigt att revisorn skall vara oberoende?

Vi anser att om en revisor inte är *objektiv* och *självständig* då det gäller att agera och utföra sina granskningar medför detta bristfälliga revisionsuttalande och kan därmed vilseleda olika intressenter. Mautz och Sharaf betonar vikten av att en revisor vid granskning av ett företag skall vara *oberoende* från exempelvis ledningen annars kommer inte revisionsuttalandet att ha någon betydelse för dem som skall ta del av informationen. Vidare håller vi med forskarna då de hävdar att en revisor måste motstå den eventuella press som kan finnas från ledningen. Detta för att revisorn skall ha möjlighet att leverera ett *opartiskt* uttalande. Vilket skall verkställas även om revisorn riskerar att förlora jobbet genom att denne måste säga emot sin arbetsgivare (ledningen).²⁴⁸ Vi anser att med tanke på att olika intressenterna baserar sina ekonomiska beslut på den reviderade finansiella informationen är det viktigt att revisorns uttalanden blir sanningsenligt. Dessa argument bekräftas också av våra respondenter då exempelvis Revisor A menar att en revisor är bryggan emellan dessa olika aktörer och vill inte bli färgad av vare sig den ena eller den andra.

I och med att vi har behandlat vad revision och oberoende är samt vilka som har användning av revisorns arbete medför att vi nu kommer att ta upp respondenternas svar angående de två olika tjänster som tillhandahålls. Dessa dubbla tjänster kan påverka revisorns oberoendeställning. Därmed vill vi ta del av revisorernas syn på de olika rådgivningstjänsterna och vad skillnader mellan dessa är.

²⁴⁵ Engerste & Strömqvist, ”Revisorns opartiskhet och självständighet”, Balans nr 10, 2003

²⁴⁶ Diamant, 2004, s. 164f

²⁴⁷ Fant, J-E., 1994, s. 14-20.

²⁴⁸ Mautz, & Sharaf., 1971 s. 204 ff.

6.3 Vad är skillnaden mellan revisions- och fristående rådgivning?

Vid denna fråga har samtliga intervjuade revisorer haft snarlika definitioner där de har förklarat att skillnaderna mellan dessa ligger i vad som har föranletts av rådgivningen. Det vill säga om rådgivningen som revisorn ger är kopplad till det grundläggande granskningsarbetet eller inte. Vidare är en sammanfattad definition av respondenters svar gällande begreppet rådgivningsrevision enligt följande, att det är de fel som revisorn hittar vid granskning av bolagets finansiella information och de ändringar som revisorn föreslår för att vägleda och få redovisningen av bolaget på rätt spår. Ett annat begrepp som används av respondenterna för sådana rådgivningar som är en effekt av den lagstadgade granskningen är ”revisionsnära rådgivning”. Dessa råd tillhandahåller revisorn om det finns brister i exempelvis årsredovisningen, vid felaktigt bokförd transaktioner, dåliga företagsrutiner, fel bokföring av olika skatter, råd om rutiner om företaget har ofullständiga fakturor och tips om arbetsfördelning.

Enligt respondenterna är den fristående rådgivningen fri från granskningsarbetet. Det är en konsulttjänst som ligger utanför revisionsverksamheten och revisorerna anser att i de flesta fall då de tillhandahåller fristående rådgivning är frikopplade från revisorsrollen. Där revisorn jobbar som kvalificerad ekonom och företag kan vända sig till denne när de har specifika frågor eller råd som inte kan besvaras av företagets egna interna kompetens. Enligt respondenterna kan dessa rådgivningstjänster exempelvis vara då de hjälper en kund göra en kalkyl för en ny produkt, affärsrådgivning, investeringskalkyler, råd till ledningen samt sälj/köp värdering av företag.

6.3.1 Analys av skillnader mellan revisions- och fristående rådgivning

Revisorerna svar gällande skillnader mellan rådgivningsrevision och fristående rådgivning stämmer överens med revisorslagens beskrivning av dessa olika rådgivningstjänster. Enligt revisorslagen kap 2 § 7 kallas rådgivning som förorsakas av granskningsarbetet för rådgivningsrevision. Vilket också bekräftas av respondenterna då de föreslår till revisionsklienten vad som är rätt att göra enligt redovisningsreglerna och på så sätt ge råd som medför att redovisningen hamnar på rätt spår. När det gäller den fristående rådgivningen hamnar denna tjänst utanför det lagstadgade granskningsarbetet²⁴⁹. De intervjuade revisorerna beskriver att tillhandahållandet av denna tjänst medför att de är frikopplade från revisorsrollen. Vi håller med respondenterna att revisorn inte behöver ta hänsyn till *oberoenderegler* när denne ger råd till icke revisionsklienter. Vi anser att fristående konsultation till revisionsklienter kan rubba revisorns *oberoendeställning*.

Enligt teorin förekommer det att revisorer tillhandahåller fristående rådgivning till sina revisionsklienter och därmed intar *dubbla roller* som rådgivare och granskare i samma företag²⁵⁰. I och med att respondenterna hävdar att de är frikopplade från revisorsrollen medför att vi anser att det kan skapa rollkonflikter som påverkar revisorernas *självständighet*. Vi konstaterar att revisorer inte kan vara frikopplade från revisorsrollen då de ger fristående rådgivning till det granskade bolaget, vilket Grufberg styrker då denne menar att revisorer kan

²⁴⁹ Moberg, Krister., 2006, s. 52.

²⁵⁰ Svanström, Tobias., 2004, s. 55

”hota” sitt *oberoende* genom att sälja både revision och konsultation till en och samma klient²⁵¹.

Vi är överens med Fant som hävdar att revisorns allmänna förtroende kan skadas då denne tillhandahåller konsulttjänster till revisionsklienten. Enligt Fant är revisorns primära uppgift att utföra den lagstadgade granskningsverksamheten. Men vid tillhandahållande av fristående rådgivning till ledningen kan revisorn uppfattas som allierad med ledningen. Detta speciellt då ägarnas och andra intressenters saknar kontrollmöjligheter av hur ledningen sköter bolaget²⁵².

Majoriteten av våra respondenter erbjuder sina klienter både revisionsverksamhet och fristående rådgivning och är därmed tvungna att ta ställning till hur deras oberoende påverkas vid utförande av dessa dubbla roller. Frith, Nelson, Leffrel anser att dubbla roller till revisionsklienter kan skapa en konflikt som påverkar revisorernas oberoendeställning. Här nedan skall vi behandla revisorernas syn på dubbla roller och dess problematik.

6.4 Vad har revisorerna för syn på dubbla roller och hur påverkar det på oberoende kravet?

Revisor A

Enligt revisor A kan dubbla roller intas när revisorn ger fristående råd och samtidigt granskar företaget, förutsatt att det har tagits nödvändiga åtgärder. Vidare säger A att denne personligen inte tycker om att inta dubbla roller, särskilt då det gäller att lämna omfattande fristående rådgivning och samtidigt vara vald revisor i företaget. Inom det bolag som A arbetar på är det enligt denne inga problem att tillhandahålla dessa tjänster med tanke på att de har separata avdelningar som tar hand om olika tjänster inom ett uppdrag. Några av dessa avdelningar är skatte-, revisions- och redovisningsavdelning. Vidare har A:s revisionsbyrå en intern policy i företaget och den lyder enligt följande, att de som arbetar med bokföringstjänster skall inte tillhandahålla eller vara med då revision ges till företaget ifråga. De garderar opartiskheten ytterliggare genom att A som revisor eller dennes assistent får inte ge råd till företaget som de granskar utan det sker av andra kollegor inom andra avdelningar. A:s revisionsbyrå ser dessutom till att inte granska sina närmaste kollegor.

Revisor A anser att den fristående rådgivningens påverkan av revisorernas oberoendeställning i hög grad beror på om rådgivning ges till företag som skall granskas eller till icke revisionsklient. A säger:

”När det gäller fristående rådgivning till icke revisionsklient så kan man gå lite längre för att då tar man inte hänsyn till oberoenderegler på samma sätt som vid en revisionsklient. Det finns inte heller något lagkrav om att man ska intyga något”.

Revisor B

Enligt Revisor B får de inta dubbla roller, som denne kallar för den utvidgade revisorsrollen. B säger dock att denne måste ha klart för sig vilka konflikter som kan uppstå genom att ha kombiuppdrag. Gällande fristående rådgivning till icke revisionsklient tycker B att det då är friare att agera som konsult, eftersom revisorn inte behöver granska detta företag. Enligt

²⁵¹ Dagens Industri, Revisorernas Dilemma, 2001-03-05

²⁵² Fant, J-E., 1994, s. 96.

revisor B uppstår dubbla roller när en revisionsklient vill ha fristående konsultation utanför den rådgivningsrevision som ingår i granskningsarbetet.

Vidare tar respondenten i varje uppdrag ställning till om dennes oberoendekrav påverkas. B menar att en revisor måste vara medveten om gränserna och måste se till att varje uppdrag görs på ett sätt som tillfredställer de olika *oberoenderegler*na, d.v.s. de *faktiska* och *synbara*. Revisionsbyrån som B jobbar på kollar ständigt till att dessa olika roller inte hotar deras revisorers *oberoendeställning*. Revisor B säger:

”När jag eller vår byrå utför den lagstadgade granskningen på ett företag så ser vi till att det inte ligger omständigheter som påverkar mitt oberoende. Om jag som revisor bedömer att det finns omständigheter som påverkar mitt oberoende och jag inte kan minimera dessa till en rimlig nivå så överlåter jag den konsultativa rollen till en annan revisor inom byrån”.

Det som underlättar för revisor B att överlåta den ena rollen till en annan kollega inom deras byrå är att de har olika avdelningar som tar hand om olika uppdrag. Vidare säger B att de också inom byrån har en ”guru” som arbetat länge med revision samt haft höga positioner inom FAR och Revisionsnämnden. Om det händer att B har viss tveksamhet med ett råd som skall ges till en revisionsklient gällande huruvida denna konsultering är förenligt med dennes revisorroll. Då rådgör B med ”gurun” och det kan hända att B överlåter uppdraget till en annan kollega för att minska eller undvika situationer som kan påverka dennes oberoende.

Enligt Revisor B kan fristående rådgivningen till revisionsklienter påverka revisornas oberoende, med denna anledning har de regler och olika verktyg för att minimera dessa hot. Dessa är exempelvis Analysmodellen som de är tvungna att använda och ta ställning till i varje uppdrag. B nämner att de har andra verktyg som också används och exempel på dessa är konsultering med kollegor, återkommande interna kontroller där någon kollar dennes ställningstagande i olika uppdrag och även Revisionsnämnden som kan skicka egna kontrollanter.

Revisor C

Revisor C anser att fristående rådgivningen kan ha verkan på revisornas oberoendeställning, i synnerhet när det gäller konsultation till ett företag där C också är vald revisor. Respondent C gör gällande att fristående rådgivning som är riktigt omfattande kan medföra att denne inte kan ha båda rollerna, som exempelvis förvärv av ett företag. I sådana situationer involverar C någon annan arbetskollega från andra avdelningar som är mer specialiserade inom detta område. På så sätt kan revisor C fortsätta vara revisor i företaget och dennes arbetskollegor tar hand om rådgivningen. När det gäller att ge både rollerna till ett och samma företag anser C att denne måste välja bort en av rollerna om den ena rollen blir för omfattande. Detta för att respondenten vill undvika att hamna i *beroendeställning* till uppdragsgivaren.

Revisor C medger att om rådgivning ges till icke revisionsklient så behöver denne inte alls tänka i *oberoendebanor*. Utan här har C fått ett specifikt uppdrag som inte påverkar den faktorn. Här agerar revisor C mera som säljare och är fri att rekommendera för uppdragsgivarens bästa. C tycker att det finns stor skillnad mellan fristående rådgivning och rådgivningsrevision då det kommer till *oberoenderegler*na .

