

# Fullkontakt eller glappkontakt?

---

”En jämförande studie om regelverket gällande revisorns oberoende”

Olle Alexandersson och Peter Sandén

2010-01-03

Umeå universitet  
USBE  
Företagsekonomi  
Magisteruppsats, 15 p  
Vårtermin 2009  
Handledare: Hans Nilsson

## Abstract

The independent audit function plays an important role in our modern society as it strengthens the credibility of information given out by firms. A fundamental condition for the maintenance of confidence towards the audit function is the auditor's independence. This phenomenon has been acknowledged through several well-known audit scandals during the last decade, including the classical Enronscandal. In the repercussions of these huge auditing scandals, governments all over the world were now founding more restrictive rules and laws about audit independence. In Sweden, this has meant the creations of the new accounting law, Revisorslagen (RevL). The law however, is very narrow designed and the practical implementation of the regulations regarding audit independence has instead been provided in the hands of Revisorsnämnden (RN). RN is a government agency whose main purpose is to protect, and develop audit practice in Sweden. Thus, RN is the agency which in practice decides the level of audit independence on the Swedish audit market. This study intends to investigate whether Swedish auditors' perception of auditor independence differs from the one of RN. If the views on the regulatory framework differ between the entity that develops it and the profession who practices it, there should be implications. Therefore, this study aims to approach the issue of auditor independence and gaining a deeper understanding of Swedish auditors' perception of audit independence and its regulation. We have used a deductive approach, where we started in existing theories concerning auditor independence, which were then examined towards the reality. The theoretical frame of reference is basically focused on current regulation of auditor independence. RN's disciplinary procedures has served as an important theoretical basis as for the practical interpretation of the regulations regarding audit independence. The study was conducted based on a qualitative approach where the compilation of the empirical data was made by using semi-structured interviews with Umeå-based auditors. We have used a self-constructed interview guide, which has partly been comprised of case questions based on RN's assessments in various independence issues. We did this to be able to concretize different issues concerning audit independence with actual cases but also to be able to facilitate the comparison between Swedish auditors and RN. The study provides evidence of a certain difference in the perception of auditor independence, and its regulation, between Swedish auditors and RN. The auditors believe that the current regulatory framework of auditor independence in many respects is too restrictive and therefore not accessible for the Swedish market. This is, referring to the auditors, especially true as seen from a small-company perspective.

# Innehållsförteckning

Förord.....	7
Sammanfattning .....	8
1. INLEDNING.....	9
1.1 Problembakgrund.....	9
1.2 Syfte .....	10
1.3 Begränsningar .....	11
1.4 Avgränsningar .....	11
1.5 Oberoendebegreppet .....	12
2. TEORETISK METOD.....	15
2.1 Perspektiv.....	15
2.2 Förförståelse.....	15
2.3 Läsarens förkunskaper .....	15
2.4 Vetenskapligt angreppssätt.....	16
2.4.1 Ontologisk ståndpunkt .....	16
2.4.2 Epistemologisk ståndpunkt .....	17
2.4.3 Deduktion.....	17
2.5 Metodval .....	17
2.5.1 Kvalitativ metod.....	17
2.5.2 Kritik av kvalitativ metod .....	18
2.5.3 Överförbarhet .....	19
2.6 Etik.....	19
2.6.1 Informationskravet .....	19
2.6.2 Samtyckeskravet .....	20
2.6.3 Konfidentiellitet .....	20
2.6.4 Nyttjandekravet.....	20
2.6.5 Övriga Forskningsetiska rekommendationer .....	20
2.7 Sekundära källor .....	20
2.7.1 Kritik mot sekundära källor .....	21
3. TEORETISK REFERENSRAM.....	22
3.1 Vikten av revision .....	22
3.2 Revisorns oberoende.....	23
3.2.1 Kritik mot oberoendebegreppet .....	24
3.3 Internationella regelverk .....	25
3.3.1 International Federation of Accountants .....	25
3.3.2 EU:s regelverk.....	25
3.4 Svensk reglering.....	26
3.4.1 FAR SRS .....	26
3.4.2 Revisorsnämnden .....	26

3.4.3 Revisorslagen (2001:883) .....	28
3.5 Oberoenderegleringen i Revisorslagen .....	29
3.5.1 Presumptionsregeln .....	29
3.5.2 Egenintressehotet .....	30
3.5.3 Självgranskningshotet .....	33
3.5.4 Vänskapshotet .....	34
3.5.5 Generalklausulen.....	35
3.5.6 Presumtionen bryts.....	35
3.5.7 Särskilda omständigheter .....	36
3.5.8 Motåtgärder.....	36
3.5.9 Dokumentation.....	37
3.6 Sammanfattning av teori .....	37
4. PRAKTISK METOD .....	39
4.1 Urvalsmetod.....	39
4.2 Access.....	39
4.3 Kritik mot primärdata.....	40
4.4 Intervjuform .....	41
4.5 Intervjumall.....	41
4.6 Intervjuernas praktiska genomförande.....	41
4.6.1 Miljö.....	41
4.6.2 Hjälpmedel.....	42
4.6.3 Intryck av intervjuer.....	42
5. EMPIRI .....	44
5.1 Överblicksdiagram .....	44
5.2 Intervju med Johanna.....	44
5.2.1 Allmän diskussion.....	44
5.2.2 Case 1 .....	45
5.2.3 Case 2.....	46
5.2.4 Case 3.....	46
5.2.5 Case 4.....	47
5.2.6 Case 5.....	49
5.3 Intervju med Joel.....	49
5.3.1 Allmän diskussion.....	49
5.3.2 Case 1 .....	50
5.3.3 Case 2.....	50
5.3.4 Case 3.....	51
5.3.5 Case 4.....	51
5.3.6 Case 5.....	51
5.4 Intervju med Lars .....	51

5.4.1 Allmän diskussion .....	51
5.4.2 Case 1 .....	52
5.4.3 Case 2 .....	52
5.4.4 Case 3 .....	53
5.4.5 Case 4 .....	53
5.5 Intervju med David .....	54
5.5.1 Allmän diskussion .....	54
5.5.2 Case 1 .....	55
5.5.3 Case 2 .....	56
5.5.4 Case 3 .....	56
5.5.5 Case 4 .....	57
5.6 Intervju med Erik .....	57
5.6.1 Allmän diskussion .....	57
5.6.2 Case 1 .....	59
5.6.3 Case 2 .....	59
5.6.4 Case 3 .....	60
5.6.5 Case 4 .....	61
5.6.6 Case 5 .....	61
5.7 Intervju med Jonathan .....	62
5.7.1 Allmän diskussion .....	62
5.7.2 Case 1 .....	63
5.7.3 Case 2 .....	63
5.7.4 Case 3 .....	63
5.7.5 Case 4 .....	64
5.7.6 Case 5 .....	64
6. ANALYS .....	65
6.1 Egenintressehotet .....	65
6.2 Självgranskningshot .....	67
6.2.1 Redovisningsarbete .....	67
6.2.2 Konsultarbete .....	68
6.3 Vänskapshot .....	69
6.4 Synliga oberoendet .....	71
7.SLUTSATSER .....	73
7.1 Återkoppling till problemfrågan .....	73
7.2 Gap mellan RN och revisorskåren .....	73
7.3 Avslutande diskussion .....	75
7.4 Förslag på vidare forskning .....	76
8. Källförteckning .....	77
Bilaga 1-Intervjumall .....	80

Bilaga 2 Begreppsdefinitioner .....	81
Bilaga 3- Praxisfall från revisorsnämnden.....	83

## **Förord**

Vi vill med några korta inledande rader tacka de personer som på något vis har kommit med goda idéer och bidragit till studiens resultat. De personer vi skulle vilja tacka är vår handledare Hans Nilsson för goda råd, de kurskamrater och lärare vid Handelshögskolan vid Umeå universitet som kommit med tankvärda idéer samt de respondenter som tog sig tid att delta i studien, trots tidspress.. Utan er hjälp skulle inte studien ha varit möjlig att genomföra.

Vi hoppas att du som läsare ska finna studien intressant och att den ger relevanta och tankvärda infallsvinklar inom ämnet revision.

# Sammanfattning

Den oberoende revisionen fyller en viktig funktion i vårt moderna samhället. Genom dess objektiva granskning av olika företag, stärks trovärdigheten för den information som företagen lämnar ut. En fundamental förutsättning för att förtroendet för revisionens funktion skall kunna upprätthållas, är att det inte finns skäl att misstänka att revisorn påverkats av klienterna under granskningsarbetet. Detta fenomen, revisorns oberoende, har under senare år uppmärksammats i form av ett antal välkända revisionsskandaler, däribland den numera klassiska Enronskandalen. I efterdyningarna av de stora revisionsskandalerna, har lagstiftare världen över infört restriktivare regler gällande revisorers oberoende. I Sverige innebar detta införandet av den nya Revisorslagen (RevL). Lagstiftningen är dock tämligen snävt utformad och den praktiska implementeringen av oberoenderegleringen har istället lämnats i händerna på Revisorsnämnden (RN), som är en statlig myndighet vars huvudsakliga syfte är att ansvara för god revisors-och revisions sed i Sverige. RN fungerar därmed som den instans som i praktiken bestämmer den lagstadgade nivån på revisorns oberoende i Sverige.

Studien avser att undersöka huruvida svenska revisorers uppfattning om revisorns oberoende skiljer sig åt från RN:s. Skiljer sig synen på regelverket mellan den instans som utvecklar det och den yrkesgrupp som praktiserar det, får det givetvis konsekvenser. Vi vill därmed närma oss problematiken kring revisorers oberoende och få en djupare förståelse för svenska revisorers uppfattning av oberoendet och dess reglering.

Vi har använt ett deduktivt angreppssätt där vi har utgått från befintlig teori gällande revisorns oberoende, för att sedan pröva denna mot verkligheten. Den teoretiska referensramen bygger främst på gällande reglering rörande revisorns oberoende i form av lagtext, förarbeten samt praxis. RN:s disciplinärenden samt förhandsbesked har utgjort en viktig teoretisk utgångspunkt för den praktiska tolkningen av oberoenderegleringen. Regleringen kring revisorers oberoende är mycket omfattande och studien har därför avgränsats och behandlar endast den del av regleringen som berör ”egenintressehotet”, ”självgranskningshotet”, ”vänskapshotet samt ”generalklausulen” i RevL 21§.

Studien har genomförts utifrån en kvalitativ ansats där insamlingen av det empiriska materialet skett genom semistrukturerade intervjuer med Umeå-baserade revisorer. Vi har använt en egenkonstruerad intervjumall, som delvis består av casefall baserade på RN:s bedömningar i olika oberoendefrågor. Detta för konkretisera oberoendeproblematiken med praktiska fall, men också för att underlätta jämförelsen mellan revisorerna och RN.

Studien visar på en viss åtskillnad i uppfattningen om revisorns oberoende samt dess reglering, mellan den svenska revisorskåren och RN. Revisorerna anser att dagens regelverk för revisorns oberoende i flera hänseenden är för restriktivt och därmed inte anpassat för den svenska marknaden. Detta gäller i synnerhet ur ett småbolags-perspektiv.



# 1. INLEDNING

*Vi vill med detta inledande kapitel introducera läsaren i studiens problem samt diskutera dess relevans. Vi vill därmed redogöra för hur studien kan bidra till den befintliga forskningen gällande revisorers oberoende. I kapitlet diskuteras dessutom studiens begränsningar, avgränsningar samt en mer ingående redogörelse för själva oberoendebegreppet.*

## 1.1 Problembakgrund

Företagen spelar en viktig roll i vårt moderna samhälle. Dessa organisationer har en framskjuten position vilken bidrar till ökad ekonomisk tillväxt. Den ekonomiska tillväxten kommer inte enbart företagen själva till dels, utan fördelas även ut till övriga delar av samhället genom exempelvis skatter. Företagen skapar dessutom jobbtillfällen och bidrar därmed till möjligheter för de anställda att försörja sig själva och att använda sitt intjänade kapital till konsumtion, eget sparande eller investeringar i aktier, obligationer och liknande. Hushållens inkomster beskattas i sin tur av staten och bidrar till ökad offentlig konsumtion som i sin tur leder till fler jobbtillfällen, ökad konsumtionen av företagens produkter, mer beskattningsbara inkomster i företagen, mer skatteinkomster till staten och så fortsätter det in i det oändliga.

Dessa kausalsamband skapar ytterligare ekonomisk tillväxt vilket kan sammanfattas som det samhällsekonomiska kretsloppet.<sup>1</sup> Hela samhällsekonomin är sammanflätad i ett enda stort kretslopp där företagen är en av de viktigaste aktörerna. Läsaren kanske redan här inser vilka konsekvenser det skulle få för hela samhällsekonomin och den enskilda medborgaren om det uppstod störningar i någon del eller flera delar av kretsloppet.

En viktig förutsättning för att individer i samhället skall våga investera sitt kapital i olika företag är att de kan lita på den information som företagen lämnar ut. Det måste således finnas ett förtroende för företagens förmåga att ge en rättvisande bild av verksamheten. Om informationen inte är korrekt, förhindras investerare från att fatta rationella investeringsbeslut. Investerare måste dessutom försäkras om att företagens ledningar verkligen agerar utifrån aktieägarnas intresse och inte utifrån personliga incitament, som därmed riskerar att minska det långsiktiga värdeskapandet för aktieägarna. Den granskande revisionen fyller här en mycket viktig roll för det ekonomiska kretsloppet, då den minskar den informationsasymmetri som uppstår mellan företagen och dess intressentgrupper. En fundamental förutsättning för en fungerande revisionsfunktion är revisorns oberoende i förhållande till sina klienter. Aktörer i det ekonomiska kretsloppet måste därmed kunna lita på att revisorn utfört granskningsarbetet på ett objektiva sätt, utan påverkan från klienterna. Brister i förtroendet för revisorns oberoende, undermineras dennes roll som granskande organ i det ekonomiska kretsloppet. Om revisorn inte är oberoende, hur kan då företagens intressenter förlita sig på riktigheten i företagens räkenskaper?

Ett av de tydligaste och mest uppmärksammade fallen som visar på effekterna av brister i revisorns oberoende är den klassiska Enronskandalen. Denna skapade en djup förtroendekris för revisionsbranschen och hela näringslivet i USA i början av 2000-talet.<sup>2</sup> Uppkomsten var de skandalomsusade turerna kring den forna energigiganten Enron och revisionsjätten Arthur Andersen. Revisorerna på Arthur Andersen begick systematiska tjänstefel och bistod Enron med omfattande bedrägerier som innefattade att gömma skulder i balansräkningen och redovisa större intäkter för bolaget genom avancerade redovisningsmetoder och affärsuppgörelser. Detta uppdagades då aktievärdet sjönk och kreditgivarna önskade dra tillbaka sina lån vilket sedan

<sup>1</sup> Eklund, Vår ekonomi- En introduktion till samhällsekonomin, Prisma, Värnamo 2001, sida 223

<sup>2</sup> Ashtana et al, The effect of Enron, Andersen, and Sarbanes-Oxley on the US market for audit services, Accounting Research Journal Vol. 22 No. 1 2009, sida 4-5

resulterade i Enrons konkurs.<sup>3</sup> Enrons kollaps ledde inte enbart till att människor blev av med jobben utan även pensioner och sparande i bolagets aktier, som nu mer eller mindre var värdelösa.