Revisor D

Revisor D påstår att dubbla roller kan påverka revisorernas *opartiskhet*. Respondenten säger att det är olika från fall till fall. Huruvida ett uppdrag påverkar D:s oberoende beror på ett antal element, dessa kan vara rådgivningens karaktär, omfattning eller om detta lämnas till revisionsklient eller inte. Revisor D nämner att revisorer enligt revisionsreglerna är skyldiga att lämna råd till revisionsklienter i samband med granskningsarbetet. Detta råd är av enklare form och handlar mest om hur företaget bör följa gällande redovisningsnormer och tips på hur de kan rätta till eventuella fel som revisorn upptäcker vid granskningsarbetet. Dessa råd påverkar inte revisorns *oberoende*. Enligt Revisor D får denne inte påverka företagets ekonomiska ställning genom fristående rådgivning och sedan granska samma företag. D exemplifierar:

”Jag går över gränsen om jag ger råd till företaget om hur de skall värdera en tillgångspost, som skall vara i med bokslutet. Detta på grund av att jag senare kommer att granska något som jag själv utfört. Alltså jag får inte ge råd och sen ta ställning till om det är rätt. Om företaget inte var min revisionsklient så skulle jag kunna göra så”.

Vidare anser revisor D att en revisor måste undvika att hamna situationer eller ta uppdrag där denne tenderar att bryta *oberoenderegler*. Ett exempel som respondenten varit med om är då ett företag som skulle expandera hade D som vald revisor. Företaget ville att revisor D skulle göra en företagsvärdering och ett antal prognoser i syfte att företaget skulle få banklån. Respondenten blev så inblandad i processen att denne blev tvungen att kliva av som revisor. Då det inte går enligt D att sälja en så omfattande konsultation till ett företag och samtidigt vara vald revisor. Detta medförde till och med att granskningsarbetet lämnades till en annan utomstående revisionsbyrå.

Revisor E

Revisor E anser att det inte skett några problem med dubbla roller. E utvecklar vidare och nämner att då denne har 130-140 revisionsuppdrag så finns det inte utrymme att tillhandahålla fristående rådgivning. Revisor E säger att om denne inte var en vald revisor till dessa företag skulle det inte vara något problem att lämna fristående rådgivning. Respondenten säger att denne själv valt att enbart syssla med granskningsarbeten. Detta med tanke på att E har ett enmansbolag och tycker att det inte finns möjlighet att ha dubbla tjänster då denne inte kan bolla med en kollega gällande den problematiken som följer. E tillägger att det är de stora bolagen som ofta tillhandahåller dessa olika tjänster och vidare brottas med problematiken gällande dubbla tjänster och oberoendet. När det gäller revisor E:s *oberoende* så anser denne att det revisionsarvode som fås av klienten är ringa, vilket medför att E inte hamnar i ekonomisk beroendeställning till uppdragsgivarna. Denne säger att om granskningsarvodet blir omfattande så måste ett ställningstagande göras som minimerar risken att bli ekonomiskt beroende.

Revisor F

Revisor F menar att revisorerna får ge dubbla tjänster till företag och ser till att revisorernas oberoendeställning inte urholkas av tillhandahållande av dessa tjänster. När det gäller dubbla roller ger denne den lagstadgade granskningen till revisionsklienter och fristående rådgivning till icke-revisionsklienter. Revisor F ger endast omfattande konsultation till icke-revisionsklient då det inte uppstår några konflikter. Om klienten är en revisionsklient ger denne endast fristående rådgivning av enklare form. Som exempel tar respondenten upp

deklarationshjälp och enklare skattefrågor. F anser att denna typ av rådgivning enbart tipsar klienten om vad som är enligt redovisningsnormerna rätt och fel och säger att det därmed inte finns risk att bryta *oberoendet*.

6.4.1 Analys av revisorerna syn på dubbla roller och påverkan på deras oberoende krav

Samtliga respondenter anser att en revisor intar *dubbla roller* då denne ger fristående rådgivning till klienten. Vidare är det respondenterna i de stora revisionsbyråer som tillhandahåller dessa *dubbla tjänster* och respondenterna anser att *dubbla roller* påverkar revisorns *oberoendeställning*. Respondenterna A, B, C, D är eniga om att problematiken uppstår framförallt vid tillhandahållande av *omfattande* fristående rådgivning till ett företag där dessa även är valda som revisor. Detta överensstämmer med Grufberg som hävdar att fristående rådgivning skadar revisorns *oberoendeställning*. Denne menar att revisorns huvuduppgift är bl.a. att granska ledningens prestationer, men när revisorn utöver sin granskningsverksamhet har flera affärsrelationer med ledningen kan dennes *oberoendeställning* ”hotas”. Detta stöds också delvis av Hay m.fl. som anser att *omfattande* rådgivning till revisionsklienter gör att det synbara *oberoendekravet* påverkas negativt²⁵³. Här anser vi att allmänheten kan tvivla på revisorns *självständighet* då denne har *dubbla roller*.

Respondenterna som arbetar på de mindre revisionsbyråerna anser att de inte har något problem med *dubbla roller*. Revisor E tillhandahåller enbart revisionsverksamhet medan merparten av revisor F:s uppdrag är revisionsverksamhet och där denne endast ger fristående rådgivning till en icke revisionsklient. Vi håller med respondenterna att fristående konsultation till icke revisionsklienter inte skapar något problem för revisorns *oberoendeställning* med tanke på att denne inte behöver granska företaget och lämna något revisionsuttalande. Även Lefrell anser att fristående konsultation till icke revisionsklienter inte är problemet utan *dubbla roller* där revisorn agerar både som rådgivare och granskare till ett och samma företag. Lefrell hävdar att konsulttjänster till revisionsklienten borde förbjudas²⁵⁴. Vi anser att revisor E och F har enbart en revisorroll till sina klienter och därmed finns det inte någon rollkonflikt eller *dubbla roller* som kan skada *oberoendet*.

En som förespråkar rätten att revisorn får erbjuda *dubbla tjänster* till revisionsklienter är Markland. Det är enligt Markland viktigt med rådgivningstjänsten för att det ökar revisorernas kompetens om företaget och att det saknas ekonomiska rådgivare i många delar av landet²⁵⁵. Vi håller inte med Marklunds argument att revisorer borde tillhandahålla fristående rådgivning till revisionsklienter på grund av att deras byråer ligger nära revisionsklienten. Vi menar att med tanke på dagens teknik behöver inte avståndet vara ett skäligt argument att enbart ha revisorer som konsulter. Vi relaterar även Marklunds argument till USA, där SEC ville förbjuda *dubbla roller*, men revisor intresseorganisationen AICPA motarbetade detta för att deras medlemmar skulle ha möjlighet till den lukrativa konsulttjänsten²⁵⁶.

Sammanfattningsvis var respondenterna i vår undersökning eniga om att det finns en rollkonflikt då revisorn ger fristående rådgivning till revisionsklienten. Och de har vidare påpekat att när konsultation ges till icke revisionsklient så finns det ingen rollkonflikt.

²⁵³ Hay, David, et al., *Non-Audit Service and Auditor Independence*, 2006 s. 731f.

²⁵⁴ Balans nr 8-9, Han tvivlar på analysmodellen, 2003.

²⁵⁵ Dagens Industri, *Revisorernas Dilemma*, 2001-03-05.

²⁵⁶ Moeller, Robert; 2004, s. 10f.

Revisorn är friare och behöver inte nödvändigtvis tänka i oberoendebanor. Det har i vår empiri visat sig att det är revisorer som arbetar hos stora revisionsbolag som brottas med dubbla roller medan de mindre revisionsbyråerna undviker problemet med att nischa sig och enbart har en roll. Med tanke på att respondenterna anser att problematiken delvis uppstår på grund av omfattande rådgivning till revisionsklienten medför att vi här nedan kommer att ta reda på arvodenas betydelse för oberoendekravet.

6.5 Vilken betydelse har storleken av rådgivningsarvoden kontra granskningsarvoden för revisorns oberoende?

Revisor A

Revisor A gör gällande att storleken på fristående rådgivningsarvodet har stor betydelse särskilt när rådgivningen ges till revisionsklienter. Det kan till och med ha den betydelsen att A måste säga upp sig från revisionsuppdraget. En intern policy och en tumregel som respondent A:s bolag har är att om konsultationsarvodet är tio gånger mer än revisionsarvodet, så kan inte A ha både rollerna. Denne utvecklar vidare och säger:

”Om det visar sig att det är en bättre affär att ge bara den fristående rådgivningen så väljer jag det och vice versa”.

Vidare nämner revisor A att de har skilda avdelningar som tar hand om olika uppdrag och att de också har två separata konton där den ena redovisar fristående rådgivningsintäkterna och den andra visar revisionsintäkterna. A menar att detta ger en upplysning till deras intressenter och ger därmed dem chansen att ta sina egna ställningar angående *oberoendet*.

Revisor B

Revisor B anser att frågan om de olika arvodenas betydelse är en viktig fråga som revisorer ständigt brottas med gällande hur fristående rådgivningsarvoden från revisionsklienter påverkar revisorernas *oberoendeställning*. Enligt B kräver den nya årsredovisningslagen och revisionsstandarden att revisorn/revisionsbyrån skall i ”not” tala om vad som är revisionsarvoden och vad som är rådgivningsarvoden. Respondenten anser att denna lagskärpning berodde helt enkelt på revisionsbyråernas tidigare beteenden. Revisor B refererar till revisorernas beteenden före revisionskandalerna i USA. Där B nämner att vissa revisionsbyråer medvetet satte låga arvoden på revisionsuppdrag för att sedan komma åt den lukrativa fristående konsultationen. Revisorerna kunde på så sätt sälja mera konsultation till företag och det som missades i revision tog revisorerna igen genom rådgivning. Revisor B:s bolag har för att motverka detta gett intressenterna möjlighet att ta sina egna ställningar gentemot revisorns arbete. Detta genom två separata konton som skiljer de olika arvoden. Vidare tillägger respondenten att med de skärpta *oberoendekraven* skulle det vara konstigt om en revisionsbyrå bara har 100 000 kr för granskningsarvoden och en miljon kr för fristående rådgivning. Enligt revisor B vill de inte hamna i en sådan situation där de hamnar ekonomisk i beroendeställning till uppdragsgivaren, och tar upp Andersenskandalen som exempel. Till skillnad från Andersen anser B att revisorer bör sträva efter saklighet, *självständighet* och gott rykte i sina yrkesutövningar. B nämner att inom branschen har revisorerna ett talesätt efter skandalerna och den lyder:

”The big 5 and the final four”

Revisor B tillägger att de bör gardera sig för att inte hamna i beroendeställning till uppdragsgivarna.

Revisor C

Enligt revisor C skall inte granskningsarvodet i det totala sammanhanget vara försvinnande liten. C anser att det ofta blir ett problem om fristående rådgivningsarvodet är mycket mer än revisionsarvodet. Vidare säger respondenten att om en revisor jobbar med revision och ekonomisk rådgivning måste uppgifter lämnas gällande hur arvodena förhåller sig till varandra.

Revisor D

Enligt revisor D finns det alltid risk att *oberoendet* rubbas då en revisor ger fristående rådgivning, särskilt när det ges till en revisionsklient. D säger:

”Som jag påpekat tidigare har det faktiskt hänt att jag fått en omfattande konsultationsuppdrag från en revisionsklient. Då blev jag tvungen att kliva av som revisor. Jag kunde ha varit kvar som revisor men då skulle jag ha varit tvungen att släppa det lönsamma konsultationsuppdraget”.

Vidare anser Revisor D att om den fristående rådgivningen till revisionsklient är omfattande eller om det enskilda rådgivningsarvodet är högre än granskningsarvodet finns det risk att det rubbar revisorns *oberoendeställning*. Därför bör det enligt D finnas för revisorer eller revisionsbyråer åtgärder som hjälper till att handskas med detta problem.

Revisor E

Revisor E anser att omfattande fristående rådgivning till revisionsklient kan påverka negativt på revisorns *oberoende*. Respondenten ger ett hypotetiskt exempel:

”Om jag har en kund som ger mig 500 000 kronor enbart vid rådgivning, så finns det risk att jag blir för snäll med revisionen och därmed kanske inte påpekar alla de brister som finns inom företaget. På denna anledning har lagstiftarna ifrågasatt om revisorerna verkligen kan ha omfattande rådgivning samtidigt som de har revision, utan att man blir jävig och oberoendet naggas i kanten”.

För att motverka detta nämner E att revisorer och revisionsbyråer som erbjuder konsulttjänster till revisionsklienterna är idag tvungna att ge extra upplysning i form av noter där arvode relationen mellan revision och fristående rådgivning tydliggörs. Enligt respondenten är not upplysningen bra med tanke på att den ger andra intressenter möjlighet att ta ställning till revisorns självständighet. Vidare påpekar E att denne enbart tar hand om den lagstadgade granskningsverksamheten och därmed har inte E något att göra med fristående rådgivning.

Revisor F

Enligt revisor F har det fristående rådgivningsarvodet stor betydelse när det gäller påverkan på revisorernas *oberoendeställning*. I dennes byrå är merparten av uppdragen revisionsrelaterade och den fristående rådgivning som tillhandahålls ges endast till icke revisionsklienter. Revisor F tillägger att de vid behov ger enklare fristående rådgivning till revisionsklienten. Med enklare menar denne konsultation som deklareringshjälp och skattefrågor. Ett exempel som revisor F tar upp är då en av dennes lojala revisionsklient ville ha omfattande konsultation, men F medger att det gick inte att neutralisera hoten själv eller

genom överlåtelse till kollegan. Det var lockande, men F valde bort det omfattande rådgivningsarvodet för att bevara *oberoendet* och den lojala kunden.

6.5.1 *Analys av arvodenas betydelse*

Samtliga revisorer är överens om att storleken på rådgivningsarvodet från revisionsklienten har stor betydelse och påverkar revisorernas *oberoendeställning*. Respondenterna har olika exempel på hur detta påverkar deras arbete och eventuellt rubba deras *oberoende*. Enligt revisor B var det innan revisionsskandalerna vanligt att sätta låga revisionsarvoden och på så sätt locka revisionsklienten att köpa mera lönsamma rådgivningstjänster. Men majoriteten av respondenterna tycker att dagens *oberoenderegler* är stränga och kräver att revisionsbolag skall ha separata konton och extra upplysningsinformation i form av en ”not” för att belysa de olika arvodenas storlek till intressenterna. Vidare påpekar revisor D att det inte är möjligt att ge *omfattande* fristående rådgivning till revisionsklient utan att rubba *oberoendet*. Vi har iakttagit att samtliga revisorer har svårigheter att förena båda rollerna särskilt när konsultrollen är *betydande* i förhållandet till granskningsrollen. Detta stämmer överens med Nelsons forskning som understryker att höga rådgivningsarvoden försvagar och påverkar allvarligt på revisorers *oberoende* och gör att denne hamnar i gråzonen då det gäller accepterad redovisningspraxis. Detta leder till att kvalitén hos de reviderade finansiella rapporterna minskar²⁵⁷. Samma argument har Firth som anser att höga konsultarvoden medför att revisorer har större tendens att brista när det gäller *oberoendet* och därmed även skriva positiva uttalanden vid granskning av revisionsklienten. Vi håller inte med Firth angående dennes förklaring att via fristående konsultation rätta till eventuella brister som kan ha funnits i årsredovisningen och därmed hävda att revisorn kan skriva en ren revisionsberättelse²⁵⁸. Det som styrker vårt resonemang är att den fristående rådgivningen inte ingår i revisionsverksamheten²⁵⁹. Även våra respondenter medger att den fristående konsultationen inte har något att göra med granskningsarbete och revisionsuttalande. Men däremot anser vi att Firths andra förklaring är riktig, att revisorn brister i sitt *oberoende* genom att behålla lönsamma konsulttjänster. Detta stämmer överens med vårt empiriska material där samtliga revisorer anser att betydande konsulttjänster till revisionsklienter kan rubba revisorns *oberoendeställning* och både revisor A och D bekräftar detta. D säger:

”Som jag påpekat tidigare har det faktiskt hänt att jag fått en omfattande konsultationsuppdrag från en revisionsklient. Då blev jag tvungen att kliva av som revisor. Jag kunde ha varit kvar som revisor men då skulle jag ha varit tvungen att släppa det lönsamma konsultationsuppdraget”.

Vid *omfattande* fristående konsultation avstår respondenterna från den ena rollen. Detta tolkar vi som att de gör det för att tillfredsställa *oberoendeglerna* samt inte förlora de lukrativa konsulttjänsterna.

DeFond m.fl. anser att *dubbla roller* inte påverkar revisorers *oberoendeställning*. Detta med tanke på att revisorer strävar efter gott rykte, samt undvika eventuella rättstvister ifall de skulle agera partiska²⁶⁰. Vi anser att alla professionella rådgivare vill ha gott rykte, men att det inte går att bortse från risken att revisorn kan genom *omfattande* konsultation hamna i en

²⁵⁷ Nelson, Karen et.al., 2001.

²⁵⁸ Firth, Michael., 2002, s. 687ff.

²⁵⁹ Moberg, Krister., 2006, s. 52.

²⁶⁰ DeFond, Mark et.al., 2002.

ekonomisk *beroendeställning* till revisionsklienten. Ett exempel på detta är Andersens revisionsbyrå innan de hamnade i *beroendeställning*. Revisionsbyrån hade ett gott rykte och där talesättet var²⁶¹:

“The Andersens way, and the wrong way”

Vi anser att det inte spelar så stor roll om revisorn strävar efter gott rykte utan det viktiga är att revisorn inte frestas av lönsamma arvoden. Enronskandalen är ett skolexempel på hur en seriös revisionsbyrå kan brista och frestas av för höga konsultarvoden. Andersens revisorer skrev en ren revisionsberättelse trots vetskapen om 51 miljoner bokföringsbrister²⁶².

För att hantera problematiken med omfattande fristående rådgivning har respondenter A, B, C och D förklarat att de har skilda avdelningar inom byrån som tar hand om olika uppdrag. Vidare har samtliga revisorer berättat att de har separata konton för hantering av arvodesförhållandena. Vi anser att upplysningar om arvodesförhållandena ger intressenterna möjlighet att dra sina egna slutsatser om revisorns arbete. Detta stämmer väl överens med det lagkrav som säger att revisionsfirmor måste tydligt visa den andel som utgörs av konsultarvoden²⁶³.

När det gäller de respondenter som arbetar i mindre revisionsbyråer har de nämnt problematiken med *dubbla roller*. Dessa respondenter har valt att inte inneha *dubbla roller* gentemot revisionsklienterna. Revisor E nämner att ifall det enskilda granskningsarvodet är *betydande* då måste denne ta ställning till dess påverkan på *oberoendet*.

Sammanfattningsvis är samtliga respondenter medvetna om att den fristående rådgivningen påverkar revisorns oberoendeställning. Den enskilde revisorn har svårt att neutralisera den risk som kan uppstå vid omfattande konsultering och väljer ofta bort den ena rollen. I vårt empiriska material har det visat sig att det är de stora revisionsbolagen som har möjlighet att hantera problematiken med dubbla roller. Detta med tanke på att de har olika avdelningar som kan ta hand om olika uppdrag. Vidare redovisar dessa bolag rådgivnings- och revisionsintäkterna i separata konton. De mindre revisionsbyråerna tillhandahåller mera traditionella granskningsarbeten och därmed slipper problematiken med dubbla roller. Detta leder till att vi här nedan vill ta reda på hur respondenterna identifierar olika hot, hur de åtgärdas och om verktygen som de har tillhands räcker för att bevara oberoendet.

6.6 Vilka hot kan förekomma, vilka verktyg används för att neutralisera dem och behövs det ytterligare lagskärpningar?

Revisor A

Revisor A tycker att det finns ett antal hot som lagstiftarna påpekat om och som revisorer ska identifiera och ta ställning till. De fem hoten som revisorer enligt lag ska ta ställning till i varje uppdrag är inte lika viktiga för A. De år som revisor A arbetat som revisor och rådgivare har denne tagit ställning till vissa återkommande hot. Ett exempel som A nämner är:

²⁶¹ Beasley, Mark et.al., 2006, s. 76ff.

²⁶² Ibid., s.76f.

²⁶³ Firth, Michael., 2002, s. 666ff.

”Jag lämnar fristående råd till ett företag, och företaget följer mitt råd. Men det visar sig i efterhand att rådet inte var så bra. Som vald revisor till detta företag innebär det att jag senare skall utföra granskningen och även ta ställning till effekten av mitt eget råd. Det kan då finnas risk att jag ändå kommer fram till att min fristående rådgivning var bra”.

Denne menar att det kan vara fel att ge råd till ett företag och sedan vara deras granskare. Alltså att revisorn är rådgivare och granskare till ett och samma bolag. A tycker vidare att det kan bli ännu värre om det fristående rådgivningsarvodet är omfattande jämfört med granskningsarvodet.

Revisor A nämner ett till problem som kan uppstå vid rådgivning till revisionsklienten och det är då dennes råd uppfattas som ”order” istället för råd. Detta har enligt respondenten att göra med den status och kompetens som revisorer anses ha. Revisor A tycker vidare att det finns risker då denne granskar sina kollegors insatser. A hävdar att denne följer reglerna men att en revisor inte kan komma ifrån den risk som det innebär att granska sina arbetskollaborer samt tänka på sitt och revisionsbolagets intresse.

Revisor A nämner att denne inte har varit med om hot där någon uppdragsgivare eller intressent har tvingat A att skriva under något som denne inte tycker är okey. Respondenten har inte heller hört att någon i dennes byrå varit med om detta. Revisor A medger att han inte heller uppträtt någon revisionsklient vid domstol.

Verktyg som denne använder för att fånga upp eller identifiera olika hot är analysmodellen. Revisor A tar hjälp av analysmodellen då denne dokumenterar sitt ställningstagande angående huruvida ett uppdrag påverkar dennes oberoende samt de åtgärder som tas för att minimera hoten. Andra hjälpmedel är för A att diskutera med arbetskollaborer där de exempelvis rådfrågar varandra om en överlåtelse av uppdrag till någon annan eller att säga upp det helt. Exempel på hur processen om acceptering eller överlåtelse kan gå till förklarar A som följande:

”Om jag får ett rådgivningsuppdrag från någon. Kollar jag i vårt register om denna är en tidigare revisionskund hos oss. Om det nu skulle vara så, kontaktar jag den ansvariga revisorn och kollar om hoten kan minskas till en rimlig nivå genom olika åtgärder. Det händer ibland att hoten inte kan minskas. Som exempelvis då den fristående rådgivningen är omfattande. Då måste vi säga upp den rollen som är mindre lönsam. I detta fall revisorrollen”.

Enligt revisor A medför diskussion med arbetskollaborer att deras subjektiva bedömningar blir ungefär samma.

Respondenten tycker att den nya analysmodellen räcker för revisorernas ställningstagande och att det inte behövs några ytterligare lagskärpningar. Tvärtom tycker A att oberoendereglerne är för stränga och bör underlättas för småföretag. Vid frågan om Sverige ska som USA förbjuda att revisorer tillhandahåller fristående rådgivning till revisionsklienter, tycker Revisor A att det delvis är så i Sverige. A menar att de inte längre kan assistera den löpande redovisningen till stora bolag samtidigt som de tar hand om revisionen.

Revisor B

Revisor B anser att en revisor vid rådgivning till revisionsklient hamnar per automatik i det som denne kallar för självgranskningsproblematiken. Enligt B är denna problematik då en revisor skall ta ställning till sina egna eller kollegors tidigare arbetsinsatser. Revisor B utvecklar vidare och säger att om någon i dennes revisionsbyrå gett fristående rådgivning till en revisionsklient måste de vid granskningen av revisionsklientens verksamhet ta ställning till huruvida den tidigare konsultationen kan ha påverkat granskarnas oberoende ställning.

En annan problematik som revisor B anser kan uppstå vid dubbla roller är det som kallas för egenintresse problematiken. Denne ger ett exempel:

”Den här problematiken kan uppstå om vi skulle ha intresse av att behålla en lönsam kund och på så sätt kanske medvetet eller omedvetet åsidosätter oberoende reglerna och därmed blir ekonomisk beroende av företaget som skall granskas”

Revisor B hävdar att denne inte varit med om de andra effekter som dubbla roller kan ge upphov till. Enligt respondenten händer det sällan i byrån att de har hjälpt eller representerat någon klient vid en rättegång. Revisor B medger att denne aldrig tagit kundens ställning vid någon tvist i domstol och vidare aldrig varit med om en situation där denne har en kund vid rätten och sedan utfört revisionsverksamhet hos klientens företag. Revisor B nämner också att denne inte varit om någon situation där någon genom skrämelse påverkat dennes revisionsuttalanden.

Enligt revisor B tar denne oftast ställning till självgranskning och egenintresse problematiken. Revisor B tillägger att det är mest självgranskningshot som denne på daglig basis tar ställning till vid tillhandahållande av konsult- och granskningsverksamhet.