Det nya årtusendet bjöd utöver Enronskandalen, på en uppsjö av uppmärksammade revisionskandaler, inför ögonen på en omvärld vars förtroende för revisorer som yrkesgrupp sjunkit dramatiskt. Den huvudsakliga debatten rörde revisorernas oberoende jämt emot sina klienter, vilket fått mycket uppmärksamhet både i den akademiska samt den yrkesmässiga världen. Det existerande regelverket beträffande oberoenderegleringen ifrågasattes starkt. I efterdyningarna av dessa revisionskandaler infördes nu skärpta lagar gällande revisorer och revisionsbolag både i Sverige och i omvärlden. Ett par exempel är införandet av Sarbanes-Oxley Act i USA och EU-kommissionens rekommendation i Europa. I Sverige infördes den nya Revisorslagen (RevL), vilken trädde ikraft år 2002. Den huvudsakliga skillnaden mot tidigare reglering gällde inte helt oväntat synen på revisorns oberoende. Vikten av en *"allmän och befogad tilltro"* för den information som företag lämnar till olika intressenter framhölls som en central förutsättning för ett fungerande näringsliv, varför man ansåg att det var av största vikt att den externa granskningen utfördes på ett objektivt och självständigt sätt.<sup>4</sup>

RevL innehåller dock endast ramarna för oberoenderegleringen och ansvaret för den praktiska implementeringen av regelverket har lämnats i händerna på Revisorsnämnden (RN) som har till uppgift att ansvara för att god revisors- och revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt i Sverige.<sup>5</sup> Ett annat viktigt organ för säkerställandet av revisorns oberoende är branschorganisationen FAR SRS (Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet). FAR SRS ger i sin PM; *"Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet"* praktiska råd för revisorer beträffande revisorers oberoende.<sup>6</sup> Det är dock som vi redan nämnt RN som ansvarar för utvecklingen av god revisors- och revisionsmed. RN är därmed ett viktigt verktyg för upprätthållandet av allmänhetens förtroende för revisorernas roll i samhället och har därmed en mycket viktig roll att spela utifrån ovan förda resonemang om det samhällsekonomiska kretsloppet. Då RN är ett självständigt organ stärks dess roll som upprätthållare av revisorernas regelverk.<sup>7</sup> RN fick i och med införandet av RevL ett allt större ansvar för utvecklingen av god revisors- och revisionsmed vilket givetvis har stor betydelse för frågor rörande revisorers oberoende.<sup>8</sup> RN blir därmed den instans som i praktiken bestämmer den lagstadgade nivån på revisorns oberoende i Sverige. Revisorerna är dock den yrkesgrupp som praktiskt tillämpar det regelverk som lagstiftaren har upprättat och som RN utvecklar, ute i fält. Det är således viktigt att synen på regelverket mellan lagstiftarna, RN och revisorerna är liktydigt. Finns det skillnader kan det antas att regelverket inte tillämpas fullt ut, vilket är ett stort problem då revisorns tänkta funktion och roll sätts ur balans. Skillnader i synen på regelverket kan också givetvis innebära att regelverket i praktiken inte är anpassat för den svenska revisionsmarknaden och därmed inte är det mest optimala ur ett samhällsperspektiv.

Denna inledande text ledar oss in på studiens problemfråga:

***Skiljer sig svenska revisorers uppfattning om revisorns oberoende från Revisorsnämndens?***

## 1.2 Syfte

Vi vill med denna studie närma oss problematiken kring revisorers oberoende och därmed få en djupare förståelse för svenska revisorers uppfattning av oberoendet och dess reglering. Studiens

<sup>3</sup> <http://www.npr.org/news/specials/enron/>

<sup>4</sup> Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 56

<sup>5</sup> [www.rn.se](http://www.rn.se)

<sup>6</sup> *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*, FAR Förlag, 2005

<sup>7</sup> [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706/historia\\_5555.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/historia_5555.html) Revisorsnämndens hemsida 090223

<sup>8</sup> Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 88

resultat bidrar till att öka förståelsen och intresset kring tillämpningen och utvecklingen av oberoenderegleringen.<sup>9</sup>

### 1.3 Begränsningar

Vi vill i detta avsnitt redogöra för de faktorer som vi anser har begränsat studien. En av de mest uppenbara begränsningarna är av geografisk karaktär. Författarna har under studiens genomförande befunnit sig i Umeå, där vi båda är heltidsstuderande vid Handelshögskolan. Detta har medfört att valet av respondenter som deltagit i studien, styrts av vår huvudsakliga vistelseort. Det är möjligt att revisorers syn på oberoendeproblematiken varierar mellan städer och att vi därmed kan ha missat intressanta infallsvinklar genom att bara intervjua revisorer som jobbar i Umeå. En annan begränsning vi fått erfara som är kopplad till den geografiska begränsningen, har varit bristande ekonomiska resurser, vilka gjort att vi inte har haft möjlighet att resa längre sträckor för att genomföra intervjuer på andra orter än i Umeå. Vi diskuterade inledningsvis om vi som motåtgärd till denna begränsning istället skulle utföra telefonintervjuer, för att därmed få möjligheten att nå en bredare respondentgrupp. Vi anser dock att telefonintervjuer i sig innebär en begränsning som skulle ha haft större negativ inverkan på studien, än det faktum att vi endast intervjuat revisorer från Umeå-kontoren. Detta då våra tidigare erfarenheter av telefonintervjuer visat att en stor del av kommunikationen med respondenterna försämras vilket därmed också begränsar möjligheten att få en djupare förståelse för deras resonemang.

Vidare har det även funnits språkliga begränsningar, då vi varit förpassade till att söka efter relevant information på svenska och engelska. Den språkliga begränsningen kan ha inneburit att vi har missat för studien intressant information författad på andra språk än svenska och engelska. Eftersom problemfrågan har ett tydligt svenskt fokus får vi dock betrakta detta som en relativt svag begränsning, då de flesta för uppsatsen relevanta artiklarna, facklitteraturen o.s.v. sannolikt är skrivna på svenska eller engelska.

Vi har också delvis begränsats av det faktum att RN:s praxis av sekretesskäl inte alltid inrymt all relevant information i olika disciplinavgöranden och förhandsbesked och att vi därmed har riskerat att dra slutsatser baserat på icke fullständig information. En utförligare diskussion om RN:s praxis förs i avsnitt 3.4.2. Även det faktum att respondenterna i egenskap av revisorer står under tystnadsplikt, kan ha begränsat diskussionen, då de hindrats från att utelägna specifika detaljer om olika händelser.

### 1.4 Avgränsningar

Studien har avgränsats till förhållandena på den svenska revisorsmarknaden. Vi kommer dock kortfattat att beröra den internationella regleringen gällande oberoendefrågor, då även denna har inverkan på svenska revisorer. Studien har mot bakgrund av framförallt tidsbegränsningen avgränsats till revisorer i Umeå. Vi är därmed medvetna om att uppsatsens resultat inte kan generaliseras över den totala revisorskåren i Sverige. Då uppsatsen strävar efter att nå ett djup snarare än generaliserbarhet, är denna aspekt dock inget som vi anser begränsar studiens resultat. Beträffade regelverket har vi valt att avgränsa diskussionen om revisorns oberoende till regleringen i RevL. Vi är medvetna om att det även finns annan reglering gällande revisorers oberoende i den svenska lagstiftningen. Främst handlar det då om Aktiebolagslagens jävsregler. Vi upplevde dock att uppsatsen hade blivit allt för omfattande om hänsyn tagits till all lagstiftning på området. Någon form av avgränsning var därför nödvändig. Valet av RevL faller sig naturligt då det trots allt är i RevL som de viktigaste reglerna gällande revisorers oberoende behandlas. Då uppsatsen utgår från ett revisorsperspektiv snarare än ett aktieägareperspektiv hade det dessutom varit direkt olämpligt att blanda in jävsregleringen i ABL, där utgångspunkten inte är revisorns egen uppfattning om sitt

---

<sup>9</sup> Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 23

oberoende utan istället bolagsstämman uppfattning om revisorns oberoende och huruvida denne kan kvarstå som revisor i bolaget.<sup>10</sup>

Vad gäller de olika typer av oberoendehot som behandlas i RevL har vi valt att fokusera på intressehotet, självgranskningshotet samt vänskapshotet. Vi har därmed lämnat skrämshotet och partställningshotet utanför ramen för denna uppsats. Vi kommer inte heller att behandla den del av oberoenderegleringen som avser så kallad ”förtroenderubbande sidoverksamhet”, vilket tar sikte på situationer där revisorn vid sidan av sitt yrke även bedriver annan näringsverksamhet, där det finns en affärsrelation med någon av revisorns revisionsklienter.<sup>11</sup> Denna avgränsning inom RevL har vi gjort med anledning av att det utifrån tidigare forskning är tydligt att den huvudsakliga problematiken kring revisorers oberoende kretsar kring just intressehotet, självgranskningshotet samt vänskapshotet. Det framgår också av RN:s praxis att det är just dessa som varit föremål för den huvudsakliga granskningen av revisorers oberoende de senaste sju åren. Detta innebär inte nödvändigtvis att förekomsten av de två övriga hoten i 21§ samt ”förtroenderubbande sidoverksamhet” i 25§ är obefintlig. Att vi vid genomgången av RN:s praxis inte stött på dessa typer av hot i någon större utsträckning, behöver givetvis inte innebära att förekomsten av dessa är obefintlig. Mörkertalet gällande dessa typer av oberoende hot kanske i själva verket är stort. Vi anser dock att det stärker motivet att mot bakgrund av uppsatsens omfattning, avgränsa uppsatsen till intressehotet, vänskapshotet samt självgranskningshotet.

Studien är anpassad till nuvarande förhållanden på den svenska revisionsmarkanden samt dess regelverk. Vi är medvetna om att regleringen av revisionsmarknaden är under ständig utveckling och att detta givetvis har stor betydelse för frågor rörande revisorers oberoende. Det sker för närvarande en harmonisering av regleringen kring revisorers oberoende på internationell nivå vilket sannolikt kommer att ha inverkan på den svenska regleringen inom den närmaste tiden. En i framtiden ändrad reglering riskerar att göra denna uppsats resultat irrelevant, då vi bygger våra antaganden och slutsatser på nuvarande lagstiftning samt praxis uppbyggd av denna lagstiftning, vilket innebär gällande rätt från 2002 fram till idag.

## 1.5 Oberoendebegreppet

Då vi i denna uppsats har för avsikt att undersöka huruvida svenska revisorers syn på revisorns oberoende skiljer sig från RN:s, anser vi att en närmare diskussion kring själva begreppet oberoende är helt nödvändig. Det finns ingen allmänt vedertagen definition av begreppet revisorns oberoende och i RevL benämns begreppet oberoende aldrig direkt. Vi vill därför tydligt redogöra för den definition av begreppet oberoende som vi använt i vår studie. Vad som står klart är att det handlar om oberoende ur ett revisorsperspektiv, vilket utvecklas närmare i avsnitt 2.3 som behandlar studiens perspektiv. Vi är medvetna om att begreppet oberoende kan ha en annan innebörd i andra sammanhang som exempelvis inom sannolikhetsläran, där begreppet oberoende är vanligt förekommande. Enligt Keller är två händelser oberoende av varandra om sannolikheten för att den ena händelsen skall inträffa inte påverkas av förekomsten av den andra händelsen. Detta kan uttryckas i följande formel:

$$P(A|B)=P(A)$$

Formeln visar att sannolikheten för att händelse A skall inträffa, förutsatt att händelse B inträffat, är lika stor som sannolikheten för att A skall inträffa oavsett om B inträffat eller ej. Händelse A är således oberoende av händelse B.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Lagtext, Aktiebolagslagen 9 kapitlet 17§

<sup>11</sup> Lagtext, Revisorslagen 25§

<sup>12</sup> Keller, Statistics- For management and economics, Sjunde upplagan, Thomson Brooks/Cole, Duxbury 2005, sida 164

Denna definition av begreppet oberoende uppvisar visserligen till viss del likheter med vår syn av revisorns oberoende, då revisorn bör stå fri från påverkan av andra personer, på samma vis som händelse A skall vara oberoende av händelse B. Som vi kommer att förklara i det närmaste finns det dock en central skillnad mellan innebörden av begreppet inom revisionsområdet och inom statistiken. Skillnaden ligger i en inom revisionsområdet på senare tid, ökad fokusering på vad som benämns som det ”synliga oberoendet”. För att skapa en tydlig förståelse för detta begrepp kommer vi till att börja med redogöra för ett par äldre definitioner av begreppet oberoende i samband med revision.

Beattie menar att *”oberoende är förmågan att motstå kundtryck”*.<sup>13</sup> Vi tolkar detta påstående som att revisorn anses vara oberoende så länge denne kan stå emot tryck från kunden, oavsett om det är frågan om vänskapliga band eller andra orsaker. En annan likartad definition beskriver revisorns oberoende som ett tillstånd där revisorn genomför revisionsprocessen med objektivitet och integritet.<sup>14</sup> IFAC som är ett internationellt organ för revisorsyrket, anser dock att dessa typer av definitioner misslyckas med att ge en komplett bild av oberoendet då de missar en viktig aspekt, nämligen hur oberoendet upplevs av tredje man. Då revision är en tjänst som baseras på trovärdighet är allmänhetens bild av dennes oberoende helt avgörande, vilket också varit en viktig utgångspunkt för IFAC. IFAC menar att begreppet oberoende riskerar att misstolkas då det tas ur sitt sammanhang och att begreppet i sig kan ge skenet av en aktör (revisorn) som står helt fri från all form av extern påverkan vad gäller ekonomiska samt övriga faktorer. Detta menar IFAC, är dock en omöjlighet då alla individer i samhället har relationer till andra individer. Det relevanta blir då i stället hur tredje man uppfattar dessa relationer;

*”[...] the significance of economic, financial and other relationships should also be evaluated in the light of what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude to be unacceptable.”*<sup>15</sup>

Det är följaktligen inte bara revisorns egen uppfattning om sitt oberoende som är intressant. Då det enligt denna uppfattning är omöjligt att avskärma revisorn helt från dennes omgivning bör prövningen av revisorns oberoende istället ske utifrån perspektivet av en hypotetisk tredjeman, som är *”kunnig och omdömesgill..med insikt om alla relevanta omständigheter”* Här kan göras en jämförelse med begreppet oberoende utifrån Kellers definition ovan. Enligt denna definition skulle en revisor endast kunna vara oberoende om han eller hon lyckades avskärma sig helt ifrån revisors klienterna. Då detta enligt IFAC alltså är en omöjlighet, blir det istället tredje mans uppfattning om huruvida det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet som avgör gränsen för oberoendet.

IFAC:s syn på oberoendet har även haft stark inverkan på den svenska lagstiftningen. I den så kallade Revisionsbolagsutredningen, SOU 1999:43 ges oberoendet två dimensioner, ett faktisk oberoende för revisorn själv och ett synbart oberoende för tredje part hur dessa uppfattar oberoendet. Utredningens definierar oberoendet som

*”revisorns faktiska opartiskhet och självständighet; vilket innebär revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av väsentlig betydelse för revisionsuppdraget men inte till några andra omständigheter”* och *”revisorns synbara opartiskhet och självständighet”*; *vilket är detsamma som frånvaron av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet”*.<sup>16</sup>

---

13 Beattie, Brandt och Fearnley, perception on audit independence: UK evidence, Journal of International Auditing and Taxation, 8(1) 1999, sida 5

14 Beattie, Brandt och Fernley, Perception of audit independence: UK evidence, Journal of International Auditing and Taxation, 8(1) 1999, sida 5

15 [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005\\_Code\\_of\\_Ethics.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2005_Code_of_Ethics.pdf) 290.9 s 37

16 SOU 1999:43, sida 142

Det är också denna definition vi haft som utgångspunkt i arbetet med denna uppsats. När vi i det fortsatta talar om revisorns oberoende är det följaktligen denna definition vi avser. Att revisorn måste ta hänsyn både till sitt faktiska oberoende samt omgivningens uppfattning om det kommer att utvecklas närmare i kapitel tre, den teoretiska referensramen.