De verktyg som Revisor B använder för sina ställningstaganden gällande påverkan på dennes självständighet är Analysmodellen och rådgörning med arbetskollegor. Enligt denne är Analysmodellen en bra modell som möjliggör att revisorn kan fundera över och anteckna alla sina ställningstaganden, samt att andra kan vid behov ta del av revisorns ställningstagande. Revisor B ger ett konkret exempel och nämner:

”Om jag ger omfattande fristående rådgivning till en revisionsklient, så måste jag ta ställning till och anteckna om jag är lämplig att också vara granskare till detta företag. Om det visar sig i mitt ställningstagande att jag inte passar som granskare så lämnar jag över granskningsarbetet till en annan revisor i byrån”.

När det gäller rådgörning med arbetskollegor i byrån gör B gällande att de inom byrån har en mycket kunnig person som arbetat länge i branschen.

Revisor B tycker analysmodellen räcker som verktyg och anser att lagskärpningar behövs inte. B tillägger att:

”bara tanken av att jag kan bli granskad har ett preventivt syfte, då det inte är kul att bli granskad”

Enligt denne strävar revisorerna i branschen efter gott rykte och följer därmed de gällande revisionsreglerna. Revisor B är vidare emot förbudet av revisorernas möjlighet att kunna ge konsultation till revisionsklienter. Respondenten betonar att med ett förbud skulle företagen

förlora all kunskap som revisorn besitter eftersom revisorn via de olika rollerna samlat in goda kunskaper om företaget och att detta i sin tur underlättar tillhandahållandet av goda råd till företagen. Revisor B tillägger att ett förbud skulle påverka negativt på småföretag.

Revisor C

Revisor C hävdar att denne oftast vid fristående rådgivning tar ställning till det C kallar för "arbetsfördelningsproblemet". Detta uppstår då C ger fristående konsultation till ett företag som denne också är vald revisor till. Enligt denne finns det risk att revisorn blir ekonomisk beroende av uppdragsgivaren om revisorn har dubbla roller, särskilt om den fristående rådgivningen som ges till revisionsklienten är omfattande.

C använder analysmodellen som verktyg för att identifiera olika hot och dokumentera hur denne på bästa möjliga sätt kan neutralisera dem. Vidare tycker respondenten att denna modell gör att revisorn måste tänka till och dokumentera anledningarna till de val som görs. Enligt denna respondent räcker analysmodellen då en revisor ska ta ställning till mindre uppdrag. Men vid större fristående rådgivningsuppdrag så involverar revisor C en kollega och säger:

"Att det är alltid bättre att ha fyra ögon istället för två".

Vid frågan om Sverige ska förbjuda revisorns möjlighet att tillhandahålla fristående rådgivning till revisionsklienter anser C att det beror på konsultationens omfattning. Revisor C tycker att det inte är lämpligt att en revisor ger omfattande fristående rådgivning samtidigt som denne också granskar företaget. Respondenten anser att lagstiftarna borde förbjuda att en revisor har *dubbla roller* i ett och samma företag, särskilt om rådgivningen är *betydande* stor. Fördelen med ett förbud enligt denne är att revisorn törs agera i större utsträckning gällande sin rådgivning. Vidare menar C att revisorn slipper ständigt fråga sig om rådgivningen påverkar oberoendeställningskravet. Detta i och med att revisorn bara har en av rollerna. Revisor C nämner att nackdelarna kan vara av praktiska skäl då det kan bli svårt för företagen att hela tiden söka efter en ny revisor, särskilt om de är nöjda med den tidigare. Det kan också vara enligt C att revisorn i företaget har god företagskänedom och det kan vara mer arbetskrävande för en utomstående att komma till samma insikt som den tidigare hade. Detta kan även medföra högre kostnader för kunderna.

Revisor D

Enligt Revisor D är fristående konsultation till en revisionsklient en ständig konflikt, då den kan påverka revisorns opartiskhet. En vanlig förekommande effekt av dubbla roller är enligt respondenten då denne måste ta ställning till resultatet av sina egna eller arbetskollegors råd till företag. Andra hot som revisor D anser kan förekomma är då en revisor ger betydande rådgivning till ledningen och senare ska ta ställning till deras förvaltning av företaget.

De verktyg som revisor D använder sig av är analysmodellen för att ta ställning till om denne är lämplig för ett uppdrag. Respondenten nämner att de inom byrån har en egen utvecklad analysmodell som innefattar tio sidor. Vidare deltar de också i olika internutbildningar där de lär sig hur de ska hantera olika situationer för att sträva efter ett gemensamt arbetssätt inom bolaget.

När det gäller att granska sina kollegor eller sina egna insatser tycker revisor D att det fungerar utmärkt inom dennes byrå. D säger att de har olika team medlemmar och olika avdelningarna som tar hand om olika uppdrag. Respondenten tillägger också ifall denne som revisor märker att oberoendet brister på grund av en konsultation till en revisionsklient, så involveras en annan kollega och de ser tillsammans till om hoten kan minskas. Om det inte går att minimera hoten säger denne upp den ena rollen. Som revisor D tidigare nämnt har denne valt bort att vara revisor till ett företag på grund av att det inte gick att vara vald revisor och samtidigt ta hand om den omfattande rådgivningen. Ett annat problem som inte går att komma ifrån är enligt revisor D revisorers olika subjektiva ställningstaganden.

Revisor D tycker att analysmodellen är tillräcklig som verktyg och den hjälper denne att säkerställa oberoendet. D anser också att det inte behövs ytterligare skärpningar av oberoendereglererna. Vidare är respondenten också emot att lagstiftarna skall förbjuda revisorernas möjlighet att tillhandahålla fristående rådgivning till revisionsklienter. D motiverar detta genom att hävda att de flesta revisorer i Sverige sköter sig bra.

Revisor E

Revisor E anser att det är större revisionsbyråerna med många revisorer och olika avdelningar som brottas med problematiken om dubbla roller samt hot som uppkommer vid tillhandahållande av dessa dubbla tjänster. Vidare tycker respondenten att fristående rådgivning till revisionsklienten hotar revisorns oberoendeställning. Enligt E är det på grund av den ovan nämnda problematiken som revisorer använder prövningsverktyget analysmodellen. Respondenten tillägger att det tidigare inte fanns en sådan omfattande modell och att denna förändring beror på de olika redovisningsskandalerna i Sverige och resten av världen. Där allmänheten ifrågasatt hur revisorer kan tillhandahålla dubbla tjänster och ändå behålla sitt oberoende. Med tanke på att Revisor E anser att oberoendet påverkas av dubbla roller så tillhandahåller denne enbart den lagstadgade granskningen. Denne använder Analysmodellen för sina ställningstaganden. Det hot som E nämner är om denne får ett uppdrag där granskningsarvodet är omfattande, då måste revisor E skriva sina ställningstaganden i analysmodellen där denne tar ställning och kryssar för en ruta. I denna ruta står det, är uppdragets arvode ringa till revisorns totala omsättning. Arvodet får inte vara mer än tio procent av den totala omsättningen. I nuläget har inte revisor E sådana klienter.

Denna respondent anser också att analysmodellen räcker för dennes ställningstaganden och att det inte finns behov för ytterligare lagskärpningar.

Revisor F

Revisor F anser att det kan finnas olika risker när en revisionsbyrå tillhandahåller dubbla tjänster till ett och samma företag. Riskerna kan enligt denne vara självgranskning - och egenintressehot. Vidare menar revisor F att konsultation bara tillhandahålls till revisionsklienten om den är ringa och inte hotar revisor F:s oberoendeställning. Denne poängterar dock att omfattande fristående rådgivningsuppdrag till revisionsklienten kan påverka revisorns oberoendeställning. Vidare anser respondenten att när en revisionsfirma har omfattande rådgivning till en revisionsklient är det jätteviktigt att de tar ställning till och neutraliserar hoten. Annars måste revisorn säga upp uppdraget för att inte hamna i gråzonen. En annan faktor som denne tar upp är det som F kallar vänskapshot. Enligt denne kan vänskapseffekten uppstå om denne arbetat som revisor hos ett företag under en längre period och med tiden utvecklat nära vänskapsrelation med klienten. Det finns ytterligare två effekter

som revisorer måste ta ställning till, men enligt respondenten har denne inte varit med om dessa situationer. Respondent F hänvisar till skrämself- och partställningseffekter.

Det verktyg som revisor F använder är analysmodellen. Denne tycker att modellen är ett bra verktyg och motiverar detta med den omfattande dokumentationen som revisorn förväntas göra i sina ställningstaganden. F påpekar också att det är bra att andra kan i efterhand ta del av och bedöma revisorns oberoendeställning. Revisor F tycker inte att lagstiftarna skall förbjuda revisorernas möjlighet att jobba i den utvidgade revisorsrollen.

6.7 Analys av hot, verktyg och eventuella lagskärpningar

Enligt analysmodellen finns det fem olika omständigheter som revisorer måste identifiera och ta ställning till och i vårt empiriska material har respondenterna nämnt alla, men menar att endast två är aktuella för dem²⁶⁴.

Enligt Revisorerna A, B, C, och D är två omständigheter som de ofta tar ställning till vid utövande av *dubbla roller* är risken att granska sina egna eller arbetskollegors insatser och ta hänsyn till den egna revisionsbyråns ekonomiska intressen. Enligt FAR kallas dessa två omständigheter för självgransknings- och egenintressehot²⁶⁵. Detta överensstämmer med statens offentliga utredning (SOU), då det även betonas att egenintresseproblematiken medför att revisorn riskerar att hamna i ekonomisk *beroendeställning* till revisionsklienten och att korrektheten av revisionen brister. Då det gäller självgranskningen nämns i SOU att det finns risk att rubba *oberoendet* då revisorn skall granska sina egna arbetskollegor²⁶⁶. Vi håller med utredarna att dessa två risker alltid finns när revisorer eller revisionsbolag intar *dubbla roller*. På grund av revisorernas *dubbla roller* har redovisningsskandaler ägt rum och då har lagstiftarna i USA förbjudit att revisorer tillhandahåller fristående rådgivning till revisionsklienter²⁶⁷. Detta överensstämmer även med Moberg som också menar att regeringen borde åtminstone diskutera huruvida *dubbla roller* påverkar *oberoendet* och kanske även förbjuda²⁶⁸. Anledningen till att utredarna i Sverige tillåter tillhandahållandet av *dubbla roller* är enligt lagstiftarna att revisorerna får bättre kännedom om företaget och att de då får ökade möjligheter att identifiera problem²⁶⁹. Vi anser att Sverige kanske valt fel väg att gå, trots att utredarna visste om problematiken med *dubbla roller* och skandaler med olika proportioner i både Sverige och USA. Vi ställer oss frågan: Oavsett de ovan nämnda argument som vi anser är lite bristfälliga - är det inte ett problem att Sverige tillåter att revisorer intar *dubbla roller* och även tillåter att revisorernas övervakare RN finansieras av revisorer? Vi håller med Lefrell att genom förbud skulle lagstiftarna stärka revisorns *oberoendeställning*²⁷⁰.

Respondenterna i de stora revisionsbyråerna har bekräftat att *omfattande* rådgivning till revisionsklienter rubbar revisorns *oberoende*, samt att en enskild revisor har svårt att åtgärda dessa omständigheter. När det gäller respondenterna på de mindre revisionsbyråerna har de också poängterat att de två ovan nämnda riskerna finns, men dessa menar att de inte har det problemet. Som påpekats tidigare tillhandahåller inte respondenterna *dubbla tjänster* till en och samma revisionsklient. Revisor E nämner dock att dennes risker är relaterade till

²⁶⁴ FAR:s Revisionsbok, 2004, s. 562f.

²⁶⁵ Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, 2002, s. 12f.

²⁶⁶ SOU, Prop. 2000/01:146, s. 52.

²⁶⁷ Balans nr. 1, *USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, 2003, s 23-27.

²⁶⁸ Moberg, Krister., 2006, s. 82

²⁶⁹ SOU, Prop. 2000/01:146, s. 52.

²⁷⁰ Balans nr 9, Han tvivlar på Analysmodellen, 2003.

omfattningen av granskningsarvodet. Vi anser att problematiken endast uppstår då revisorn intar *dubbla roller* och ingenting annat. Enligt Lefrell rubbas inte *oberoendet* då rådgivningen ges till icke revisionsklient²⁷¹.

Ett annat hot som fyra av respondenterna nämnt är vänskapsrisken där revisor F framförallt menar att detta hot kan vara relaterat till antalet år denne suttit som revisor hos ett bolag. Den långa perioden kan leda till att en vänskap till revisionsklienten utvecklas. Ett annat sätt att hamna i denna omständighet är enligt revisor C, D och E om revisorn skulle granska sina egna kompisar eller släktens verksamhet. Enligt teorin får inte revisorer ha personliga relationer till uppdragsgivaren då denna relation kan medföra att revisorn blir vänligt inställd till klientens intressen och därmed kan detta förorsaka att revisorns *opartiskhet* och *självständighet* påverkas²⁷². Samtliga revisorer har nämnt de resterande riskerna som partiställnings- och skrämselfhot, men påpekar att de har varken representerat en klient vid tvist eller blivit pressad att skriva rena revisionsuttalanden som egentligen är felaktiga. När det gäller vänskapsrisken har respondenterna enbart hypotetiskt diskuterat kring denna omständighet och med tanke på att de inte får revidera släktens verksamhet kommer vi inte att resonera kring detta.

6.7.1 Verktyg

Samtliga revisorer använder sig av analysmodellen för att kunna fånga upp olika hot, åtgärda dessa samt dokumentera sina ställningstaganden, detta är i enlighet med lagstiftarnas beskrivning av hur prövningsverktyget skall användas²⁷³. Samtliga respondenter tycker att analysmodellen är ett bra verktyg och möjliggör att revisorn måste tänka till och dokumentera anledningar till det denne gör. Vidare också med tanke på den *omfattande* dokumentationen ger möjlighet att andra intressenter kan ta del av revisorernas ställningstaganden och dra sina egna slutsatser. Revisor B medger att om någon intressent tycker att revisorn inte följt gällande regler då kan denne anmäla revisorn till revisionsnämnden eller domstolen. Detta stämmer väl överens med teorin om den lagstadgade analysmodellen²⁷⁴. Vi håller med om revisorernas uppfattning att den *omfattande* dokumentationen medför att intressenterna kan ta sina egna ställningar om revisorns *oberoende*.

Förutom analysmodellen använder sig respondenterna av sina arbetskollegor för att diskutera, rådgöra och åtgärda olika hot. De olika åtgärder som revisorerna använder sig av beror på *omfattningen* av rådgivningen till revisionsklienten. I fall den enskilde revisorn inte kan åtgärda rollkonflikter som uppstår vid *dubbla roller* överlåter denne uppdraget till en arbetskollega inom revisionsbyrån eller till en utomstående byrå. Detta medför att den enskilda revisorn säger upp den ena rollen. Respondenter på de större byråerna medger att de ofta får ta ställning till den ovan nämnda problematiken då en revisionsklient begär fristående rådgivning. Samtliga respondenter i de större byråerna har nämnt att de har olika avdelningar som tar hand om olika uppdrag, vilket också underlättar vid överlåtande av uppdrag. Revisor A och B har nämnt att då det inte går att åtgärda hotet internt inom revisionsbyrån överlåts den ena rollen till en utomstående byrå. På så sätt minimeras och helst elimineras risken. Revisorernas hantering av olika hot där de begagnar olika interna och externa motåtgärder stämmer överens med analysmodellens rekommendation av hur en revisor minimerar olika hot²⁷⁵.

²⁷¹ Ibid.

²⁷² Analysmodellen, *Vägledning för revisorer*, s. 42.

²⁷³ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2006, s. 239ff.

²⁷⁴ FAR:s Samlingsvolym – Del 2, 2005, s. 235.

²⁷⁵ *Vägledning för revisorer, Analysmodellen*, 2002, s. 19.

6.7.2 Ytterligare lagskärpningar

Samtliga revisorer tycker att analysmodellen är ett bra verktyg samt att revisorerna på de större byråerna anser att arbetskollegor är ett bra hjälpmedel vid diskussion och lösning av olika *oberoenderubbande* omständigheter. Med detta anser respondenterna att det inte behövs ytterligare lagskärpningar. Skillnaden mellan stora och små revisionsbyråer är här att de mindre byråerna använder analysmodellen då de skall ta ställning till olika revisionsuppdrag. Revisor E nämner att analysmodellen hjälper då denne särskilt skall ta ställning till *omfattande* revisionsuppdrag. Både E och F tycker att det inte finns något behov av fler regler eller verktyg.

Bara en respondent tycker att det är svårt att åtgärda *omfattande* fristående rådgivning till revisionsklienterna med hjälp av analysmodellen. Och därmed tycker denne att lagstiftarna bör förbjuda att revisorer ger *betydande* fristående rådgivning till revisionsklienterna. Detta skiljer sig från resterande respondenter som tycker att det inte behövs något förbud. En av dessa respondenter (Revisor A) menar till och med att *oberoenderegler*na är mycket strikta och är därmed ett hinder då en revisor skall ge mera rådgivning till mindre företag. Denne menar att lagstiftarna borde underlätta *oberoenderegler*na för mindre bolag.

Sammanfattningsvis har det kommit fram genom empirin att samtliga revisorer tycker att den *betydande* fristående rådgivningen till revisionsklienterna medför att revisorns *oberoende* kan rubbas och att enskilda revisorer har svårt att ensamma åtgärda problematiken. Denna problematik som revisorerna upplever kan vi här också koppla till att lagstiftarna i USA förbjudit hanteringen med *dubbla roller*. Anledningen till detta var att göra revisorns *oberoendeställning* tydligare och förebygga framtida skandaler²⁷⁶. Istället för förbudslistor har lagstiftarna i Sverige gett revisorerna och revisionsbyråerna befogenheten att själva ta ställning till sitt *oberoende*²⁷⁷.

Enligt respondenterna på de stora byråerna har majoriteten medgett att det är med hjälp av analysmodellen och möjligheten att diskutera med arbetskollegor som underlättat hanteringen av *dubbla roller*. De mindre revisionsbyråerna har inga problem med *dubbla roller* och använder analysmodellen för ställningstagande till olika revisionsuppdrag. Respondenterna E och F anser att det inte är nödvändigt med ytterligare lagskärpningar.

I detta kapitel har vi fått reda på att studiens revisorer brottas med två återkommande omständigheter som kan rubba deras oberoende. Dessa två är självgransknings- och egenintressehotet och enligt respondenterna är de viktiga att ta hänsyn till. Det har kommit fram i vår empiri att det är mest respondenter i de större byråerna som ofta måste brottas med dessa två grundproblem. Vidare anser vi att dessa grundproblem beror på revisorernas tillhandahållande av dubbla tjänster.. Samtliga revisorer tycker att analysmodellen räcker till då respondenterna skall ta ställning till oberoendet. Vidare är revisorerna eniga om att det inte föreligger något behov av ytterligare verktyg och lagskärpningar. Vi kommer här nedan att ta del av respondenternas åsikter gällande att Revisionsnämnden finansieras av revisorer. Detta med tanke på att olika experter hävdar att revisorerna borde bli granskad av ett utomstående organ för att det annars kan ge fel signaler till allmänheten.

²⁷⁶ Balans nr. 1, USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna, 2003, s 23

²⁷⁷ FAR:s Samlingsvolym - Del 2, 2005, s. 235

6.8 Vad anser revisorerna om Revisionsnämnden som granskarnas granskare eller behövs det en utomstående granskare?

Revisor A

Enligt revisor A är RN väldigt oberoende från branschen och ser till att vi följer gällande oberoende reglerna. Ett problem med RN som denne nämner är att respondenten kan inte vid behov fråga RN om funderingar eller tveksamheter kring ett uppdrag. Revisor A menar att denne inte får något förstahands besked från RN utan får i efterhand veta om denne gjort fel. Inom A:s revisionsbyrå har de en återkommande intern kvalitetssäkring som utförs var tredje år. De interna kontrollanterna skickar utfallet av sina granskningar till RN och där RN kan göra överraskningsbesök om de har tveksamheter eller hittar brister i utfallet. Denna respondent tycker inte att det finns behov av att överlåta revisorernas bevakare till en annan myndighet.

Revisor B

Revisor B säger:

”Generellt är det inte bra när vi granskar oss själva”

Och utvecklar detta med att de som sitter i Revisionsnämnden har också arbetat som revisorer. Revisor B anser att det är möjligt att allmänheten uppfattar detta som ett problem, men B påpekar att under de år som denne varit revisor inte märkt att detta haft en negativ effekt på revisorers arbetssätt. Respondenten anser vidare att denne som revisor inte har något inflytande över Revisionsnämndens rutiner och hur de skall granska denne. I och med detta anser revisor B att det inte finns något behov av att överlåta granskningen till en annan myndighet. Om det skulle visa sig att RN:s rutiner inte fungerar bra då kan det enligt B ifrågasättas om RN skall ersättas med någon annan tillsynsmyndighet

Revisor C

Revisor C anser:

”RN är inget organ som jag kan ringa upp och göra en deal med. Det är ju inte så att jag sitter och dricker öl med dem på helgerna utan det är en myndighet som vi har stor respekt för”.

Enligt revisor C kör RN sitt eget race då de gör sina kontroller gentemot revisorer. Denne tycker att RN är väldigt självständiga och där de varit tuffa i deras ställningstagande samt vid behov gett varningar. Respondenten påpekar dock att de inte kan komma ifrån kritiken att många inom RN tidigare jobbat på några av de stora revisionsbyråerna och att RN då kanske inte är lika kritiska som ett utomstående statligt organ skulle ha varit. Revisor C anser ändå att denne som enskild revisor har ingen chans att påverka RN.

Vidare påpekar respondenten att resultatet av den egna byråns interna kvalitetskontroller skickas till RN. Denne säger att om någon utomstående eller RN anser att en revisor/revisionsbyrå gjort fel så kommer RN att göra en kontroll. C nämner att denne personligen inte fått besök från RN och förmodar därför att dennes jobb sköts på ett korrekt

sätt. Revisor C hävdar vidare att RN kan sitt område och att det finns något behov av att ersätta dem med en annan myndighet.

Revisor D

Denna respondent ser inga problem med att Revisionsnämnden är granskarnas granskare. Revisor D menar att RN är ju dels statlig och att de är nitiska samt att de gör ett fullvärdigt jobb utan D:s och dennes kollegors påverkan. Vidare anser inte revisor D att RN är beroende av revisorers finansiering för att överleva. Med det ovan nämnda tycker respondenten att det inte finns någon anledning att ersätta tillsynsorganet RN.

Enligt revisor D är revisionsbranschen och RN överens om att byråer gör egna slumpmässiga interna kontroller och skickar resultatet av dessa till FARRS kvalitetsnämnd.

Revisor E

Respondenten anser att det inte är ett problem med att RN granskar revisorerna. Revisor E nämner att FARRS utser och skickar personer som gör kvalitetskontroller. Denne menar att RN och revisorernas organisation FARRS är överens om dessa interna kontroller och även hur de skall utföras. Vidare påpekar E att om nämnden ser att någon revisor brustit gällande sina skyldigheter att utföra sina uppdrag på ett opartiskt sätt då anmäler de vidare det till RN som bestämmer eventuella påföljder. Enligt revisor E är RN ett självständigt organ som har höga ambitioner att säkerställa att gällande revisionsreglerna följs.

Revisor E tycker att det inte medför någon skillnad om RN ersätts med ett annat tillsynsorgan och förklarar vidare:

”Jag kan inte på något sätt påverka RN:s arbete. Huvudsaken är att den som granskar mig måste kunna och ha kännedom om branschen, annars kan man inte göra en bra granskning. Jag tycker att RN kan branschen och gör ett bra jobb”.