## 1.6 Uppsatsens fortsatta disposition

- Kapitel 2** I detta kapitel redogör vi för våra val av vetenskapliga utgångspunkter samt metodval. Vi för också en diskussion kring etiska aspekter samt de förväntningar vi haft på läsarens förkunskaper i uppsatsens ämne. Avslutningsvis beskriver vi insamlingsprocessen av den sekundära som vi begagnat i studien.
- Kapitel 3** I detta kapitel redogör vi för uppsatsens teoretiska referensram. Efter en inledande diskussion om den oberoende revisionens syfte beskriver vi det viktigaste regelverket samt normgivningen för den svenska revisionsmarknaden. Vi behandlar även den de viktigaste internationella normgivande organen då dessa i stor utsträckning påverkar utvecklingen på den svenska revisionsmarknaden. Den teoretiska referensramen delvis på Revisorsnämndens praxis.
- Kapitel 4** Denna del av uppsatsen rör det praktiska genomförandet av studien. Vi beskriver här vårt val av urvalsmetod, intervjuform, access och för samtidigt en kritisk diskussion beträffande de komplikationer som är förenade med dessa val. Kapitlet innehåller också en sammanfattning av de intryck vi fått i samband med genomförandet av intervjuerna med respondenterna.
- Kapitel 5** Detta kapitel behandlar studiens empiriska del. Vi sammanfattar de fysiska intervjuer som genomförts med representanter från revisionsbolag, i vilka oberoendeproblematiken är ett viktigt inslag i det dagliga arbetet.
- Kapitlet 6** I denna del analyserar vi det empiriska materialet och kopplar samman det med den teoretiska referensramen. Vi avser att belysa eventuella skillnader mellan revisorsnämndens samt respondenternas uppfattning av oberoendeproblematiken och dess regelverk.
- Kapitel 7** I uppsatsens avslutande kapitel redogör vi för våra slutsatser av studien. Vi besvarar problemfrågan och diskuterar även konsekvenser av de slutsatser vi gjort. Kapitlet avslutas med våra förslag på vidare forskning inom ämnesområdet.

## 2. TEORETISK METOD

*Vi kommer i det närmaste att redovisa samt motivera för våra val av vetenskapliga utgångspunkter samt metodval. Kapitlet innehåller också en diskussion kring etiska aspekter samt de förväntningar vi haft på läsarens förkunskaper i uppsatsens ämne. Kapitlet avslutas med en redogörelse för insamling samt kritik av sekundära källor.*

### 2.1 Perspektiv

Av problemformuleringen framgår att vi vill undersöka huruvida svenska revisorers uppfattning om revisorns oberoende skiljer sig från Revisorsnämndens. Vi ser därmed på problemet ur ett revisorsperspektiv då vi undersöker deras syn av oberoendet samt dess regelverk. En annan möjlighet hade varit att utgå från exempelvis företagets uppfattning om revisorers oberoende. Det perspektivet hade dock krävt en annan problemfråga. Med utgångspunkt i vår problemfråga är revisorsperspektivet helt nödvändigt.

### 2.2 Förförståelse

Det är av vikt att läsaren har kännedom om vilken förförståelse för ämnet som vi som forskare haft under arbetet med denna uppsats. Detta då förförståelsen haft stor betydelse för bland annat teorival och datainsamlingsmetod. Studien kommer givetvis att ha påverkats av våra akademiska erfarenheter. Det är uppenbart att en person med stor erfarenhet av ett ämne har större förmåga att ställa de för studien mest relevanta frågorna, jämfört med en person med betydligt mindre förkunskaper av ämnet. Detta avsnitt är till för att ge läsaren en bild av de erfarenheter och kunskaper i ämnet som vi besatt inför arbetet med denna uppsats. De kunskaper vi hade om revision var tämligen begränsade och baserades till största del av de kunskaper som införskaffats under kursen Advanced Auditing, som vi läste Höstterminen 2008 på Handelshögskolan vid Umeå universitet. Momentet behandlade revisionsprocessen och de etiska riktlinjerna för revisorsyrket. I övrigt så har vi bedrivit nio terminers tidigare studier på Handelshögskolan vid Umeå universitet inom Företagsekonomi med redovisningsinriktning på både kandidat och mastersnivå samt författat en kandidatuppsats inom detta ämnesområde. Arbetet med kandidatuppsatsen har bidragit med kunskaper och erfarenheter om hur man genomför en vetenskaplig studie inom det företagsekonomiska ämnesområdet. Vi tror att de akademiska kunskaper som vi har samlat på oss under vår tid i universitetsvärlden har givit oss en förmåga att ha en kritisk hållning till de material som vi har bearbetats i uppsatsen.

### 2.3 Läsarens förkunskaper

Tanken med denna rubrik är att vi från författarsida vill tydliggöra för vem denna uppsats i första hand är riktad. Vi har därmed för avsikt att redogöra för de förväntningar som vi haft på läsarens förkunskaper av ämnet revision och redovisning. Vi är medvetna om att rubriken som sådan närmast kan ge sken av att vilja exkludera personer från att ta del av uppsatsen, vilket givetvis aldrig varit vårt syfte. Vi upplever dock att man i arbetet med en uppsats behöver fastställa en bild av läsaren och dennes tidigare erfarenheter av ämnesområdet, för att kunna åstadkomma en rimlig balans mellan grundläggande teorier och den primära diskussionen. Hade uppsatsen varit anpassad till personer utan någon som helst erfarenhet av revision och andra företagsekonomiska begrepp, skulle en stor del av arbetet ha gått åt till att förklara grundläggande principer inom företagsekonomi. Detta anser vi, hade tagit allt för stor fokus från den huvudsakliga diskussionen, dvs. problematiken kring revisorers oberoende.

Vår utgångspunkt är istället att läsaren redan besitter grundläggande kunskaper inom redovisning

och revision samt om revisionsbranschens utveckling. Avsikten har därmed aldrig varit att gå in i någon mer omfattande förklaring av den typ av begrepp som man kan utgå från att en person med övergripande kunskaper om revision redan bör känna till.<sup>17</sup> Den språkliga biten kan således komma att uppfattas som tung och svårläst av individer utanför detta vetenskapliga område, då språket är tämligen ämnesrelaterat. Den icke insatte läsaren kan därmed uppleva en viss abstraktion och därför missförstå vissa resonemang.<sup>18</sup>

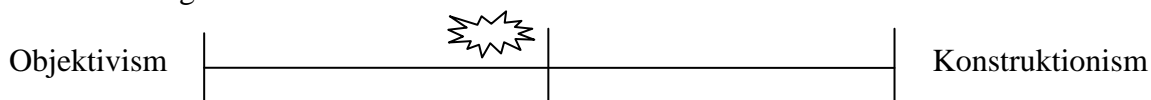
Vi har dock aldrig haft för avsikt att skriva denna uppsats för den ”breda skaran” utan har istället valt att fokusera på ett avgränsat område inom revision, som vi själva anser bör ges mer utrymme i den stora debatten. Vi har tidigare klargjort att syftet med denna studie är att bidra till en ökad förståelse och intresse kring tillämpningen och utvecklingen av oberoenderegler och uppsatsen riktas därmed i första hand till akademiker inom redovisnings och revisionsområdet samt individer som praktiserar eller kommer i kontakt med revision inom sitt yrke. Därmed ej sagt att även personer med annan bakgrund än företagsekonomi kan tillgodogöra sig uppsatsen. Uppsatsen bör i dessa fall dock kompletteras med en mer ingående förklaring av olika förekommande företagsekonomiska begrepp.

Med utgångspunkten att läsaren redan är relativt insatt i revisionsbegreppet och syftet med oberoende revision, har vi dock valt att inleda teoriavsnittet med ett introducerande avsnitt om revisionen och dess syfte. Detta fyller en viktig funktion då det skapar en logisk ingång till den fortsatta diskussionen. Det har också väsentlig betydelse för att läsaren lätt ska kunna förstå våra resonemang längre fram i uppsatsen, då dessa ofta går tillbaka till de grundläggande idéerna om revisionens syfte.

## 2.4 Vetenskapligt angreppssätt

### 2.4.1 Ontologisk ståndpunkt

Vår ontologiska ståndpunkt är inte helt uppdelad i de båda klassiska ståndpunkterna objektivism och konstruktionism. Vi menar att de sociala aktörer som företar handlingar i det sociala spelet påverkas och styrs av de regler och koder som finns uppsatta. För en revisor innebär detta att denne i viss utsträckning är bunden av de hierarkiska strukturer och koder som existerar på revisionsbyrån. Bryter revisorn dessa koder så innebär det att denne kan komma att utsättas för sanktioner från omgivningen. Revisorn kan således komma att börja ta till sig de värderingar som råder på byrån och dessa värderingar kommer sannolikt att påverka revisorns yrkesutövning, exempelvis i synen på oberoendet. Revisorn är därmed delvis fången i konstruerade sociala strukturer.<sup>19</sup> Vi tror dock att individuella revisorer till viss del också är benägna att skapa sig egna uppfattningar om den sociala kontext i vilken dom verkar och delvis bidra till utvecklingen av de sociala företeelser som existerar i deras yrkesmiljö<sup>20</sup> Vår ontologiska ståndpunkt är således inte helt lätt att utreda, men vi anser att det är en mer objektivistisk hållning. Vi har i detta resonemang valt att begränsa revisorns sociala verklighetsfär till dennes yrke. Det är här inget sagt om hur revisorn kan påverka de sociala företeelserna utifrån en annan social kontext än inom sin yrkesutövning. Dessa avgränsade situationer har vi dock inte haft kännedom om och vi kommer inte heller diskutera det vidare. Dessa kommer inte heller påverka vårt val ontologisk ståndpunkt. Vårt val av ontologisk ståndpunkt illustreras i figur 1.



**Figur 1. Ontologi**

17 Rienecker och Jörgensen, Att skriva en bra uppsats, upplaga 2, Liber AB, Ljubljana 2008, sida 345

18 Rienecker och Jörgensen, Att skriva en bra uppsats, upplaga 2, Liber AB, Ljubljana 2008, sida 367

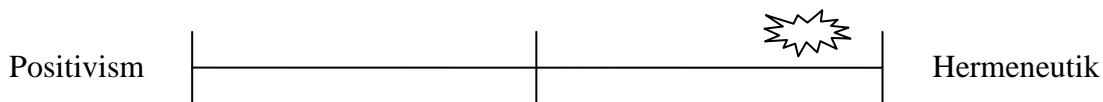
19 Arbnor och Bjerke, Företagsekonomisk metodlära- andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1994, sida 43

20 Arbnor och Bjerke, Företagsekonomisk metodlära- andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1994, sida 48



## 2.4.2 Epistemologisk ståndpunkt

Även gällande epistemologiskt förhållningssätt existerar två ytterligheter. Dessa två är de positivistiska och hermeneutiska skolbildningarna. Det företagsekonomiska problem vi valt att studera baseras på mjuka data vilket gör problemet omöjligt eller i vart fall oerhört svårt och opraktiskt att mäta. Ett tolkningsperspektiv blir därmed nödvändigt.<sup>21</sup> Vår epistemologiska ståndpunkt har därför en stark dragning åt det hermeneutiska hållet. Vi eftersträvar en djupgående tolkning av revisorernas uppfattning om oberoendet och vi måste därför tolka det empiriska materialet utifrån en för studien relevant kontext. De hermeneutiska inslaget i studien är således ytterst påtagligt. Förespråkare för den positivistiska synen menar att forskningen istället ska inriktas på konkreta data som kan mätas i något avseende. Den positivistiska synen ställer sig därför kritisk till omätbara fenomen utan regelbundenhet.<sup>22</sup> Detta gör att positivismen får anses vara ett otillräckligt och opraktiskt epistemologiskt förhållningssätt för denna studie.



Figur 2. Epistemologi

## 2.4.3 Deduktion

Vår uppfattning om förhållandet mellan teori och empiri bottenar i deduktiv teori och studien har till en stor del tydliga deduktiva drag. Vi har därmed utgått ifrån befintlig teori gällande revisorns oberoende och dess regelverk och utifrån denna format en problemfråga som vi haft för avsikt att besvara. Empirisk data har sedan samlats in för att pröva problemfrågan. Studiens resultat har sedan visat huruvida problemfrågan har kunnat besvaras jakande eller ej.<sup>23</sup>

Vi är medvetna om att kvalitativ forskning, tillskillnad från vår studie, av tradition ofta är induktiv. Ett induktivt angreppssätt lämpar sig dock inte i detta fall då vi avsett att studera revisorers syn på regelverket utifrån de förutsättningar som redan finns uppställda. Vi har därmed haft gällande regelverk samt normgivning som utgångspunkt för att sedan testa denna mot verkligheten. En induktiv ansats skulle ha lämpat sig bättre i en annan kontext. Hade vi exempelvis valt att istället studera hur revisorerna upplever sin arbetsmiljö, hade en induktiv ansats troligtvis varit bättre lämpad. Vi hade då utifrån den empiriska datan grundat teorier kring hur revisorer påverkas av sin arbetsmiljö. Detta resonemang får visa på lämpligheten av att utgå deduktivt för att besvara vår problemfråga.

## 2.5 Metodval

### 2.5.1 Kvalitativ metod

Vårt metodval har i hög grad påverkats av vårt epistemologiska synsätt då detta präglade den typ av forskningsstrategi vi har valt för att genomföra vår studie. Vi har i enlighet med det hermeneutiska synsättet haft för avsikt att få en djupare förståelse för revisorers uppfattning om oberoendeproblematiken. Vi har därför valt att använda oss av en kvalitativ ansats för att besvara studiens problemfråga. Detta då vi anser denna vara överlägsen kvantitativa metoder i det hänseendet. Vi har genomfört en intervjustudie med svenska revisorer, i vilken vi fått möjlighet att beröra problemfrågan på djupet. Revisorerna har givits ett stort utrymme att själva utveckla sina svar och ståndpunkter utifrån sina erfarenheter. Vi har som forskare försökt att inta en så passiv roll som möjligt för att inte störa respondenterna i deras tankebanor och resonemang. Denna passiva roll har vi även åtagit oss för att undvika att styra respondenterna i en viss specifik riktning vilket inte

21 Johannessen och Tufte, Introduktion till Samhällsvetenskaplig metod, Liber Ekonomi, Malmö 2003, sida 70

22 Arbnor och Bjerke, Företagsekonomisk metodlära- andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1994, sida 113

23 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 23

skulle vara önskvärt då vi ämnade anta en så objektiv roll som möjligt i studien. Hade vi istället utgått från en kvantitativ ansats med exempelvis en enkätstudie skulle antalet respondenter visserligen ha blivit betydligt fler, vilket ur ett representativitetsperspektiv givetvis hade varit att föredra. Vi anser dock att detta hade förhindrat en för studien tillfredställande analys av datan. Den djupgående förståelsen för respondenternas ståndpunkter hade uteblivit och respondenterna skulle inte heller ha haft möjligheten att röra sig flexibelt mellan frågorna och fokuserat på det som varje enskild respondent upplevt varit viktigast.<sup>24</sup> Vi hade vid en kvantitativ ansats dessutom saknat möjligheten att ställa motfrågor och bett respondenten utveckla intressanta resonemang och sidospår som hade kunnat vara av intresse för studien. Vi hade därmed riskerat att gå miste om intressanta infallsvinklar. Det bör nämnas att vi för den delen inte förkastar användandet av kvantitativa metoder som sådana, men att vi anser att användandet av kvantitativa angreppssätt lämpar sig bättre för att besvara andra typer av problemfrågor. Hade vi exempelvis istället varit intresserade av att jämföra RN:s disciplinavgöranden före och efter införandet av RevL, hade en kvantitativ metod sannolikt varit bättre lämpad. Fokus för en sådan studie hade legat på att via kvantifierbar data söka en förklaring, snarare än att få en djupare förståelse för individers beteende.<sup>25</sup> Vi hade genom insamlingen av data, i form av RN:s rättsfall före och efter införandet av RevL, kunnat ge en förklaring av hur verkligheten är, men vi hade missat den mer ingående förståelsen för RN:s bedömningar. Då vi i denna uppsats alltså haft som målsättning att få en djupare förståelse för revisorers uppfattning om dennes oberoende, ansåg vi därför att ett kvalitativt angreppssätt var att föredra.

### 2.5.2 Kritik av kvalitativ metod

Vi är medvetna om de problem och risker som är förknippade med kvalitativ forskning. Vi anser att det är angeläget att resonera kring dessa för att dels visa på vår medvetenhet kring dem samt att redogöra för de åtgärder vi har vidtagit för att minimera dessa risker. Kvalitativa studier är av natur svåra att replikera för andra forskare. Detta gäller även för vår studie. Problem uppkommer då andra forskare inte kommer att kunna intervjua de respondenter som vi har med i studien, då vi har valt att anonymisera deras personuppgifter. Även om de haft möjlighet att intervjua exakt samma respondenter så hade intervjusituationerna i alla fall sett annorlunda ut. Det är mycket möjligt att andra forskare hade valt att fokusera på andra företeelser än vi och samma följdfrågor hade därför inte ställts.<sup>26</sup> Deras subjektiva bild av verkligheten skiljer sig från vår och resultaten av intervjuerna är således beroende av vem som genomför dem. Detta är en av de vanligast påpekade bristerna hos den kvalitativa forskningen och är av förståeliga skäl, i princip omöjligt att kringgå. Problematiken kring detta är därför något som måste accepteras inom den kvalitativa forskningsmetoden.

Vidare är vi medvetna om att det i en intervjusituation kan uppstå en intervjuareffekt, vilket innebär att vi som forskare på något sätt påverkar respondenterna i någon riktning på grund av vår närvaro. Detta är något som vi har försökt minimera genom att uppträda relativt passivt under intervjuerna för att inte avbryta respondenternas tankespar. Hur vi faktiskt har lyckats med detta är svårt att redovisa då vi inte vet hur utfallet av intervjuerna skulle ha blivit om det inte skulle existera någon intervjuareffekt överhuvudtaget. Vi har således inte något annat att relatera till i vårt fall än det material som faktiskt har samlats in genom intervjuerna.

En annan negativ aspekt förenat med kvalitativ metod är forskarens egna förväntningar i samband med genomförandet av fysiska intervjuer. Vi har som forskare givetvis en förhoppning om att få ett intressant utfall av den insamlade datan, vilket kan ha medfört en förväntan på respondenterna och deras agerande.<sup>27</sup> Våra förväntningar på respondenterna kan därför ha påverkat exempelvis de följdfrågor som vi ställt till respondenterna och på vilket sätt vi ställt dessa. Det kan också haft

---

24 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 361

25 Ibid, sida 29

26 Ibid, sida 319

27 Holme och Solvang, Forskningsmetodik, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1997, sida 106

inverkat på hur vi tolkat respondenternas svar. Exempelvis kan vi redan vid början av studien haft förväntningen att de svenska revisorerna anser att regelverket gällande revisorns oberoende är alldeles för restriktivt, vilket skulle innebära en för studien intressant och kontroversiell slutsats. Denna förväntning skulle sannolikt påverka både valet av följdfrågor samt tolkningen av svaren på dessa. Vi har i största möjliga utsträckning strävat efter att minimera våra egna förväntningar under intervjusituationerna, för att minska denna effekt.

### **2.5.3 Överförbarhet**

Med en kvalitativ metod strävar vi efter överförbarhet i studien istället för begreppet generaliserbarhet som är vanligt förekommande i kvantitativa ansatser. En orsak till detta är att ordet generalisering kan ge associationer till statistisk generalisering vilket det inte är frågan om i detta fall.<sup>28</sup> Ett av skälen till att det inte är möjligt att generalisera studien är val av studiens urvalsmetod som inte är slumpmässig samt att populationen av respondenter är för liten för att en generaliserbarhet ska vara möjlig.<sup>29</sup> Det vi menar med överförbarhet är att studiens resultat ska kunna vara överförbart och kunna tolkas till en miljö utanför studiens ramar och miljöer. Överförbarhet till hur situationen är i Sverige gällande revisorers syn på praxis torde kunna göras till viss del även om vi har samlat in den empiriska datan i en medelstor svensk stad. Dock måste vi vara medvetna om att det i Sverige finns en stor mängd revisorer som inte har deltagit i studien men ett visst samband utifrån vårt urval av respondenter borde vi ändå kunna urskilja. Då vi har utgått ifrån en svensk kontext och praxis från RN blir vår studie inte överförbar till en annan miljö än den svenska då den svenska revisionspraxisen skiljer sig från andra länders. Konsekvensen av detta blir som vi nämnt i avgränsningarna att vi i studien har avgränsat oss till att enbart studera svenska förhållanden.

Kvalitativ forskning har fått utstå kritik för att vara subjektiv sin karaktär. Problemen ligger i att det i stor del är våra egna subjektiva bedömningar som påverkar vad som vi som forskare har tyckt vara viktiga aspekter i den data som vi har samlat in.<sup>30</sup> Problemen i subjektiviteten i den kvalitativa forskningen kan även kopplas till ovan förda resonemang om replikerbarhet.

## **2.6 Etik**

Etik är en viktig fråga i forskningssammanhang och framförallt inom ett ämne som revision. Revisorerna har genom sitt yrke en strikt etisk kod att följa i sin yrkesutövning och således blir dessa frågor ytterst viktiga i detta fall. Etiken styr att forskningsprocessen är genomförd på ett korrekt och vedertaget sätt. Vi som forskare har det övergripande ansvaret över hur respondenterna påverkas av studien.<sup>31</sup> Vi har i vår studie utgått ifrån de forskningsetiska regler som har publicerats av Humanistiskt- och samhällsvetenskapliga forskningsrådet. I dessa forskningsetiska regler ställs det upp fyra stycken huvudkrav upp som måste följas, informationskravet, samtyckeskravet, konfidentiellitet samt nyttjandekravet.<sup>32</sup>

### **2.6.1 Informationskravet**

Informationskravet har vi uppfyllt genom att tydligt förklara för respondenterna vad det är för typ av studie vi genomför samt syftet med denna. Respondenten har även informerats om sin roll i studien och samt de villkor som denne deltar på. Vi har även informerat om att medverkan i vår studie är frivillig och att respondenten har möjlighet att avbryta sitt deltagande om denne så önskar.

---

28 Johannessen och Tufte, *Introduktion till Samhällsvetenskaplig metod*, Liber Ekonomi, Malmö 2003, sida 125

29 Bryman och Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 320

30 Bryman och Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 318

31 <http://www.codex.vr.se/oversikter/manniskor/manniskor.html>

32 *Forskningsetiska principer inom humanistisk- och samhällsvetenskaplig forskning*, sida 6

### **2.6.2 Samtyckeskravet**

Samtyckeskravet har vi uppfyllt genom att skicka ut en förfrågan om att delta till respondenten. Då respondenten har accepterat sin medverkan har vi antagit att respondenten har givit sitt samtycke att deltaga då vi skickade ut intervjumallen samtidigt som förfrågan. Vi har då antagit att respondenten har läst igenom vad som kommer att behandlas under intervjun.

### **2.6.3 Konfidentiellitet**

Konfidentiellitetskravet har uppfyllts genom att vi har valt att anonymisera alla de respondenter som har valt att ställa upp i studien. Anonymiteten medför att respondenternas identitet inte kommer att kunna spåras genom studien samt att deras identitet enbart kommer vara känd av oss.<sup>33</sup> Vi har utöver respondentens namn även valt att anonymisera byrån samt andra uppgifter som kan vara av intresse, men som också kan röja respondentens identitet. Revisorns titel har vi dock valt att inte utesluta då denna information kan vara delvis visat på revisorns kompetens och erfarenhet samtidigt som ett utelämnande knappast innebär ett hot mot konfidentialitetskravet då det inte går att spåra respondenten utifrån dennes titel.

### **2.6.4 Nyttjandekravet**

Nyttjandekravet har uppfyllts genom att vi har informerat respondenten om att studiens resultat enbart kommer att användas inom forskningen och inte lämnas ut för kommersiella syften. Materialet kommer inte heller att lämnas ut till berörda myndigheter men då studien kommer bli tillgänglig för allmän beskådan kan vi dock inte förhindra att dessa organisationer tar del av materialet och använder det för egna syften. Men då respondenterna har anonymiserats kommer det inte vara möjligt att identifiera vem som har sagt vad i studien.

### **2.6.5 Övriga Forskningsetiska rekommendationer**

Utöver dessa ovan nämnda principer har vi även följt de Humanistiska och samhällsvetenskapliga rådets övriga rekommendationer gällande hur vi som forskare skall förhålla oss till respondenterna.<sup>34</sup> En av rekommendationerna är att låta respondenten ta del av känsligt material som har kommit fram efter intervjusituationen. Respondenterna har i vår studie givits möjlighet att efter intervjuernas transkribering, godkänna vår tolkning av vad som diskuterats, för att inte riskera att publicera material mot respondentens avsikt eller vilja. Den andra rekommendationen går delvis in i nyttjandekravet och handlar om att respondenten ska underrättas var studien ska publiceras samt att bli erbjudna att ta del av studiens resultat när arbetet är färdigställt. Vi har varit tydliga med att förklara i vilket sammanhang vi utför studien och vart den kommer att publiceras. Vi har dessutom erbjudit oss att via e-mail distribuera studien till respondenterna, efter färdigställandet. Vi har även i studien förhållit oss till de regler som lagstadgas i personuppgiftslagen (1998:204). Sammanfattningsvis så har vi gjort vårt yttersta för att upprätthålla den etik som Humanistiska och samhällsvetenskapliga rådet förmedlar. Vi är övertygade om att forskare som gör avsteg från etiska frågor försämrar forskningens legitimitet i samhället, vilket givetvis inte är önskvärt.

## **2.7 Sekundära källor**

Med utgångspunkt i vårt deduktiva angreppssätt inleddes arbetet med denna uppsats med en genomgående insamling av sekundära källor rörande uppsatsens problem. Vi ville därmed skapa en samlad teoretisk referensram över den reglering och normgivning som styr oberoendefrågor.<sup>35</sup>

Då uppsatsen har ett tydligt fokus på regelverket gällande oberoendefrågor, har en stor del av den teoretiska referensramen koncentrerats kring lagtext samt förarbeten och praxis. Dessa har kompletterats med vetenskaplig litteratur, avhandlingar, vetenskapliga artiklar samt fackpress inom området, för att därmed kunna få en mer samlad bild av oberoendeproblematiken. Här bör nämnas att vi enligt angivna avgränsningar har valt att utelämnat vissa delar rörande revisorns oberoende och att insamlingen av sekundära källor således inte haft som syfte att sammanfatta den totala mängden

---

33 Ritche och Lewis, *Qualitative research practice*, Sage publications Ltd, London 2005, sida 67

34 Forskningsetiska principer inom humanistisk- och samhällsvetenskaplig forskning, sida 15

35 Backman, *Rapporter och uppsatser*, Jarl Backman och studentlitteratur, Lund 1998, sida 66

litteratur som finns tillgänglig gällande revisorns oberoende. Detta hade blivit allt för omfattande och inte heller relevant för problemfrågan. Vår strategi för insamlingen av data har istället varit att fokusera på de sekundära källor som vi upplevt vara relevanta utifrån uppsatsens problem med hänsyn till de avgränsningar vi valt.<sup>36</sup> Vi upplever att vår insamling av sekundära källor genererat en teoretisk mättnad och att ytterligare insamling av sekundära källor därmed ej hade utvecklat vår teoretiska referensram.<sup>37</sup> Den vetenskapliga litteraturen samt vetenskapliga artiklar och avhandlingar har hämtats från Umeå universitetsbibliotek och de databaser som har funnits tillgängliga där. Vi har utgått från databasen Emerald, men har också delgivit en del av artiklarna via anställda på Umeå universitet. Vi har använt sökord som ”Audit independence”, ”Revisorslagen”, ”Revisorsnämnden” och ”Enron scandal”. Revisorsnämndens praxis är offentlig och finns tillgänglig på deras webbplats<sup>38</sup>

### **2.7.1 Kritik mot sekundära källor**

Vi har lagt stor vikt vid att bibehålla ett kritiskt förhållningsätt till det material som insamlats för studien. Vi är medvetna om att det material som vi använt oss av kan ha varit vinklat för en viss ståndpunkt och att författarna bakom texterna kan ha haft underliggande motiv, som är svåra att upptäcka vid en första anblick. Det har därför varit viktigt att få klargjort i vilket syfte författarna har skrivit sina texter. Detta för att säkerställa att det material vi samlat in verkligen varit relevant för studien. Uppsatsen innehåller en rad vetenskapliga artiklar samt lagtext, vilket har gjort att en stor del av den information vi har samlat in redan har kvalitetsgranskats i en mängd olika instanser. Vetenskapliga artiklar bedöms av en granskningskommitté bestående av professionella forskare, innan de publiceras.<sup>39</sup> Detta har medfört att vi försäkrats om kvaliteten i dessa artiklar. Vi har eftersträvat att använda oss av så aktuella källor som möjligt och har därför kvalitetsgranskat allt insamlat material för att säkra att det fortfarande var relevant för genomförandet av vår studie. De källor som vi har hänvisat till i studien uppfyller alla det kriteriet.

Lagtexten har granskats av Sveriges Riksdag samt olika remissinstanser innan den trädde i kraft. Det problem som vi haft gällande lagtexten är att den delvis är svårläst, vilket kan ha lett till missförstånd i tolkningen av denna. För att kringgå detta har vi använt kompletterande information i form av relevanta förarbeten till lagen, för att på ett bättre sätt få förståelse för syftet samt innerbörden av lagtexten.

Internetkällorna har främst utgjorts av de material som har funnits tillgängligt via RN:s hemsida. Då RN är det statliga organ som har som uppgift att övervaka att regelverket gällande den lagstadgade revisionen i Sverige efterföljs, anser vi att de besitter en stor kompetens inom området. För vidare kritisk diskussion gällande RN:s praxis, hänvisar vi till avsnitt **3.4.2**.

Vad gäller material från olika tidsskrifters nätupplagor, har vi ansett oss tvungna att förhålla oss mer kritiskt, då vi inte vet något om hur materialet till dessa artiklar har samlats in eller hur de har kvalitetsgranskats internt hos respektive redaktion. De källor som utgjorts av nätbaserat material har hämtats från stora välrenommerade redaktioner som kan tänkas värna om sitt goda rykte. Detta har med största sannolikhet inneburit att de material de publicerat på hemsidan har viss substans, men vi har trots detta valt ett mer restriktivt förhållningssätt till det materialet.