Revisor F

Respondenten medger att det skulle generellt vara bra om någon annan granskar revisorerna istället för RN. Detta på grund av då skulle allmänhetens påstående gällande att revisorer granskar sig själva försvinner, men denne tycker personligen att RN gör ett bra arbete. F tillägger att i nuläget finns det ingen forskning som visar att RN gör ett dåligt jobb och tar revisorernas parti. Respondenten tycker inte att RN skall bytas ut

6.8.1 Analys av RN som tillsynsmyndighet eller behov av ersättare

Vid frågan om RN som revisorernas granskare har alla respondenter beskrivit att de ser Revisionsnämnden som ett *självständigt* organ. Respondenterna hävdar att detta organ gör ett bra arbete och att den enskilde revisorn inte har möjlighet att påverka nämndens arbetsrutiner. En av respondenterna tycker vidare att RN har varit tuffa i sina ställningstaganden och gett varningar till vissa revisorer. Vidare berättar de intervjuade revisorerna att Revisionsnämnden inte är *beroende* av revisorernas finansiering för att de skall överleva. Vi anser här att det skickar fel signaler till allmänheten när Revisionsnämnden delvis finansieras via revisorernas licensiering och andra avgifter. Detta stämmer överens med ekonomijournalisten Rognerud som hävdar att revisorerna finansierar RN och rekommenderar staten att borde kompensera nämnden. Detta skulle enligt Rognerud höja granskningens kvalitet samt eliminera eventuella

tvivel om att nämnden skulle vara ekonomiskt *beroende* av revisorerna²⁷⁸. Samma syn har generaldirektören för Riksrevisionsverket Inga-Brith Ahlenius. Ahlenius är kritisk till att representanter från revisorbranschen sitter i nämnden och att hela RN:s verksamhet finansieras av medel från revisorbranschen. Hon menar att detta kan leda till att övervakningsmyndighetens integritet påverkas negativt.²⁷⁹

Vidare medger revisor B och C att många inom RN tidigare varit anställda som revisorer och kan därför inte ses som lika kritiska som en utomstående skulle ha varit. Enligt revisor F skulle ett ersättande av RN innebära att allmänhetens tvivel försvinner. Men dessa tre respondenter anser ändå inte att det finns något belägg eller forskning som bevisar att RN brister i sitt arbete. Samtliga respondenter anser att det inte finns något behov av en ny tillsynsmyndighet.

Samtliga revisorer medger att det finns ett yrkesmässigt samarbete mellan RN och revisorsbranschen gällande kvalitetskontroller. RN och revisionsbyråerna är överens om att regelbundna kvalitetskontroller görs internt och resultatet av dessa skickas till FARRS-kvalitetsnämnd och RN. Enligt respondenterna kan RN göra sina egna granskningar och ta nödvändiga åtgärder ifall de tycker att resultatet är bristfälligt. Vidare medger respondenterna att RN har höga ambitioner att revisionsreglerna följs.

Vi anser att det skiljer sig mycket mellan USA:s och Sveriges övervakare av revisorer. I och med förbudet i USA har lagstiftarna också ersatt revisorernas övervakare med ett icke statlig tillsynsorgan då lagstiftarna ansåg övervakarna inte var lämpliga som granskare. Denna åtgärd har utförts för att eliminera risken att revisororganisationer är *partiska* till sina egna medlemmar²⁸⁰. Vi anser dock att det bör finnas en mer djupgående debatt om RN är en lämplig granskare eller inte eftersom även våra respondenter påpekat att många av RN:s anställda innan karriärbytet har varit revisorer på olika byråer. Detta har också bekräftats Ahlenius som är kritiska till att två nämndemän i RN är från revisororganisationerna²⁸¹.

I detta avsnitt har respondenter sagt att RN är väldigt oberoende gällande övervakningen av revisorerna. Vidare har de olika parterna en överenskommelse om att interna kvalitetskontroller görs inom varje revisionsbyrå och vid behov gör RN egna överraskningskontroller. Viktigt här är att det kan skapas ett tvivel hos allmänheten angående RN:s som självständig myndighet. Men då ingen forskning visat på detta så kan inte respondenternas svar ifrågasättas. Efter att vi nu har behandlat det som vi anser är viktigt för vår studie har vi dessutom gett respondenterna möjlighet att ge ytterligare kommentarer kring problemområdet. Här tar vi upp det som har kommit fram under rubriken övriga kommentarer.

²⁷⁸ Knut Rognerud , Dagens Nyheter 020804.

²⁷⁹ Dagens Nyheter Bolagen betalar sina granskare, 020803

²⁸⁰ Moeller, Robert, 2004. 13ff.

²⁸¹ Dagens Nyheter *Bolagen betalar sina granskare*, 020803

6.8.2 Övriga kommentarer

Revisionsplikten

Merparten av respondenterna (A, D, C) i de större revisionsbyråerna tycker att det nya förslaget med att slopa revisionsplikten för mindre bolag är mycket intressant och som kan komma att påverka revisorns oberoendeställning. Om det nya lagförslaget går igenom kommer respondenterna att slippa ta ställning till olika ”hot” som uppkommer genom dubbla roller. Vidare är Revisor E, F och B kritiska till det nya lagförslaget och anser att slopandet av revisionsplikten kan ge upphov till att byråernas revisionsverksamhet minskar samt att företagen kommer att lämna årsredovisningar med varierande kvalitet. Detta för att ingen revisor har granskat korrektheten av rapporterna. E och F hävdar också att lagförslaget kommer att påverka de mindre revisionsbyråerna.

Vidare påstår revisor E att om lagförslaget går igenom kommer det att påverka antalet revisor inom branschen. Denne tillägger att revisorer i framtiden inte kommer att jobba som revisorer utan som konsulter.

Uppsägning av revisorn

Ett annat bekymmer som revisor E och F tar upp angående revisorns oberoendeställning är att ett företag kan säga upp sin revisor utan att motivera sig. Enligt respondenterna skulle det säkra oberoendet om revisionsklienter inte kunde byta revisor under mandatperioden. Enligt revisor E är ett sådant förslag på gång där företag under mandatperioden måste motivera varför de avskedar sin revisor. Merparten av revisorerna tycker inte att det är bra om uppsägningen beror på att företaget ifråga inte fått igenom sina önskemål.

Revisor A anser inte att det är något problem med att företag vill säga upp sin revisor. Detta med tanke på att revisionsbranschen är en konkurrensutsatt bransch och där företaget har rätt att välja vilken revisor eller revisionsbyrå som är mest kostnadsfördelaktig för dem. Vidare tycker denne att med de gällande lagarna kan företag inte undkomma kritik genom att byta revisor. Revisor A säger:

”Jag tycker att företag inte kan undvika kritik genom att byta revisor, då det är en skyldighet för den nye revisorn att ta kontakt med den gamla revisorn och få den information som behövs”.

Subjektiva tolkningar

Tre av revisorerna tyckte att det kan finnas subjektiva tolkningar gällande vad som är hot och hur de skall identifieras, åtgärdas och dokumenteras i analysmodellen. Merparten av revisorerna anser att detta kan minskas genom intern utbildning samt diskussioner med arbetskollegor.

6.8.3 Analys av övriga synpunkter

Majoriteten av respondenterna som arbetar i de större revisionsbyråerna anser att slopandet av revisionsplikten kommer att förbättra revisorernas möjlighet att ge mera rådgivning till mindre bolag utan att behöva tänka på *oberoendeglerna*. Vi anser att slopandet av revisionsplikten kommer att öka möjligheterna till mera rådgivning utan att påverka *oberoendet*. Detta med tanke på att revisorn då endast har en roll till sina klienter istället för två. Samtliga forskare som vi har tagit upp i vårt teoriavsnittet och anser att *oberoendet* inte påverkas då revisorn enbart har en av rollerna gentemot revisionsklienten. Detta stämmer även överens med Lefrell som anser att det är fritt fram att sälja konsulttjänster till en icke revisionsklient²⁸². Vidare är vi eniga om att *oberoendet* är viktigare i börsnoterade företag och enligt lagförslaget kommer dessa att fortfarande vara revisionspliktiga.

När det gäller respondenterna på de mindre revisionsbyråerna är de negativt inställda till lagändringen. En av anledningarna är att det nya lagförslaget kommer att hota deras enda roll nämligen att tillhandahålla traditionella granskningsarbeten. Vi håller med om att det kan vara möjligt att det blir mindre arbete för de små revisionsbyråerna med tanke på dagens revisionsregler är alla aktiebolag skyldiga att ha en revisor, men om lagförslaget går igenom då är det bara fyra procent av aktiebolagen som har revisionsplikt²⁸³.

Revisor E och F anser att ledningen i företag inte skall kunna säga upp sin revisor under mandatperiod utan att ha skälig grund. Vidare tycker majoriteten att det är inte okej om uppsägning beror på att revisorn varit *objektiv* och kompromisslös gällande granskningsarbetet. Men Revisor A anser med anledning av den stora konkurrensen att det är bra att företag själva får välja vem de vill ha som revisor. Vi anser att denna problematik kan finnas med tanke på att det pågår en utredning gällande att företag skall anmäla en skälig grund till Bolagsverket när de vill säga upp sin revisor²⁸⁴. Därmed anser vi att lagförändringen kommer leda till att företag inte kan ”sparka” en revisor som följer *oberoendeglerna*. Vi håller med Svanström som hävdar att problematiken ligger i hur revisorerna väljs, ersätts och avskedas²⁸⁵.

Vi håller med de tre respondenter som menar att revisorer kan ha olika subjektiva tolkningar då de skall med hjälp av analysmodellen identifiera och åtgärda olika förtroenderubbande faktorer. I och med att revisorn måste dokumentera sina ställningstaganden kan den som känner sig drabbad anmäla revisorn till RN eller domstol²⁸⁶.

Sammanfattningsvis har det kommit fram olika resonemang som revisorerna anser skulle kunna förbättra deras oberoendekrav. Dessa resonemang har även diskuterats av lagstiftarna. Nu när vi har behandlat vårt problemområde medför kommer vi att lägga fram de slutsatser som kommit fram i studien.

²⁸² Balans nr 8-9, *Han tvivlar på Analysmodellen*, 2003 s 30-33.

²⁸³ SOU 2008:32.

²⁸⁴ SOU 2007:56.

²⁸⁵ Svanström, Tobias., s. 140.

²⁸⁶ FAR:s Samlingsvolym del 2, 2005, s 235ff.

7. SLUTSATSER

I detta avsnitt presenterar vi vårt kunskapsbidrag. Dessa slutsatser som berör problematiken med att en revisor innehar dubbla roller har vi tagit fram med hjälp av kopplingen mellan respondenternas åsikter och vår teoretiska referensram. Detta kapitel kommer att inledas med att vi presenterar studiens problemformulering och syfte, sedan tar vi upp de slutsatser som kommit fram med hjälp av analysen.

Återkoppling till problem och syfte

Vår problemformulering var:

- Vad är revisorns inställning till att en och samma revisor/revisionsbyrå erbjuder både konsult- och revisionstjänster till klienten och vad gör revisorn att bevara sin oberoendeställning vid tillhandahållandet av dessa dubbla tjänster till revisionsklienter?

Våra syften var:

- Att förvärva en ökad förståelse om revisorernas inställning till dubbla roller och dess påverkan på revisorernas oberoende.
- Att diskutera om de verktyg som revisorerna har tillhands hjälper dem att uppfylla oberoendekravet eller om det behövs ytterligare lagändring.
- Att analysera om det finns skillnader mellan stora och små revisionsbyråer gällande hanteringen av dubbla roller.

7.1 Vårt kunskapsbidrag

I vår studie har det visat sig att problematiken med *dubbla roller* uppstår när en revisor ger *omfattande* fristående rådgivning till revisionsklienter. Våra respondenter har svarat att fristående rådgivning till icke revisionsklienter inte medför några problem på revisorns *oberoendekrav*. De förklarade detta med att en revisor inte intar *dubbla roller* då rådgivning ges till icke revisionsklient.

När det gäller revisionsklient har de poängterat att det ofta är *omfattande* rådgivningstjänster till revisionsklienter som kan ställa till med problem. Det blir svårt att bevara *oberoendet* då revisorn är rådgivare och granskare i ett och samma företag.

7.1.1 Vad gör revisorn för att bevara oberoendekravet vid tillhandahållandet av dubbla tjänster till revisionsklienten?

- ❖ Den enskilda revisorn måste vid *omfattande* fristående rådgivning säga upp den ena rollen för att minimera risken att rubba sitt *oberoende*.
- ❖ De stora revisionsbolagen kan ha dubbla roller på grund av separata avdelningar som ger möjlighet till arbetsfördelning.
- ❖ Revisorerna som arbetar på de mindre revisionsbolagen väljer att tillhandahålla enbart en av revisorstjänsterna för att därmed kunna bevara sitt *oberoende*.

7.1.2 Återkoppling till syften

- ❖ Samtliga revisorer är positiva till analysmodellen och har vidare uttryckt att det inte behövs ytterligare lagskärpning. Med hjälp av Analysmodellen identifierar revisorerna olika förtroende rubbande hot vid sina roller, åtgärder dessa hot och dokumenterar sina ställningstaganden.
- ❖ Skillnaden mellan mindre och stora revisionsbyråer är att deras tjänsteutbud till revisionsklienter skiljer sig mellan varandra där mindre byråer till skillnad från stora byråer endast har en revisorroll till klienterna.
- ❖ Andra skillnader är hur revisorerna ser på avskaffandet av revisionsplikten och där är revisorer på de stora byråerna mest positiva till förslaget.