---

36 Ibid, sida 67

37 Bryman, Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Författarna och Liber AB 2005, sida 351

38 [www.rn.se](http://www.rn.se)

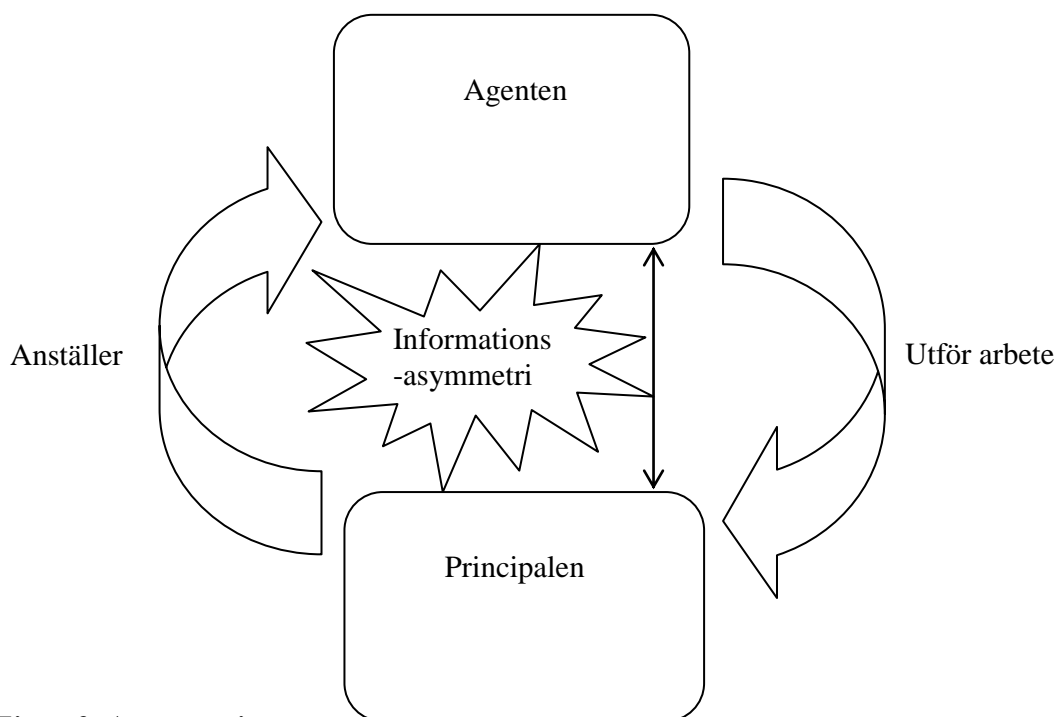
39 <http://www.ub.umu.se/amnesguider/guide/texter.htm>

### 3. TEORETISK REFERENSRAM

*I detta avsnitt kommer vi att redogöra för uppsatsens teoretiska referensram. Vi inleder med en kortfattad introduktion av själva revisionsbegreppet för att sedan behandla regleringen samt normgivningen gällande oberoendeproblematiken på den svenska revisionsmarknaden.*

#### 3.1 Vikten av revision

För att läsaren ska kunna förstå och dra lärdom av studien är det viktigt att denne förstår revisionens syfte och för vem revisionen är användbar. Vi vill därför inleda detta kapitel med en kort introduktion till revisionsbegreppet för att därmed få en mer naturlig ingång till den fortsatta teorisammanställningen. Revision har en viktig samhällsfunktion att spela, vilket har blivit allt mer uppenbart till följd av under senare åren uppmärksammade revisionskandaler, såsom Enron, Worldcom och Parmalat. Revisorns primära roll är att granska företags räkenskaper för att säkerställa att företagsledningens uppgifter är korrekta.<sup>40</sup> Revisorn har även som uppgift att förminska den informationsasymmetri som uppstår mellan företagets ledning och dess övriga intressenter. Man talar om ”agentteori”, vilket kortfattat innebär att företagsledningen av förklarliga skäl har mer information om företagets verksamhet än dess ägare. Här uppkommer problemet att ägarna inte säkert kan veta om ledningen arbetar för ägarnas välfärd eller för att optimera sin egen välfärd. Revisorns uppgift är således att minska denna informationsasymmetri så att ägarna kan utvärdera i vems intressen dessa har handlat.<sup>41</sup>



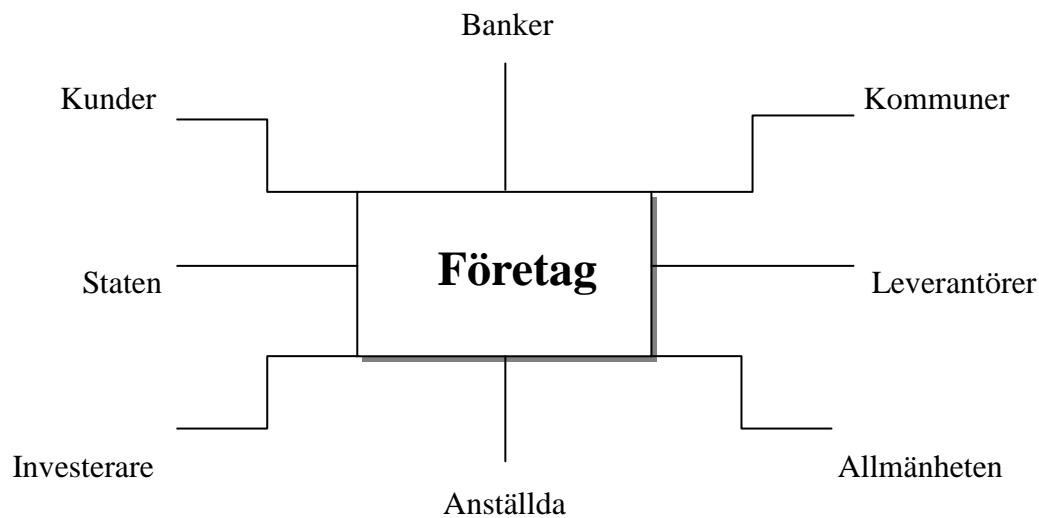
**Figur 3. Agentteorin**

Figur 3 illustrerar ett publikt aktiebolag med en stor grupp av investerare (principalen). Dessa ansvarar inte själva för den löpande förvaltningen av bolaget. Till sin hjälp anställer investerarna istället en VD (agenten) som ska verka för aktieägarnas intressen. Ett problem som uppstår är att

40 Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt, Auditing & Assurance Services- International edition, McGraw-Hill, Berkshire 2006, sida 7

41 Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt, Auditing & Assurance Services.-International edition, McGraw-Hill, Berkshire 2006, sida 8

VD kommer att tillförskaffa sig mer information om företaget än investerarna vilket benämns som informationsasymmetri. Informationsasymmetrin leder till att det blir svårt för investerarna att övervaka VD:n och säkerställa att denne arbetar för investerarnas välfärd och inte för att främja sina egna ekonomiska intressen.<sup>42</sup> För att minska informationsasymmetrin anlitar investerarna en revisor som oberoende granskar bolaget. Informationsasymmetri uppstår även i förhållande till andra parter som t.ex. kreditgivare som lånar ut pengar till företaget. Revisionen ger ett bättre underlag för kreditgivarna att fatta rationella beslut utifrån marknadsmässiga villkor.<sup>43</sup> Företagets kunder kan ha intresse av räkenskaperna utifrån eventuella garantiförpliktelser mot företaget. Investerare kan ha nytta av revisionen för att fatta rationella investeringsbeslut. Revisionen har således som uppgift att förse dessa grupper av intressenter med förtroendegivande, trovärdig och relevant information vilket i revisionsteorin benämns som credibility theory.<sup>44</sup> Exempel på ett företags intressegrupper, för vilka informationsasymmetrin måste minska, kan illustreras genom den så kallade Intressemodellen som presenteras i figur 4.



*Figur 4. Intressemodellen*

### 3.2 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende i förhållande till revisionsfirmans kunder är ett mycket diskuterat ämne i såväl yrkesmässiga som akademiska kretsar. Revisorns oberoende till sina kunder och dess ledning är en viktig förutsättning för revisorns förmåga att genomföra en objektiv revision av kundens räkenskaper.<sup>45</sup> Brister i oberoendet kan leda till att revisorns agerande i revisionsarbetet påverkas av dennes relation till kunden. Detta är inte önskvärt då det underminerar revisionens och revisorns roll som oberoende och granskande organ i det ekonomiska systemet. Detta är följaktligen nära sammankopplat med vad som ovan diskuterats om revisionens funktion. Om revisorn inte är oberoende, hur kan då ett företags intressenter förlita sig på riktigheten i företagets räkenskaper? Själva kärnan i revisionen är att granska företags ekonomiska rapporter på ett sådant sätt att det inte finns några väsentliga fel och att informationen kan anses vara tillförlitlig för en tredje part, exempelvis aktieägare, kreditgivare, leverantörer, anställda osv. Revisionen ska fungera som en garanti för användaren av informationen att rapporterna verkligen överensstämmer med verkligheten.<sup>46</sup> Aktörer på den finansiella marknaden ska således kunna basera rationella beslut utifrån revisionsberättelsen. Tidigare forskning visar att revisionsinstitutet bidrar till finansiell och

42 Sundgren, Internationell redovisning- Teori och praxis, Studentlitteratur, Lund 2009, sida 44

43 Sundgren, Internationell redovisning- Teori och praxis, Studentlitteratur, Lund 2009, sida 48

44 Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005, sida 106

45 Sucher och Kosmala-MacLulich, Independence in the Czech Republic: an insight, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 17, No 2, 2004, sida 276

46 Ibid, sida 277

ekonomisk utveckling genom att bidra med säker finansiell information till finansmarknaden. Revisionen bidrar till effektiv allokering av kapital till företag vilket bidrar till ekonomisk utveckling då rationella beslut är möjliga att göra.<sup>47</sup> Detta resonemang stärker ytterligare vikten av att revisorns oberoende inte inskränks, då detta kan få stora ekonomiska effekter på samhället som i fallet med skandalen i Enron och revisionsbyrån Arthur Andersen. Det står klart att revisorns oberoende utgör en viktig funktion i det moderna samhället. För en närmare diskussion av själva oberoendebegreppet hänvisas till avsnitt 1.5.

### 3.2.1 Kritik mot oberoendebegreppet

Som nämnts ovan i föregående avsnitt är revisorns oberoende ett aktuellt och väldiskuterat ämne inom såväl akademiska som yrkesmässiga kretsar. Många akademiker och praktiserande revisorer har på olika sätt bidragit till att samla olika argument om detta ämne och har haft olika perspektiv och utgångspunkter i sina resonemang. Kritik mot huruvida revisorn överhuvudtaget kan anta ett helt oberoende förhållningsätt gentemot sin kund förs bl.a. av Bazerman et al. Deras forskning är intressant då de valt att angripa dessa frågor ur ett psykologiskt perspektiv. De menar med hänvisning till tidigare psykologisk forskning att det är ett orealistiskt antagande att revisorn inte skulle påverkas av sin kund. De argumenterar att information som presenteras inför olika individer kommer att tolkas på olika sätt utifrån vilken roll dessa har i olika situationer.<sup>48</sup> De kopplar analogt dessa psykologiska upptäckter till revisionsarbetet. Den koppling de gör till revision utgörs av att revisorn kan tänkas handla utifrån egenintresse, revisionskunden samt att rationalisera revisionen istället för att verka för externa användares intresse.<sup>49</sup> Slutsatsen i deras forskning är att även de mest etiska och moraliska revisorerna inte har förmåga att stå emot de psykologiska kognitiva krafterna som inverkar på dennes oberoende gentemot kunden. Även om deras forskning är intressant och tankeväckande riktar vi dock viss kritik mot denna, då det är svårt att mäta effekterna av oberoendehotet och vilken inverkan den har på kvaliteten på revisionen. Ytterligare kritik från vår sida handlar om att de har bortsett från de individuella revisorernas kunskapsnivå samt perception om vilka åtgärder som är nödvändiga att vidta i revisionsarbetet. Det saknas även en diskussion huruvida oberoendehotet påverkar intressenternas beslutsfattande.

En annan kritisk röst mot revisorns oberoende förs av Jeppesen-Klarskov som argumenterar att revisionsbyråernas strategi, att liknas vid en partner med revisionskunden, eroderar oberoendet. Han kritiserar byråernas strävan efter att bistå kunden med hjälp att uppnå finansiella och strategiska mål.<sup>50</sup> Han menar att dessa åtaganden gentemot kunden urholkar byråernas förmåga att ta de anonyma intressenterna i beaktande, vilket vi till stor del instämmer i. Jeppesen-Klarskov talar om det som vi tidigare benämnt som det ”det synliga oberoendet” och resonerar att intressenterna kan tänkas uppfatta byråerna som icke oberoende, då de idag säljer mer tjänster än enbart revision till kunden. Kundens finansiella framsteg blir således en ökad inkomstkälla för revisionsbolaget och det kan enligt Jeppesen-Klarskov upplevas som ett ökat ömsesidigt beroende mellan parterna.<sup>51</sup> Detta resonemang, vilket har en tydlig koppling till situationen mellan Enron och Arthur Andersen, kommer att utvecklas närmare i avsnitt ”Egenintressehotet” (3.5.2). Viss kritik bör dock utfärdas mot Jeppesen-Klarskov, då de haft ett väldigt hypotetisk snarare än empiriskt förhållningssätt. De resonerar kring situationer som kan tänkas uppstå utan att nämna andra kringliggande orsaker som kan tänkas bidra till att det synliga oberoendet bryts. Studien är dock intressant då den lyfter viktiga frågeställningar hur starka band revisionsbyrån bör ha till sina kunder.

---

47 Habib, Legal Environment, Accounting Information, Auditing and Information Intermediaries: Survey of the Empirical literature, Journal of Accounting Literature, Vol 26, 2007, sida 11, 13

48 Bazerman, Morgan och Loewenstein, The Impossibility of Auditor Independence, Sloan Management Review/ Summer 1997, sida 92

49 Ibid, sida 93

50 Jeppesen-Klarskov, Reinventing auditing, redefining consulting and independence, The European Accounting Review 1998, 7:3, sida 526

51 Ibid, sida 525



### 3.3 Internationella regelverk

Svenska revisorer måste ta i beaktelse både nationella- samt internationella regelverk i sin yrkesutövning och det är också tydligt att den svenska regleringen av revisorers oberoende påverkats av utvecklingen på den internationella marknaden.<sup>52</sup> Vi kommer därför att mycket kortfattat redogöra för de internationella organisationer som haft störst inverkan på den svenska oberoenderegleringen.

#### 3.3.1 International Federation of Accountants

The International Federation of Accountants (IFAC) är ett internationellt organ vars huvudsakliga syfte är att skydda det publika intresset genom att utveckla internationella standarder inom revisorsyrket. IFAC bildades 1977 och bestod då av 63 medlemsorganisationer. Sedan dess har verksamheten vuxit och siffran över medlemsorganisationer är idag 157, utspritt på 123 länder.<sup>53</sup> Sverige representeras av organisationen FAR SRS, som beskrivs närmre i ett eget avsnitt nedan. IFAC verkar för en harmonisering av regelverken rörande revision internationellt och ett utökat samarbete mellan dess medlemsorganisationer. IFAC ger i publikationen ”*IFAC code of ethics for professional Accountants*” riktlinjer för sina medlemmar. I avsnitt 290 behandlas regleringen kring revisorns oberoende. Dessa regler skall, vid sidan av den nationella lagstiftningen på området, beaktas av IFAC:s medlemmar. IFAC:s regler om oberoende fungerar därmed som en lägsta acceptabel nivå för dess medlemmar, med reservation för att den nationella lagstiftningen i första hand gäller och att denna kan innehålla strängare regler än IFAC.<sup>54</sup> IFAC har som vi redan nämnt haft stor inverkan på den svenska oberoenderegleringen och tolkningen av begreppet oberoende, där hänsyn har tagits både till det synbara- samt det faktiska oberoendet.

#### 3.3.2 EU:s regelverk

EU-baserade bolag som överstiger den så kallade ”gränsvån” måste ha en oberoende revisionsfunktion. Det är dock upp till varje separat medlemsland att besluta om huruvida även bolag under denna gränsvån skall stå under revisionsplikt.<sup>55</sup> 16 maj 2002 utgav Europakommissionen en recommendation angående revisorns oberoende; *European Commission Recommendation on statutory auditor’s independence in the EU: A set of Fundamental Principles*. Rekommendationen är dock inte tvingande för medlemsstaterna av skälet att kommissionen menar att implementeringen av rekommendationen kommer att gå snabbare om detta sköts av medlemsstaterna enskilt.<sup>56</sup> Tanken med rekommendationen var att harmonisera reglerna i medlemsstaterna för att skapa ett mer enhetligt regelsystem för att förenkla användningen av ekonomiska rapporter. Rekommendationen fastställer en miniminivå över regleringsgraden gällande revisorns oberoende i EU men det är upp till varje enskild medlemsstat att besluta om striktare regler om de så önskar.<sup>57</sup>

Europakommissionens rekommendation stadgar, liksom IFAC:s ramverk, att revisorns oberoende ska existera båda i sinnet (faktiskt oberoende) och i framställelse (synligt oberoende). Man har lagt stor vikt vid att revisorsyrket som sådant är beroende av trovärdighet från samhällets sida och att hela revisorstjänsten fallerar om revisorn inte upplevs som oberoende, även om motsatsen i själva verket råder i praktiken.<sup>58</sup>

---

52 Samlingsvolymen 2007 del 2, FAR Förlag, Stockholm 2007, sid. 150

53 <http://www.ifac.org/History/>

54 Samlingsvolymen 2007 del 2, FAR Förlag, Stockholm 2007, sid. 150

55 Svanström. ”Revision och rådgivning Efterfrågan, kvalitet och oberoende”, Umeå School of Business, Umeå universitet, 2008, sida 6

56 Official Journal of the European Communities, Statutory auditor’s independence in the EU: A set of Fundamental Principles, punkt 10 sid.2

57 Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt, Auditing & Assurance Services-International edition, McGraw-Hill, Berkshire 2006, sida 613-614

58 European Commission (EC) Recommendation on statutory auditor’s independence in the EU: A set of Fundamental

## 3.4 Svensk reglering

I Sverige infördes den första regleringen av revisionsplikt för aktiebolag i aktiebolagslagen 1895.<sup>59</sup> Dagens regelverk utgörs främst av RevL, även om det som vi tidigare nämnt även förekommer regler kring revisorers oberoende på andra ställen i lagtexten. Vi kommer i det närmaste att redogöra för den viktigaste regleringen och normgivningen på den svenska revisorsmarknaden.

### 3.4.1 FAR SRS

FAR SRS är en branschorganisation för svenska revisorer som bildades 2006 i och med sammanslagningen av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorsamfundet (SRS). FAR SRS har en betydande roll på den svenska revisorsmarknaden då de företräder revisionsbranschen samt leder utvecklingen angående branschspecifika frågor. FAR SRS är som vi tidigare nämnt svensk representant i det internationella organet IFAC. FAR SRS ger ut Revisionsstandarder i Sverige (RS) vilka är snarlika IFAC:s standarder. RS ersatte år 2004 de tidigare standarderna, i samband med den så kallade revisionsprocessen.<sup>60</sup> Som medlem i IFAC skall FAR SRS:s medlemmar i arbetet med oberoendefrågor också ta hänsyn till IFAC:s etiska regler samt EU:s rekommendationer. FAR SRS ger i sin PM *”Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet”* praktiska instruktioner för sina medlemmar i frågor om revisorers oberoende.

### 3.4.2 Revisorsnämnden

RN är den statliga myndighet som ansvarar för att näringslivets behov av revision tillhandahålls. Det är RN som behandlar frågor om godkännande samt auktorisation av nya revisorer. RN utövar också så kallad tillsynsverksamhet där de bl.a. prövar frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och revisorsbolag. RN ansvarar dessutom för att främja en god revisors- och revisionsned utifrån ändamålsenliga grunder.<sup>61</sup> Vi har i detta arbete valt att fokusera på RN:s tillsynsverksamhet samt utvecklandet av revisors- och revisionsned. Vi upplever att RN:s arbete med examinering av nya revisorer inte är relevant för uppsatsens fortsatta diskussion och att någon utförligare förklaring än den som givits ovan därför ej är nödvändig. RN bildades 1995 i samband med att Lag (1995:528) om revisorer trädde ikraft. Syftet var att skapa en självständig organisation för revisorsrelaterade frågor. Verksamheten som tidigare bedrivits av Kommerskollegium blev nu allt mer fokuserad på tillsynsverksamheten. Skapandet av RN var en tydlig markering från de styrandes sida att vikten av revision inte skall underskattas i kampen mot den ekonomiska brottsligheten.<sup>62</sup> År 2002 ersattes 1995 års revisorslag av nuvarande Revisorslag 2001:883. I och med införandet av RevL blev Sverige första land i världen med en lagstadgad analysmodell för reglering av revisorers oberoende.<sup>63</sup> RN fick i och med införandet av RevL ett allt större ansvar för utvecklingen av god revisors- och revisionsned.<sup>64</sup> Detta gällde i allra högsta grad i frågor som rör revisorns oberoende, vilket kommer att utvecklas längre fram i detta kapitel.

#### 3.4.2.1 Tillsynsverksamheten

Tillsynsverksamheten sker i Tillsynsnämnden och är uppdelad under Systematisk och uppsökande tillsyn (SUT), Löpande kvalitetskontroll, Förhandsbesked samt Disciplinärenden. Det huvudsakliga fokuset i uppkastan ligger på förhandsbeskeden och disciplinärendena, då dessa spelar en avgörande roll för var nivån på revisorns oberoende i Sverige. Vi beskriver dock kortfattat även de övriga

---

Principles, English edition, sida 3

59 Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005, sida 105

60 Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005, sida 114

61 Lagtext, RevL 3§ 4pkt

62 [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706/historia\\_5555.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/historia_5555.html)

63 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005

64 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 88

funktionerna i RN:s tillsynsverksamhet.

#### **3.4.2.2 Systematisk och uppsökande tillsyn**

Systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) innebär att RN själv söker upp och granskar enskilda revisorer samt revisorsbolag. Denna tillsyn sker alltså på initiativ av RN själv och kan leda till att det i fall där det framkommer allvarligare brister leder till ett så kallat disciplinärende, vilket förklaras närmare nedan. SUT verksamheten fokuserar främst på större revisionsbolags revision av stora marknadsnoterade företag.<sup>65</sup>

#### **3.4.2.3 Löpande kvalitetskontroll**

Löpande kvalitetskontroll görs av alla revisorer i Sverige. Det är i första hand FAR SRS som utför dessa kontroller på sina medlemmar. RN har dock som uppgift att kvalitetssäkra denna kontrollfunktion genom att utföra olika stickprov. RN får dessutom information av FAR SRS om vilka revisor som underkänts i deras kontroller eller som vägrat genomgå kontroll. Det är även RN:s ansvar att kontrollera revisorer som inte är knutna till FAR SRS. Även kvalitetskontroller kan leda till att ett disciplinärende öppnas.<sup>66</sup>

#### **3.4.2.4 Förhandsbesked**

Förhandsbesked är en skriftlig förfrågan från revisorn till RN, rörande hur olika omsändigheter gällande revisorns oberoende hindrar denne från att acceptera ett uppdrag. Bedömning görs därmed innan uppdraget accepteras och på initiativ av revisorn själv.

#### **3.4.2.5 Disciplinärenden**

En del av RN:s arbete består i att behandla disciplinärenden mot enskilda revisorer eller registrerade revisionsbolag. Disciplinärenden kan uppkomma efter uppgifter i massmedia, anmälningar från myndigheter, privatpersoner, men även på initiativ av RN själv.<sup>67</sup> De disciplinära åtgärder som kan bli aktuella finns uttryckta i 32§ RevL. Den lägsta graden av åtgärd är en erinran, vilket är ett meddelande till revisorn att denne inte uppfyllt sin plikt i enlighet med god revisors- eller revisionssed. För allvarligare företeelser kan RN antingen utfärda en varning eller upphäva revisorns godkännande alternativt auktorisation. Samma åtgärder gäller mot registrerade revisionsbolag, även om det i det fallet är själva revisionsregistreringen som riskerar att upphävas.<sup>68</sup>

#### **3.4.2.6 RN:s praxis**

Som vi tidigare nämnt spelar RN praxis gällande avgörande i förhandsbesked och disciplinärenden, en viktig roll för utvecklingen av synen på revisorns oberoende i Sverige. Av proposition 2000/01:146 framgår att RN:s praxis i enskilda ärenden tillsammans med dess uttalanden och föreskrifter ansvarar för utvecklingen av god revisors- och revisionssed, även om domstolarna givetvis i egenskap av övre instans har möjlighet att korrigera beslut från RN.<sup>69</sup> Domstolspraxis på området är dock inte särskilt omfattande vilket innebär att RN:s praxis i praktiken utgör nivån för den svenska lagstiftarens uppfattning om revisorns oberoende.<sup>70</sup> RN har också givits rätten att specificera den faktiska innebörden av dokumentationskravet, som ger allmänheten en möjlighet att i efterhand kontrollera revisorers oberoende.<sup>71</sup> En närmare diskussion om dokumentationskravet förs nedan i avsnitt **3.5.3**.

---

65 <http://www.rn.se/rn/tillsyn.html>

66

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/las\\_mer\\_om\\_systematisk\\_och\\_uppsokande\\_tillsyn\\_och\\_kvalitetskontroll.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/las_mer_om_systematisk_och_uppsokande_tillsyn_och_kvalitetskontroll.html)

67 [http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/mer\\_om\\_disciplinarenden.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/mer_om_disciplinarenden.html)

68 Lagtext, RevL 32-34§§

69 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 88

70 Diamant, Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala universitet 2004, sida 106

71 Ibid, sida 106

Det ansvar som vilar på RN tyder på att det finns ett stort förtroende för dess verksamhet på regeringsnivå. Vi anser att det därmed inte finns anledning att ifrågasätta RN:s praxis trovärdighet och tyngd som rättskälla. Då RevL fortfarande är relativt ny kan man dock ifrågasätta huruvida den praxis som hunnit utvecklas sen införandet 2002, är tillräckligt omfattande för att kunna ligga till grund i bedömningen av oberoendefrågor. Christer Lefrell tidigare myndighetschef på RN, framförde i en intervju med tidskriften Balans från 2003, att den praxis som då hade hunnit byggas upp inte var tillräckligt omfattande för att ligga till grund för bedömning i oberoendefrågor.<sup>72</sup> Med ytterligare sex års användning av RevL kan man diskutera huruvida detta uttalande fortfarande håller samma tyngd idag. Onekligen bör en person i Lefrells ställning anses ha stor inblick i problematiken kring oberoendefrågor, varför hans uttalande också väger tungt i sammanhanget. Mot bakgrund av det förtroende som givits RN från regeringsnivå och det faktum att domstolspraxis rörande oberoendeproblematiken är förhållandevis tunn, anser vi dock att RN i egenskap av upprätthållare av god revisors- och revisionssed trots allt får anses utgöra den bästa utgångspunkten för var nivån på revisorns oberoende ligger i praktiken i Sverige. Vi kommer därför att använda RN:s bedömningar i olika förhandsbesked och disciplinärenden som ett komplement till lagstiftningen på området, för att därmed få en bättre förståelse för den praktiska implementeringen av denna. RN:s praxis utgör därmed en av uppsatsens viktigaste teoretiska utgångspunkter.

### 3.4.3 Revisorslagen (2001:883)

De mest direkta och konkreta reglerna om revision finns i RevL som trädde i kraft 1 januari 2002. Arbetet med RevL skedde med stor hänsyn till den internationella utvecklingen gällande oberoendefrågor och det finns som vi också tidigare nämnt likheter mellan regelverken. RevL §21 är den centrala paragraf som reglerar revisorns oberoende och kräver att revisorn inför varje uppdrag har ansvaret att undersöka huruvida det finns omständigheter som kan påverka revisorns opartiskhet i relationen till en kund. Denna paragraf utgör också stommen i den så kallade Analysmodellen, som tagits fram av FAR för att ge praktiska råd till revisorer i oberoendesituationer.

När RevL trädde i kraft 2002 innebar det som vi tidigare nämnt en allt större fokusering på revisorers oberoende. Vikten av en *"allmän och befogad tilltro"* för den information som företag lämnar till olika intressenter framhölls som en central förutsättning för ett fungerande näringsliv. För att skapa förtroende för informationen ansåg man det av största vikt att den externa granskningen, revisionen, utfördes på ett objektivt och självständigt sätt. Här har lagstiftaren som vi tidigare nämnt därför tagit sikte dels på det man benämner som *"revisorns faktiska opartiskhet och självständighet"* samt dennes *"synliga opartiskhet och självständighet"*.<sup>73</sup> Det första fallet handlar om revisorns faktiska förmåga att i det enskilda uppdraget ta hänsyn till alla för uppdraget relevanta omständigheter och att samtidigt inte påverkas av alla övriga omständigheter. I proposition 2000/01:146 nämns även vikten av en för en extern part *"synlig opartiskhet och självständighet"*, vilket innebär att revisorn inte skall sätta sig i situationer där det för tredje man finns skäl att ifrågasätta hans eller hennes oberoende. Det handlar följaktligen även om omgivningens uppfattningar om revisorns agerande. Detta bygger på ovan nämnda resonemang om vikten av ett allmänt förtroende för den externa revisionen och dess granskande funktion av information från företagen till dess olika intressenter. Revisorns oberoende måste med andra ord vara synlig även för omgivningen för att säkerställa deras förtroende för revisorers förmåga att utföra revisionen på ett opartiskt och självständigt sätt.

I samband med att RevL togs fram diskuterades det om man borde göra skillnad på större och mindre klientföretag, när det kommer till kravet på revisorns oberoende. Tidigare forskning pekar på att det i mindre företag finns andra förväntningar på revisorn än i större företag. Mindre företag har större grundläggande behov av redovisningstjänster, då dessa av naturliga skäl inte har samma

72 Tidskriften Balans, 2003, nummer 9, sida 30-33

73 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 56

möjlighet att hålla den typen av kunskap inom företaget. Revisorns roll blir med detta resonemang allt mer fokuserad på olika typer av redovisningstjänster och andra konsultuppdrag, medan det i större företag finns resurser för att ha hela avdelningar inom företaget som bara behandlar ekonomiadministrationen.<sup>74</sup> Av RevL:s förarbeten framgår att både Svenska Revisorsamfundet (numera i FAR SRS) samt Finansinspektionen ansåg att toleransen gällande oberoendehot borde vara högre i mindre företag, mot bakgrund av ett det i dessa inte finns ett lika stort intresse från allmänheten. Företagarnas Riksorganisation gick så långt att de ansåg att privata aktiebolag skulle undantas helt från oberoenderegleringen. Lagstiftaren ansåg dock att även om det bör ställas högre krav på större noterade bolag, så kan mindre privata bolag inte undantas från oberoenderegleringen och att ”minimikraven” bör vara samma för alla typer av klientföretag. Motivet var att omvärldens förtroende för revisorns oberoende är viktigt även hos mindre företag och att det också sannolikt skulle undergräva förtroendet för revisionen i större noterade företag om de mindre företagen undslapp kravet på revision<sup>75</sup> Sverige har av tradition haft en relativt konservativ syn på kravet på lagstadgad oberoende revision, även för mindre bolag. Det har dock knappast undgått någon person med visst intresse av svenskt näringsliv och den svenska revisionsmarknaden, att detta krav med största sannolikhet kommer att försvinna för alla svenska bolag som understiger EU:s gränsvärde. Enligt liggande förslag kommer hela 96,5% av de aktiva svenska aktiebolagen att undantas från kravet på lagstadgad revision från den 1 juli 2010.<sup>76</sup> Ett avskaffande av den lagstadgade revisionsplikten för dessa bolag kommer sannolikt att få stor inverkan på synen på oberoendeproblematiken på den svenska revisionsmarknaden.