7.2 Diskussion och reflektion över Studien

Inom revision är revisorns oberoende ett viktigt element för att denne skall göra en självständig granskning och därmed lämna en sanningsenligt revisionsuttalanden. När det gäller revisorns oberoendekrav har lagstiftarna definierat att denne skall beakta det faktiska och det synbara oberoendekravet (independent in fact and appearance). Det faktiska oberoendekravet handlar om hur revisorn uppfattar och utför granskningsarbeten medan det synbara oberoendekravet handlar om hur allmänheten uppfattar revisorns. Om revisorn hamnar i en beroendeställning till det granskade företaget kan revisorsuttalanden vilseleda alla intressenter som använder sig av revisorutlanden och de reviderade finansiella informationer. Vi blev imponerade av att samliga våra respondenter är väl medvetna om att de skall beakta dessa två oberoendekraven för att kunna få möjlighet att lämna en sanningsenligt revisionsuttalanden.

När det gäller revisorns oberoendekravet har samtliga revisorer påpekat att det kan finnas rollkonflikt särskilt när revisorn erbjuder en betydande fristående rådgivningar till revisionsklienterna. Vidare hävdar revisorerna att rådgivning som ges till icke revisionsklienter inte medför något problem med revisorns oberoendeställning. En förklaring som kommit fram var att revisorn då inte har dubbla roller och endast agerar en roll som ekonomisk konsult mot klienten.

Detta stämmer överrens samtliga studieresultat som vi har tagit upp i vår teoriutveckling, då dessa endast har undersökt problematiken som revisorns dubbla roller kan ställa till revisorns oberoende. Det har kommit fram i vår empiri att omfattande konsultation till revisionsklienterna kan skapa problem när det gäller revisorns oberoendeställning. Vi anser att respondenterna som arbetar i stora byråerna är då delvis eniga med Firth, Nelson och andra forskare som kommit fram att "omfattande" konsultation till revisionsklienter påverkar revisorns oberoendeställning. Det som skiljer dessa forskarnas resultat och våra respondenters uppfattning är att vara respondenter medger att det går att hantera problematiken genom att överlåta en av rollerna till arbetskollegor som jobbar inom andra avdelningar i byrån eller vid behov till en utomstående revisionsbyrå. I och med revisorerna i stora bolagen medgett att de har tydliga rutiner att identifiera olika hot och åtgärda dem anser vi att effekten av dubbla roller till revisorns oberoende inte blir så negativ som Frith och Nelson uttalande sig via sin forskning. Vidare hävdar några av respondenterna som jobbar i stora revisionsbyråer att mindre fristående rådgivning, såsom

deklarationshjälp till revisionsklienter, ej medför något problem med revisorernas oberoendeställning med tanke på att revisorn endast tipsar vad som är lagmässigt rätt och fel.

När det gäller våra respondenter som jobbar i mindre revisionsbyråer har dessa inget större problem med revisorns dubbla roller då merparten av deras tjänsteutbud består av det traditionella granskningsarbete och därmed har dem endast en roll mot sina klienterna.

Det har kommit fram också i vår studie under rubriken ”övrigt” att revisorerna som jobbar i större revisionsbyråerna är mer positiva till lagförslaget om sloandet av revisionsplikten. Dessa respondenter påstår att om lagförslaget skulle gå igenom så skulle de kunna ge mera fristående rådgivning till mindre bolag som ofta saknar självförsörjning av intern kompetens. Men dagens oberoende regler hindrar dessa revisorer att ge mera långgående fristående rådgivning till revisionsklienterna. De påpekade också att oberoende reglarna blir viktigare med större bolag som ofta har sprida ägare. Vi tror att den negativa inställningen som respondenterna som arbetar i mindre revisionsbyråer har det nya lagförslaget kan beror på att deras enda ”levebröd” kommer att påverkas med tanke på att merparten av deras tjänster består av det traditionella revisionsarbetet som nya lagförslagen kommer att avskaffa .

Som vi ser det är lagförslagen om ”slopande av revisionsplikten” en jätte stor förändring i svenskrevisionsreglerna då alla aktiebolag var tidigare tvungna att revideras. Med det nya lagförslagen kommer 96 % av Sverige bolag att befrias från revision och därmed kommer revisorerna att enbart ha en konsult roll till dessa klienter. Vi anser då problematiken med revisorns dubbla roller kommer att försvinna. Som den tidigare chefen vid revisionsnämnden Lefrell hävdade “Att det borde vara fritt fram att revisorer ger fristående konsultation till icke revisionsklienterna” med detta nya lagförslaget kommer 96 % av Sveriges bolag blir icke revisionsklienter och därmed infrias Lefrells önskan.

Avslutningsvis anser vi att vi har förvärvat en ökad kunskap om hur revisorernas inställning till dubbla roller. Vi fick större förståelse att det är revisorer som jobbar i större revisionsbyråer är bättre rustade att hantera problematiken med dubbla roller då dessa har möjlighet att överlåta den ena rollen till sina arbetskollegor som arbetar i andra avdelningar inom byrån. Medan de mindre byråerna nischer sig att enbart ha en roll till klienterna och därmed undkommer problematiken med dubbla roller .

Det enda som återstår för oss som författare är att komma med förslag till vidare studier. Vi anser i och med revisorerna uttalande sig att ”betydande” rådgivningen till revisionsklienterna påverkar revisorns självständighet skulle vi efterlysa en studie som kollar hur andra intressenter som skattemyndigheten, kreditgivare ser revisorns dubbla roller till klienter och deras påstående att de går att hantera. Vidare vill vi efterlysa en studie om RN där det har visat sig att revisorerna anser att denna myndighet är väldigt självständig i sina övervakningar trots att RN finansieras delvis från revisorer. lite mer om anledningar som vi efterlyser dessa två studier kommer vi att ta upp under rubriken ”Förslag till vidare studier”.

Vi vill ännu en gång rikta en stor tack till våra respondenter som trots ett känsligt studieområde ändå har varit frispråkiga. Och till handledaren som guidade oss i rättriktning när vi ibland kom ur kurs.

7.3 Kritik av vår studie

Vi är väldigt medvetna om att vår val av metod, teorier och forskningsresultat har naturligtvis påverkat studiens resultat. Med en kvantitativ metod med mer intervjupersoner skulle vi kanske tagit del av ett annat resultat där utfallet kunde ha generaliserats för hela branschen. Vi anser ändå att valet av en kvalitativ metod där vi genomförde en besöksintervju med revisorerna var passande till studieändamålet. Detta då vi strävade efter att förvärva kunskap om revisorernas dubbla roller samt hur de bevarar sitt oberoende med hjälp av gällande verktyg.

Vi är själv medvetna om att vår studie behandlar ett känsligt ämne där vi ifrågasätter revisorernas ärlighet och självständighet då de utför sitt arbete. Trots detta var samtliga av våra respondenter frispråkiga och förstod att vi endast var ute efter kunskap angående området och inte efter ”sätta” dit dem. Vi tror att anonymiteten samt våra öppna intervjuer har medfört att revisorerna utan invändningar gett oss detaljerade svar kring problemområdet. Det skulle ha varit bättre om vi kunde öka antalet respondenter samt ha en jämn fördelning av respondenterna som arbetar i stora och mindre revisionsbyråer.

8. SANNINGSKRITERIER

Sanningskriterium begagnas av för att uppskatta studiens måluppfyllelse. De kriterierna som bör tillämpas beror på arbetets undersökningsmetodik och angreppssätt. Eftersom vårt arbete baseras på en kvalitativ undersökningsmetodik med en hermeneutisk karaktär kommer vi att ta upp sanningskriterierna som intersubjektivitet, giltighet och praktisk användbarhet²⁸⁷.

8.1 Intersubjektivitet

Vi anser att vår studie har uppfyllt kriterierna för intersubjektivitet. Vi har haft respondenternas och vår handledares acceptans gällande våra tolkningar av problemområdet och slutsatser i studien²⁸⁸. Detta med tanke på att vi har skickat ut sammanställningen av respektive intervju till respondenterna samt att vår handledare gett kommentarer och granskat vår uppsats. Vidare har vi spelat in alla intervjuer, vilket medförde att vi ordagrant skrev ner respektive intervju. Därmed anser vi att feltolkningar av respondenternas svar är minimal om inte obefintlig. Det är svårt för oss att ha vetskap eller uttala oss om gällande andra individers bedömningar av våra tolkningar²⁸⁹. Det vi dock kan poängtera är att de individer förutom våra respondenter som hjälpt till att vägleda oss under studiens gång har alla varit kompetenta inom revisions- och forskningsområdet.

8.2 Giltighet

För att uppnå en god giltighet i en studie som denna måste vi som forskare ha tillräckligt många respondenter och relevanta vetenskapliga teorier. Detta för att ytterligare datainsamling inte ska leda till ny information om problemområdet²⁹⁰. Vi anser att vi har uppnått mättnad gällande vår teoretiska referensram. Detta med tanke på att vi i studien tar del av många forskares syn på problematiken gällande dubbla roller och dess påverkan på oberoendet samt även lagar och förordningar som belyser vad revisorer får och inte får göra. Då det gäller vår insamlade primärdata anser vi att det är svårt att bedöma om den är representativ för alla godkända eller auktoriserade revisorer i Sverige. Vi är medvetna om att det är fullt möjligt att andra revisorers åsikter eventuellt kan skilja sig från våra respondenter. Vi anser dock att dessa 6 intervjuer har medfört att vi förvärvat en förståelse kring problemområdet samt att vi kunnat se mönster av respondenternas svar och därmed nått en tillräcklig mättnad. Vidare minskade också informationen successivt efter varje intervjutillfälle. Dessutom har alla våra respondenter varit med i branschen länge och har hög kompetens inom området. Detta anser vi ökar giltigheten av vår studie samt att vi har fått svar på vår problemställning med hjälp av dessa respondenter.

8.3 Praktisk användbarhet

Praktisk användbarhet handlar om i vilken utsträckning vårt studieresultat kan användas i verkligheten²⁹¹. Vi anser att vårt resultat inte kan generaliseras till alla revisionsbolag eftersom vi har använt oss av 6 respondenters subjektiva tolkningar av problemet och våra tolkningar av deras svar. Att generalisera är inte meningen med vår kvalitativa studie utan vi vill öka förståelse för och visa att denna problematik existerar. Vi anser således att vårt

²⁸⁷ Johansson Lindfors., 1993 s.165.

²⁸⁸ Ibid., s. 166.

²⁸⁹ Ibid., s. 166.

²⁹⁰ Ibid., s. 165.

²⁹¹ Johansson, Lindfors, 1993, s.165.

resultat kan vara en fingervisning av hur olika revisorer hanterar problematiken. Detta då våra djupintervjuer varit långa, detaljerade och därmed gett mycket information som stämt överens med vår teori. Vidare anser vi att alla aktörer i agentteorin kan ha nytta av vår studie gällande att öka förståelsen om hur det kan se ut då revisorer hanterar dubbla roller och dess problematik.

8.4 Förslag till vidare studier

- ❖ Vi anser att det skulle behövas en studie om hur andra intressenter som kreditgivare, skattemyndigheten och banker ser på revisorns dubbla roller. Eftersom samtliga revisorer påpekar att omfattande fristående rådgivning till revisionsklienten påverkar revisorernas oberoendeställning. Oberoende av att våra respondenter inom stora revisionsbyråer anser att det går att hantera dessa dubbla roller är det ändå vår uppfattning att en dylik studie bör genomföras. Om revisorn brister i sin oberoendeställning gentemot revisionsklienterna skulle detta kunna leda till att revisoruttalanden blir bristfälliga och därmed vilseleda olika aktörer som har användning av företagets reviderade finansiella informationer. Vidare anser vi att revisionsuttalanden skulle ge ” en falsk försäkran ” till de olika intressenterna som har olika motiv att ta del av revisorns granskningsresultat. Utifrån agentteori-problematiken vill vi därför efterlysa en studie om detta.
- ❖ Vidare är det vår uppfattning att staten förutsättningslöst bör utreda lämpligheten av att RN är en lämplig organisation som granskare av revisorer samt att granska RN:s roll utifrån andra intressenters perspektiv. Eftersom några av våra respondenter påpekade att en del av RN:s personal tidigare arbetat som revisorer i olika revisionsbolag före sin karriär byten finns det risk att RN blir vänlig ställda till revisorerna i sina inspektioner. Vidare finansieras RN via olika avgifter från revisorerna. Ahlenius som är chefen för riksrevisionsverket är också kritisk till att representera från revisorbranschen sitter i nämnden och att hela revisornämndens verksamhet finansieras av med från revisorbranschen . Av dessa två anledningar finner vi att det bör genomföras en studie om RN:s lämplighet som granskarnas granskare.