## 3.5 Oberoenderegleringen i Revisorslagen

Oberoenderegleringen i RevL kan delas in i tre huvudsakliga delar, vilka vi kommer att beskriva mer i detalj nedan. I den första delen, den så kallade *Presumptionsregeln*, har lagstiftaren angett ett antal typexempel på situationer när revisorns oberoende **presumeras** vara hotat. I den andra delen ”*Presumtionen bryts*”, framgår att olika omständigheter och åtgärder från revisorns sida kan bryta presumtionen att denne är oberoende. I den sista delen ”*Dokumentation*”, framgår att revisorn måste dokumentera de bedömningar som gjorts och åtgärder som tagits i olika oberoenderelaterade situationer. Vi följer därmed i princip analysmodellens disposition med undantag av den del som utgörs av ABL jävsregler, som vi enligt motiveringen i avsnittet om avgränsningar valt att lämna utanför denna uppsats.

### 3.5.1 Presumptionsregeln

Av första stycket i RevL 21§ framgår att revisorn inför varje uppdrag har ansvaret att undersöka huruvida det finns omständigheter som kan påverka revisorns opartiskhet eller självständighet. En sådan undersökning skall även göras löpande under uppdraget till följd av ändrade förutsättningar.<sup>77</sup> Det är inte enbart omständigheter gällande relationen mellan den enskilda revisorn och kunden som faller inom ramen för 21§. Reglerna gäller även för omständigheter kring alla individer som har en sådan ställning att de på något sätt har en förmåga att påverka utfallet av ett revisionsuppdrag. Detta kallas för beslutskedja, och de personer som ingår i beslutskedjan är individer som har ansvaret för övervakning, ledning, revisorsarvoden eller annan översyn över en revisionspartner i revisorsteamet eller genomförandet av en lagstadgad revision. Begreppet omfattar även de parter, aktieägare och andra intressenter som påverkar, granskar eller har direkt inflytande över vad revisionsteamet presterar och påverkar arvudet för revisionsuppdraget. Hot kan även uppkomma i andra bolag inom revisionsbolagets **revisionsgrupp**<sup>78</sup>

Vidare framgår av första stycket 21§, att revisorn skall avböja alternativt avsäga sig uppdraget vid förekomsten av ett antal typsituationer som alltid anses utgöra hot mot revisorns opartiskhet och

74 (Johannisson & Lindmark 1996,(fr Svanströms avhand)

75 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 56

76 SOU 2008:32, sida 188

77 Lagtext RevL 21§ 1 st

78 Lagtext RevL 2§ 6 pkt

självständighet. Detta gäller om revisorn eller någon övrig person inom revisorsgruppen;

- ” har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet” (**Egenintresse hot**)
- ” vid rådgivning som inte utgör revisorsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget” (**Självgransknings hot**)
- ”har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning, (**Vänskaps hot**)
- ” uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet” (**Partställningshot**)
- ” utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag”<sup>79</sup> (**Skrämsel hot**)

Första stycket i 21§ RevL är därmed uppbyggt som en presumtionsregel med utgångspunkten att revisorns opartiskhet och självständighet alltid är hotat vid förekomsten av någon av ovanstående omständigheter och att detta leder till att denne måste avstå, alternativt avsäga sig uppdraget. Av RevL förarbeten framgår att denna prövning skall ske med hänsyn till ”alla för tredje man kända eller okända omständigheter, såsom och ekonomiska mellanhavanden mellan revisorn och den som skall granskas.”<sup>80</sup> Detta innebär att alla omständigheter som kan tänkas påverka tredje mans förtroende för revisorns oberoende skall tas med i bedömningen. Att första stycket är uppbyggt som en presumtionsregel innebär att man i det här skedet inte tar någon som helst hänsyn till förhållandena i det specifika fallet eller den effekt som dessa förhållanden får på revisorn i dennes arbete. Utgångspunkten är istället att det alltid finns skäl att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet vid förekomsten av någon av de i första stycket nämnda omständigheterna.<sup>81</sup>

Omständigheterna i det specifika fallet kan dock få betydelse i ett senare skede vilket kommer att beskrivas närmare i nästa del, ”Presumtionen bryts”. Vi kommer i det närmaste dock att ge en mer utförlig beskrivning av de typiska situationer som enligt RevL 21§ presumeras hota revisorns oberoende. Som vi tidigare nämn väljer vi att i fortsättningen att fokusera på egenintresse hotet, självgranskningshotet samt vänskapshotet.

RevL och dess förarbeten rymmer dock endast en relativt tunn förklaring av de begrepp som nämns i första stycket och då den praktiska tolkningen av begreppen istället har lämnats i händerna på RN har vi valt att delvis komplettera RevL med RN:s praxistolkningar av dessa begrepp. Vi försöker med andra ord definiera begreppens verkliga innebörd utifrån hur RN dömt i olika fall. Vi har även tagit hjälp av FAR:s definitioner av dessa begrepp. Vad som i följande sägs om enskilda revisorer gäller även för registrerade revisionsbolag.<sup>82</sup>

### 3.5.2 Egenintressehotet

Egenintressehotet uppstår om det inom revisionsgruppen finns någon person med direkta eller indirekta ekonomiska intressen i en revisionsklients verksamhet. Detta kan bli fallet om revisorn exempelvis deltar i gemensamma projekt med klienten eller handlar med dennes aktier.<sup>83</sup>

---

79 Lagtext RevL 21§ 1st

80 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 88

81 Diamant, Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala universitet 2004, sida 271

82 Lagtext RevL 23§

83 Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt, Auditing & Assurance Services-International edition, McGraw-Hill, Berkshire 2006, sida 589

Revisionsbyråerna har sedan länge erbjudit revisionskunderna andra tjänster än enbart revision och de har även tagit stora marknadsandelar gällande redovisningstjänster och andra typer av konsulttjänster vilka kan tänkas komma utgöra ett egenintressehot.<sup>84</sup> Detta kan leda till byrån får stora direkta ekonomiska intressen att behålla den enskilda kunden om en stor del av intäkterna kommer från andra tjänster utöver revisionen. Studier visar på att intäkterna från dessa typer av extra tjänster kan uppgå till nästan lika mycket som revisionsintäkterna vilket kan skapa ekonomiska incitament för revisionsbolaget att exempelvis inte skriva en oren revisionsberättelse även fast det kanske skulle vara motiverat med rädsla för att förlora en lönsam kund.<sup>85</sup>

Det finns forskning som pekar på att revisorns oberoende till kunden minskar när de ekonomiska banden mellan revisionsbyrån och kunden ökar.<sup>86</sup> Forskningen styrker även ett samband mellan försämrat oberoende och ökat arvode från konsulttjänster som revisionsbyrån erbjuder kunden. Således utgörs det ekonomiska banden av både revisions- och konsultarvode vilka båda påverkar oberoendet i en negativ riktning när arvodet ökar. Detta är ett tämligen logiskt antagande då revisionsbolaget kan tänkas bli mer ekonomiskt beroende av kunden om intäkterna från denne blir förhållandevis större.<sup>87</sup>

Även ”indirekta egenintressehot” kan hota revisorns oberoende. Indirekt hot innebär att även en för revisorn närstående person riskerar att träffa av presumtionen. Således kan exempelvis en revisors mans aktieinnehav i ett företag hindra revisorn från att ta ett uppdrag av det företaget. Ett indirekt hot kan även uppstå om revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som i sin tur äger aktier i revisionsklienten.<sup>88</sup>

FAR talar om ”*det ekonomiska beroendeförhållandet*” mellan revisor och klient som en framtonande faktor när det kommer till egenintresse hotet. Om en klient representerar en mycket betydande del av revisionsbyråns intäkter kan det innebära att revisionsbyrån har incitament att vara denna klient till lags på ett sätt som hotar oberoendet. Revisionsbyrån riskerar helt enkelt att bli så ekonomiskt beroende av klienten att de hamnar i en position där de eventuellt undviker att utföra åtgärder som skulle vara till nackdel för klienten, av rädsla över att förlora denne som kund. Här är det naturligt att tankarna förs tillbaka den klassiska ”Enronskandalen” där Arthur Andersen bl.a. anklagades för att medvetet ha undvikit att anmärka på fel i Enrons räkenskaper. Detta trots att Arthur Andersen tidigare uttryckligen föreslagit en nedskrivning av Enrons resultat. Beasley menar att Arthur Andersen, som vid det här skedet såg Enron som en av sina allra viktigaste klienter, hade svårigheter att ”*sticking to its guns at Enron*” De vågade helt enkelt inte anmärka på det övervärderade resultatet då det fanns starka ekonomiska incitamenten att ha kvar Enron som kund. Man skrev därför på revisionsberättelsen utan anmärkningar. Det finns visst stöd i den tidigare forskningen för att ett ökat ekonomiskt engagemang genom olika konsulttjänster hos kunden leder till sämre kvalitet i revisionen.<sup>89</sup> Dock är dessa resultat till viss del splittrade, men det finns tendenser att så är fallet vilket kan förklara orsaken till hur revisionsskandaler som Enronskandalen kan uppstå. Kinney et al kom fram till dessa slutsatser och även om studien utfördes utifrån det amerikanska regelverket, torde det vara överförbart även till en svensk kontext.

Hur aktualiseras då det ekonomiska beroendeförhållandet i praktiken i Sverige? När vi studerat RN:s praxis har vi märkt att framförallt två typer av situationer varit vanligt förekommande för granskning. Den första har vi valt att kalla ”trepartsförhållandet” och syftar till situationer där en

---

84 Ezzamel, Gwilliam och Holland, Some empirical evidence Publicly Quoted UK Companies in the Relationship Between the pricing of Audit and Non-audit Services, Accounting and Business Research, Vol 27, No 1, sida 3

85 Ibid, sida 13

86 Ashbaugh, LaFond och Mayhew, Do Nonaudit Services Compromise Audit Independence? Further Evidence, The Accounting Review, Vol. 78, No.3 2003 , sida 614

87 Ibid, sida 614

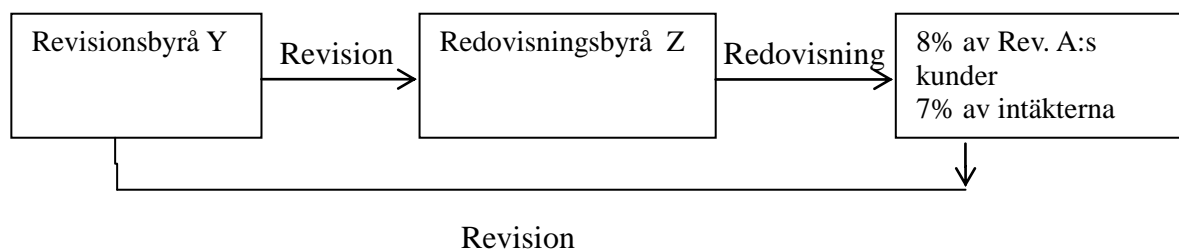
88 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 101

89 Kinney, Palmrose och Scholz, Auditor Independence, Non-Audit Services and Restatements: Was the US Government right?, Journal of Accounting Research, Vol 42, No 3, June 2004 , sida 568

revisionsbyrå och en av dennes klienter har gemensamma klienter. Den andra rör situationer där RN:s granskning har gällt huruvida transaktioner mellan revisorsbyrå och klienten är av ”vardaglig och ordinär karaktär” eller ej.

### 3.5.2.1 Trepartsförhållandet

Trepartsförhållandet gäller situationer där en revisionsbyrå utfört revision åt en redovisningsbyrå, som i sin tur utfört tjänster åt flera av revisionsbyråns övriga kunder. Vi har följaktligen en typ av trepartsförhållande, där revisorsbyråns oberoende i förhållande till redovisningsbyrå hotas av det faktum att de båda har gemensamma kunder.



Figur 5. Trepartsförhållandet

Denna modell är baserad på förhållandena i ett av RN:s disciplinärenden. Revisorbyrå Y reviderar Redovisningsbyrå Z, som utför redovisningen åt omkring 20 av Y:s övriga revisionsklienter; (ca 8 % av klientstocken och 7 % av revisionsbyråns intäkter). Problematiken ur ett intressehottersperspektiv ligger här i huruvida Revisionsfirma Y har ekonomiska incitament att vara Z till lags för att därmed inte riskera att förlora de gemensamma kunderna.<sup>90</sup>

En förutsättning för att det ska handla om ett intressehot i fall som detta är enligt RN:s praxis att det finns ”Affärsmässiga band” som är av ”någon omfattning” mellan revisionsbyrå och klienten.<sup>91</sup> Det har dock varit svårt att utifrån RN:s praxis utreda den exakta innebörden av dessa begrepp. RN har därmed inte fastslagit någon generell gräns för när de affärsmässiga banden anses vara av någon omfattning. I aktuella fall ansåg RN att det faktum att A:s omsättning till 7% utgjordes av gemensamma kunder till X, inte innebar affärsmässiga band av tillräcklig omfattning för att utlösa ett intressehot. Det fanns enligt RN därmed inget skäl att på den grunden ifrågasätta revisorns oberoende. Dock ansåg man att revisorns oberoende i alla fall var hotat i enlighet med den så kallade ”general klausulen”, vilken kommer att presenteras längre fram i kapitlet.