9. KÄLLFÖRTECKNING

9.1 Böcker

9.1.1 Metod

Bryman, Alan. *Samhällsvetenskapliga metoder*, Malmö, Liber Ekonomi, 2001

Bryman, Alan & Emma Bell. *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö, Liber Ekonomi, 2003.

Befring, Edvard. *Forskningsmetodik och statistik*, Lund, Studentlitteratur AB, 1994

Holme, I. Magne & Bernt Krohn Solvang. *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur, 1997.

Johansson-Lindfors & Maj-Britt, *Att utveckla kunskap*, Lund, Studentlitteratur, 1993

Lundahl Ulf, Skärvad Per Hugo. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund, Studentlitteratur, 1999

Merriam, Sharan B. *Fallstudien som forskningsmetod*, Lund, Studentlitteratur, 1994

Patel Rune & Bo Davidson. *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur 2003

Svenning Conny, *Metodboken: Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling : Klassiska och nya metoder i informationssamhället*, Eslöv, Lorentz förlag, 2003

Trost, Jan., *Kvalitativa intervjuer*, Lund, Studentlitteratur, 1997

Wiedersheim-Paul Finn & Lars Torsten Eriksson. *Att utreda, forska och rapportera*, Malmö Liber Ekonomi, 1997.

Widerberg, Karin., *Kvalitativ forskning i praktiken*, Lund, Studentlitteratur, 2002

9.1.2 Teori

Beasley, Mark; Frank Buckless; Stevan Glover & Douglas Pratwitt. *Auditing Cases An Interactive Learning Approach*, Third Edition, Pearson Prentice Hall, 2006

Björn, Lundén, Revision, *Praktisk handbok för revisorer*, Näsviken, Lundén Information 2005.

Falkman, Pär. *Redovisning och skatt*, Malmö, Liber Ekonomi, 2004.

Hayes, Rick; Roger Dassen; Arnold Schilder & Philip Wallage. *Principles Of Auditing, An Introduction to International Standards on Auditing*, Second Edition, Prentice Hall, 2004.

- Johansson, Christer. *Extern redovisning*, Stockholm, Bonnier Utbildning, 2004
- Moberg, Krister. *Bolagsrevisorn*, Malmö, Elanders Gotab, 2006
- Moeller, Robert R. *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*, 2004
- Nilson, Stellan. *Redovisningens normer och normbildare*, Lund, Studentlitteratur, 2005
- Smith, Dag. *Redovisningens språk*, 3:e uppl. Lund, Studentlitteratur, 2006
- Thomasson, Jan., *Extern redovisning och finansiell analys*, Malmö Liber Ekonomi, 2004

9.2 Vetenskapliga artiklar

- Craswell, A., Strokes, D., & Laughton J., *Auditor independence and fee dependence*, Journal of Accounting & Economics, Vol. 33 Issue 2, p. 253-275, (2002)
- Firth, M., *Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions*, Journal of Business & Accounting, Vol 29, No. 5-6: 661-693 (2002)
- Hay, David., Knechel, Robert., & Li Vivian *Non audit Service and Auditor Independence*, Journal of Business Finance & Accounting Vol. 33 Issue 5/6, p. 715-734. June/July(2006) *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5) & (6), 731-732, June/July 2006,
- Jenkins, J.G & Lowe, D.J., *Auditors as advocates for their client - perceptions of the auditor-client relationship*. Journal of Applied Business Research, Vol. 15, No. 2: 72-78 (1999)
- Mark L. DeFond m.fl., *Do Non-audit Services Fees Impair Auditor Independence? Evidence from going concern audit Opinions*, Journal of Accounting Research, Vol. 40 Issue 4, p1247-1274, Sep (2002)
- Mautz, R.K. & Sharaf, H.A, *Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota, USA, (1971)
- Nelson, K., m.fl., *Auditor Independence and Earnings Quality*, GSB Research Paper No. 1669, July 2001

9.3 Forskningsrapporter

- Diamant, A. *Revisors oberoende - Om den svenska svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Doktorsavhandling, Juridiska institutionen, Uppsala 2004
- Fant, J-E. *Revisorns roll – En komparativ studie av revisorer, företagsledare, aktieägares attityder*, Doktorsavhandling, Svenska Handelshögskolan, Helsingfors, 1994
- Tobias Svanström, *Revisorn som rådgivare – En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*, Licentiatuppsats, Print & Media, Umeå Universitet, 2004

9.4 Tidningsartiklar

Blomberg, Erik. Sarbanes-Oxley Act - USA:s hårda svar på redovisningskanalerna, Balans nr 1, 2003

Dagens Nyheter, *Revisorernas roll i härvan granskas*, Dec 2, 2003

Dagens Nyheter, *Revisorer får klä sig skott för fel*. 020819

Dagens Nyheter *Bolagen betalar sina granskare*, 020803

Engerste & Strömgevist, *Revisorns opartiskhet och självständighet*, Balans nr 10, 2003, s. 36-42

Jeffrey R. Haber, *Does being an auditor impair independence*, The CPA journal, June 2005

Levander, M., Dagens Industri, *Revisorernas Dilemma*, Maj 5, 2001

Rognerud Knut, Dagens Nyheter 020804

Svenska Dagbladet, *Skandias styrelse kördes över*, Dec 2, 2003

Svenska Dagbladet, *Revisorer tvingas bort i spåren av Enron – härvan*, 18 juni 2002.

Veckans Affärer, Börskrönikan, *Revisorer i dubbla roller*, Jan 21, 2002

Wennberg, I. Han tvivlar på analysmodellen – möt RN:s före detta chef Christer Lefrell, Balans nr 8-9, s. 30-33, 2003

Nytt Från Revisorn, *Analysmodellen*, 2/2002.

9.5 Offentligt tryck och Lagar

Avskaffande av revisionsplikten för små företag, SOU 2008:32

Aktiebolagslagen kap.9 § 3-5 , 2005:551

Aktiebolagslagen kap 10 § 3.

Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision, SOU 2007:56

FAR, *Analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet*, 2006

FAR:s Samlingsvolym, Del 1, Avesta, FAR förlag AB, 2008

FAR:s Samlingsvolym, Del 2, Avesta, FAR förlag AB, 2006

FAR:s Samlingsvolym – Del 2, Avesta, FAR förlag AB 2005

FAR:s Samlingsvolym, Del 2, Avesta, FAR förlag AB, 2004

Mark Anson, The Public Company Accounting Oversight Board 2004

Revisorslagen kap 2 § 7.

Revisionslagen (2001:883) § 21.

SOU, Proposition, 2000/01:146, s. 52

SOU 1993:43, s. 145.

Svenska Revisorsamfundet SRS, Vägledning för revisorer – Analysmodellen, SRS Service AB, 2002.

Årsredovisningslagen 3 kap § 1-2.

9.6 Elektroniska källor

<http://www.regeringen.se/sb/d/10025/a/102124>

<http://www.revisorsnamnden.se/inforam.htm> 2/11/2009

http://www.bolagsverket.se/aktuellt/2007/070919_lagstiftning.html

<http://www.tidskriftenbalans.se>

www.pwc.se, Öhrling Price Waterhous Coopers årsredovisning, 2004

<http://www.grantthornton.se/Tjanster/Skatt/>

<http://www.farsrs.se>

http://www.svd.se/dynamiskt/Naringsliv/did_2371029.asp

Bilaga 1:

Intervjuguide

Fråga 1:

Vad är revision för dig?

Fråga 2:

Vad är oberoende för dig? Det faktiska och synbara oberoendet?

Fråga 3:

Vilka är dina arbetsuppgifter som revisor och vilka har användning för dina revisionsuttalanden?

Fråga 4:

Vad är skillnaden mellan fristående rådgivning och revisions rådgivning för dig?

Fråga 5:

Hur ser du på de dubbla roller som revisorer kan ha, d.v.s. granskare och rådgivare åt samma företag?

Fråga 6:

Vad anser du om att den fristående rådgivningen kan påverka ditt oberoende krav?

Fråga 7:

Finns det någon skillnad om den fristående rådgivningen ges till revisions- eller icke revisionsklient?

Kan du som revisor ge både fristående rådgivning och den lagstadgade granskningen till ett och samma företag?

Fråga 8:

Spelar det någon roll om fristående rådgivningsarvodet är mer än granskningsarvodet?

Fråga 9:

Vilka effekter kan förekomma då du ger fristående rådgivningen till revisionsklienten? Vad gör du i så fall för att bevara ditt oberoende?

Fråga 10:

Vilka verktyg använder du för att minska hoten som den fristående rådgivningen kan ställa till med?

Vad anser du om Analysmodellen?

Tycker du att detta verktyg räcker för dina ställningstaganden gällande oberoendet eller behövs det ytterligare verktyg, alternativt lagskärpningar?

Fråga 11:

Hur ser du på risken att självgranska dina arbetskollegors insats och risken att genom rådgivning bli ekonomiskt beroende av uppdragsgivaren? Egenintresse- och Skrämselhot?

Fråga 12:

Anser du att man skall förbjuda att revisorn ger fristående rådgivning till företag som denne senare skall granska?

Fråga 13:

Vad är fördelarna respektive nackdelarna med detta förbud?

Fråga 14:

Vad anser du om att revisionsnämnden finansieras av revisorer? D.v.s. att granskarnas granskare finansieras av granskare?

Fråga 15:

Tycker du att det skulle vara bättre om någon utomstående än själva revisionsnämnden skulle granska dina arbetsinsatser?

Fråga 16:

Vad anser du skulle höja ditt oberoende? Har du några förslag utöver det ovanstående?

Bilaga 2:

Avskaffande av revisionsplikten för små företag.²⁹²

SOU 2008:32

Utgiven: 3 april 2008

Typ: Statens offentliga utredningar (SOU)

Avsändare: Justitiedepartementet
Utredningen om revisorer och revision

Sammanfattning

Utredningen föreslår bland annat följande i sitt delbetänkande:

I dag har alla aktiebolag skyldighet att ha en kvalificerad revisor. Utredningen föreslår att bara knappt 4 procent av aktiebolagen ska ha revisionsplikt. Detta innebär i stort sett en återgång till den ordning som gällde före år 1988.

I dag är revisorn skyldig att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Utredningen föreslår att förvaltningsrevisionen avskaffas.

I dag är revisorn skyldig att granska hur revisionsklienten fullgjort sin skyldighet att betala skatt och om det förekommit brott i revisionsklientens verksamhet. I förekommande fall ska revisorn anmärka på eller anmäla missförhållanden. Utredningen föreslår att dessa bestämmelser upphävs.

I dag väljs en revisor för en period av fyra år. Utredningen föreslår att mandattiden kortas till ett år.

I dag måste det finnas bestämmelser om revision i bolagsordningen. Utredningen föreslår att revisorn ska kunna väljas av bolagsstämman utan stöd i bolagsordningen och att de gamla bolagsordningsbestämmelserna om revision ska upphöra att gälla utan att bolagsstämman behöver fatta beslut om detta.

Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som börjar närmast efter den 30 juni 2010.

²⁹² <http://www.regeringen.se/sb/d/10025/a/102124>

Bilaga 3:

SOU 2007:56

Utredningen om revisorer och revision.

Ett första betänkande har i dagarna överlämnats till regeringen (SOU 2007:56). Ur Bolagsverkets synvinkel är några förslag av särskilt intresse. Det gäller kravet på revisorsrotation efter sju år för revisorer i bolag som har värdepapper upptagna till handel på reglerad marknad. Vidare föreslås regler om att en revisor inte får entledigas utan saklig grund och att både revisorn och revisionskunden ska till Bolagsverket anmäla skälen till förtida avgång. Ikraftträdande i mitten av år 2008.

Utredningsarbetet går nu vidare med frågan om den lagstadgade revisionspliktens avskaffande.