### 3.5.2.2 Vardaglig och ordinär karaktär

Det andra fallet rör transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär. Av RevL förarbeten framgår att affärstransaktioner av ”vardaglig och ordinär karaktär” där villkoren är jämförbara med vad som även gäller för andra parter, under normala förutsättningar bör godtas. Det finns i dessa fall inte skäl att misstänka att det förekommer något ekonomiskt intresse från revisionsbyråns sida, och det finns följaktligen inget skäl att misstänka att det föreligger ett ekonomiskt beroendeförhållande.<sup>92</sup>

Vad som inryms i begreppet ”vardaglig och ordinär karaktär” är dock inte helt enkelt att utreda och för att få en bättre förståelse för begreppet väljer vi att redogöra för ytterligare ett av RN:s disciplinärenden. (Case 4) I detta hade en revisionsbyrå under en tioårsperiod sponsrat en idrottsklubb med totalt 719 000kr, samtidigt som man själv var revisor i idrottsklubben. Som motprestation fick revisionsbyråns exponera sin firma på idrottsklubbens hemmaarena samt i matchprogrammet. Revisionsbyråns fick dessutom viss tillgång till matchbiljetter samt möjlighet att använda sig av

90 RN disciplinärende D 7/08

91 RN disciplinärende D 7/08

92 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 103



föreningens spelare och ledare vid egna kundaktiviteter och personalaktiviteter.<sup>93</sup> RN gjorde i detta fall bedömningen att sponsringsbeloppet, med tanke på tillgången av idrottsklubbens spelare och ledare och det faktum att bidragsbeloppet delvis var beroende av föreningens idrottsliga resultat, inte kunde räknas som transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär. Enligt RN skapade sponsringen en intressegemenskap där revisorbyrån ville gynna den sponsrade klubben vilket ledde till ett hot mot revisorns oberoende.<sup>94</sup>

### 3.5.3 Självgranskningshotet

Detta hot uppkommer då revisorn eller annan person inom revisionsgruppen redan tagit ställning i de förhållanden som skall granskas i revisionen. Det kan röra sig om att revisorn först lämnat råd i en fråga och sedan under granskningsarbetet tvingats ta ställning till dessa råd. Revisorn kommer därmed att granska sitt eget ställningstagande, vilket skapar en oberoendesituation.<sup>95</sup> I förarbetena till RevL beskrivs två typer av självgranskningshot. Den ena handlar om situationer där revisorn granskar sådant arbete som är att se som revisionsrådgivning, exempelvis råd om förbättringar i företagets redovisningssystem och förvaltning samt upplysningar gällande regler och rekommendationer. Sådan verksamhet har ansetts som nära sammankopplat till själva revisionsuppdraget och det är enligt god revisors- och revisionsred inte bara en rätt, utan numera även en skyldighet för revisorn att yttra sig i denna typ av ärenden.<sup>96</sup> RN hade stark inverkan på denna utveckling då stark kritik uttrycktes i samband med framtagandet av RevL, då man ansåg att granskning av tidigare revisionsrådgivning inte är ett hot mot revisorns oberoende och därmed måste tillåtas. I proposition 2000/01:164 har lagstiftaren tagit hänsyn till detta och förtydligar att denna typ av självgranskning endast undantagsvis får anses hota förtroendet för revisorn och att presumtionen därmed inte gäller vid en generell bedömning.<sup>97</sup>

Det andra fallet av självgranskningshot rör så kallad fristående rådgivning, vilket innebär rådgivning utan nära anknytning till själva granskningsuppdraget. Detta är tillskillnad från fallet med revisionsrådgivning, något som alltid anses hota revisorns oberoende. Det är enligt RevL förarbeten framförallt fråga om det ”inflytande” som revisorn får över klientens företag som gör att förtroendet hotas<sup>98</sup>

En relevant fråga gällande självgranskningshotet rör hur lång tidsfristen är från dess att en revisor som tidigare jobbat på en avdelning som exempelvis tillhandahåller olika konsulttjänster åt en klient, tills att denne har rätt att erbjuda revisionstjänster åt klienten, utan att självgranskningshotet aktualiseras. Existerar överhuvudtaget en sådan tidsfrist, eller är revisorn i det här fallet på livstid diskvalificerad att utföra revision åt klienten. Denna fråga har lämnats obesvarad av RN och någon tydlig gränsdragning existerar därmed inte. Vi har valt att studera ett av RN:s disciplinärende som prövat just denna problematik, för att få en djupare förståelse för hur de resonerat i dessa frågor. I detta fall som vi också baserat case två, finns en oenighet bland utredarna. Fallet rör en revisor som tidigare upprättat ekonomiarbete åt en kund för att sedan överta revisionen för bolaget. Frågan som utreds är huruvida revisorns tidigare arbete är att se som råd eller som förslag till förändringar i företagets organisation. Denna skillnad i definition spelar en viktig roll vad gäller huruvida disciplinavgörandet faller in under självgranskningshotet eller inte.<sup>99</sup> En grupp av utredare på RN ansåg att det inte var fråga om rådgivning vilket gör att en proportionerlig påföljd för revisorn anses vara erinran. Klas-Erik Hjorth ansåg motsats vis att för att rådgivning ska kunna föreligga krävs betydande arbetsinsatser, då organisationen i företaget var tämligen komplext.<sup>100</sup> Han lade således inte lika mycket

---

93 RN Dnr 2005-87

94 RN Dnr 2005-87

95 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida 12

96 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 51

97 Ibid, sida 62

98 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 52

99 RN Dnr 2004-70, sida 11

100 Ibid, sida 12

tyngd i de arbetsinsatser i form av konsultarbete som revisorn tidigare hade genomfört på grund av komplexiteten i det företag som revisorn genomförde revisionstjänster åt. Splittringen i frågan ledde till att RN slutligen avslög ärendet.

### 3.5.4 Vänskapshotet

Vänskapshotet uppkommer i fall där det finns ”nära personliga relationer” mellan revisorn och revisorsklienten eller någon annan person inom revisorsklientens företags ledning. Utgångspunkten i vänskapshotet är således att revisorn påverkas av den personliga relationen till klienten.<sup>101</sup> Det uppstår alltså ett hot på grund av att revisorn har incitament att agera i strid mot sitt oberoende på grund av personliga skäl. Här kan göras en jämförelse med exempelvis egenintresset som beskrivits ovan, där man istället tar sikte på de strikt ekonomiska incitamenten. Vad som mer specifikt faller inom ramen för begreppet ”nära personliga relationer” framgår inte av lagtexten. Enligt RevL förarbeten kan den personliga relationen manifesteras i ”mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter”.<sup>102</sup>

Även denna definition känns en aning svårtolkad då det inte är uppenbart vad begrepp som ”mångåriga”, ”vänskapsband”, ”ofta återkommande” och ”sociala kontakter” faktiskt innerymmer.

FAR SRS anser att vänskapshotet skall aktualiseras efter en period av minst åtta år hos samma kund.<sup>103</sup> Det är rimligt att anta att förekomsten av ”mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter” mellan revisorn och klienten är mer sannolika ifall ett företag anlitar samma revisor under många år i följd. Detta är ett av de huvudargument som under senare år lyfts fram som stöd för en tvingande **revisorsrotation**. Genom ett regelbundet byte av revisor i firman, anser förespråkarna för en tvingande revisorsrotation att denne får ett mer objektivt förhållande till företagsledningen och att sannolikheten att ett vänskapsband uppstår minskar. En revisorsrotation skulle därmed bidra till att revisorn har lättare att motstå påtryckningar från företagsledningen.<sup>104</sup> Vi är medvetna om att det i denna debatt även förts fram en hel del argument till stöd för en mer begränsad revisorsrotation, exempelvis att revisorn får större kännedom om företaget vilket leder till att både kostnader och sannolikheten för misstag i revisionen minskar i förhållande till tiden hos samma klient.<sup>105</sup> Mot bakgrund av att denna uppsats tar sikte på revisorns oberoende, blir dessa aspekter dock inte intressanta för den vidare diskussionen. Då vi utifrån ovanstående resonemang ser ett samband mellan varaktighet hos samma klient och revisorns oberoende, kommer vi se denna förekomst som en negativ aspekt vad gäller hotet mot revisorns oberoende.

Vi har haft svårt att utifrån RN:s praxis få en bättre förståelse för vad som faktiskt menas med ”mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter” och därmed nivån på vänskapshotet. De flesta fall som varit under utredning av RN rör relationer av typen ”far och son” eller mellan syskon i samma familj. I dessa fall har RN haft en strikt syn och det är tydligt att RN anser att dessa relationer faller inom ramen för ”mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter”, vilket givetvis ter sig naturligt.<sup>106</sup> Då vi inte stött på fall med mer avlägsna personliga band är det dock svårt att bilda sig en uppfattning om hur långt RN anser att vänskapshotet sträcker sig. Kan exempelvis kusiner, kurskamrater, lagkamrater o.s.v. anses utveckla vänskapsband som hotar oberoendet? Att vi inte har hittat den typen av fall i RN:s praxis behöver ju inte nödvändigtvis innebära att RN anser att de inte hotar oberoendet, utan bara att den typen av fall inte uppdragats och att det i själva verket finns ett stort mörkertal när det kommer till dessa typer av

---

101 Ibid sida 62, 102

102 Ibid, sida 102

103 FAR:s samlingsvolym, del 1, FAR Förlag 2002, sida 42

104 Svanström, Revision och rådgivning Efterfrågan, kvalitet och oberoende, Studies in Business Administration, Umeå School of Business, Umeå universitet, 2009

105 Myers, Myers and Omer, Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?, The Accounting Review, Vol 78, No.3, 2003, sida 782

106 Ibid, sida 102

relationer.

Vad gäller den slutgiltiga bedömningen är det utifrån den praxis som vi studerat tydligt att de vid varje enskilt fall förekommande omständigheterna är avgörande. Detta blir dock aktuellt först i avsnitt 3.5.2 ”presumtionen bryts” och vi hänvisar därför den fortsatta diskussionen gällande vänskapshot till denna del.

### 3.5.5 Generalklausulen

Ovannämnda situationer kompletteras med en generalklausul i 21§ andra stycket, där det framgår att revisorn även skall avböja eller avsäga sig från ett uppdrag ”om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet”<sup>107</sup> Generalklausulen syftar därmed till de situationer där inget av de förhållanden som nämnts ovan är uppfyllt, men där det i alla fall finns omständigheter som gör att revisorns opartiskhet eller självständighet hotas. Generalklausulen kan därmed ses som en form av ”slasktratt” som användas i syfte att förhindra oberoendesituationer trots att rekvisiten inte är uppfyllda enligt första stycket.

Vilka omständigheter som i praktiken faller in under denna generalklausul skall styras av utvecklingen av god revisorssed och blir därmed en fråga för RN. Hänsyn skall också tas till utvecklingen av oberoendefrågor inom EU.<sup>108</sup> Ett exempel på en situation som av RN har ansetts falla in under generalklausulen är den typ av treparts-förhållande som vi tidigare redogjort för i avsnittet om egenintressehotet.

### 3.5.6 Presumtionen bryts

I 21§1st, presumeras alltså att det vid förekomsten av de där angivna situationerna eller sådana omständigheter som faller in under generalklausulen, alltid finns ett förtroendehot mot revisorn och dennes opartiskhet och självständighet. Detta skall i ett nästa steg vägas mot andra stycket samma paragraf, där det framgår att det trots att det i ett fall föreligger ett hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet enligt vad som beskrivits enligt första stycket, inte alltid är nödvändigt att revisorn avstår eller avsäger sig från ett uppdrag. Andra stycket tar sikte på de ”särskilda omständigheter” som gäller för det specifika fallet eller de åtgärder som ”vidtagits” och som medför att det inte längre finns skäl att misstro revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>109</sup> Revisorn kan med andra ord genom olika åtgärder eller omständigheter som redan existerade i det specifika fallet balansera hoten så att det inte längre finns anledning att ifrågasätta dennes oberoende.

Här bör nämnas att formuleringen som anges i lagtexten skiljer sig en aning från vad som nämns i förarbetena. I propositionen framgår att det faktum att revisorn visar ”att det går att vidta motåtgärder” kan räcka för att denne skall kunna godta ett uppdrag alternativt kvarstå i ett redan existerande uppdrag.<sup>110</sup> I lagtexten är definitionen däremot, att åtgärder skall ha ”vidtagits”. Det är därmed inte tillräckligt att revisorn visar att det i framtiden planeras åtgärder för att balansera hoten. Diamant menar att bedömningen om huruvida det skall räcka med att planera en motåtgärd inom skälig tid, påverkas av om det gäller ett existerande uppdrag eller ett nytt uppdrag som ännu inte accepterats. Han menar att det efter påbörjandet av revisionsarbetet finns skäl att ge revisorn möjlighet att utföra motåtgärderna först inom en ”skälig” tid, istället för att tvinga denne att direkt avsäga sig uppdraget helt. Fokus i en sådan argumentation hamnar därmed på revisorsklientens perspektiv och dennes incitament att revisorn kvarstår i uppdraget, för att därmed undvika de ekonomiska och effektivitetsrelaterade följderna av att behöva anlita en ny

---

107 Lagtext RevL 21§1 st 2 pkt

108 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 103

109 Lagtext RevL 21§ 2 st

110 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 103

revisor.<sup>111</sup> Huruvida olika åtgärder och omständigheter är tillräckliga för att balansera hoten skall bedömas utifrån en hypotetisk prövning där man utgår från hur en ”*kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter,*” hade bedömt revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>112</sup>

FAR menar att denna ordalydelse erkänner revisorers kompetens och ansvar att själva avgöra huruvida olika omständigheter gör att deras opartiskhet eller självständighet inte längre är hotade. Eftersom prövningen skall ske utifrån en hypotetisk person med insikt om alla relevanta omständigheter, kan revisorn därmed ta ett uppdrag om han eller hon själv anser att det finns omständigheter i det enskilda fallet som utifrån denna hypotetiska persons synvinkel är tillräckliga för att balansera hotet. Det är därmed upp till den enskilde revisorn att själv avgöra huruvida tredje man upplever revisorn som oberoende, under förutsättningen att denne tredje man har tillgång till all relevant fakta i den specifika situationen.<sup>113</sup> Diamant riktar dock kritik mot denna tolkning och menar att denna uppfattning inte tillräckligt väl tar fasta på vikten av revisorns synliga opartiskhet och självständighet. Med tanke på vikten av att företagets intressenter har förtroende för revisionen, anser han att den hypotetiska prövningen istället bör ske utifrån hur ett ”genomsnitt av intressekollektivets medlemmar” skulle ha bedömt den enskilda situationen. Dessa skulle inte nödvändigtvis behöva ha kunskap om samtliga relevanta omständigheter och hur dessa påverkar revisorns opartiskhet och självständighet, vilket heller inte är sannolikt att en utomstående part har.<sup>114</sup>

För att diskussionen om de presumtionsbrytande åtgärderna och omständigheter skall bli meningsfull är det viktigt att förstå vad som i praktiken faller inom ramen för särskilda omständigheter och motåtgärder. Vi kommer i det nästa därför att ge en närmare beskrivning samt exemplifiering av dessa begrepp.

### **3.5.7 Särskilda omständigheter**

Vi har tidigare nämnt att affärstransaktioner som är av ”*vardaglig och ordinär*” karaktär och där villkoren sammanstämmer med vad som gäller för andra parter, under normala förutsättningar bör kunna godtas. Om det inom revisionsgruppen finns en person med personlig koppling till någon i klientens ledning, men där det samtidigt tydligt framgår att denne saknar all koppling till revisionsuppdraget och inte heller på annat sätt kan inverka på detta, bör även det ses som en särskild omständighet.<sup>115</sup> Det blir därmed av största vikt vad som enligt tidigare diskussion är att se som synligt oberoende. I ett förhandsbesked från 2005 som behandlade vänskapshotet gjorde RN bedömningen att det faktum att en delägare X, inom revisionsfirma A var bror till en person i ledningen hos en av revisionsfirmans kunder, inte i sig ansågs hota revisionsfirmans oberoende. Motiveringen var att X som själv inte var revisor i firman, utan istället personalchef, inte ansågs kunna påverka uppdraget och därmed inte heller A:s faktiska oberoende. Dock ansågs de omständigheter som enligt RN hindrade brodern från att påverka uppdraget inte vara tillräckliga för att upphäva det synliga oberoendehotet. Den ”nära släktrelationen” mellan delägaren och en inom revisors klientens ledning ansågs hota det för tredje man synbara oberoendet till den grad att gällande omständigheter inte ansågs tillräckliga för att balansera hotet.<sup>116</sup>

### **3.5.8 Motåtgärder**

Vilken typ av åtgärd som krävs för att bryta presumptionen varierar från fall till fall. Utgångspunkten är att kravet på åtgärd stiger allteftersom hoten blir starkare. Det har enligt lagstiftaren inte varit

---

111 Diamant, Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala universitet 2004, sida 276

112 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 104

113 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida 5

114 Diamant, Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala universitet 2004, sida 270

115 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida 14

116 RN Dnr 2005-1026

möjligt att i lagtexten precisera de åtgärder som skall användas för att balansera hoten, utan denna bedömning skall istället ske utifrån god revisorssed.<sup>117</sup> FAR delar in motåtgärderna i följande kategorier:

*Informativa åtgärder*, kan användas vid lägre grad av hot och innebära att en revisor balanserar ett självgranskningshot genom att tydligt redovisa sitt ställningstagande i frågan samt de bakomliggande orsakerna.

*Byråinterna åtgärder*, syftar till de rutiner och kvalitetssäkringssystem som finns inom revisionsbyrån och som har som syfte att säkra revisorns påverkan från andra personer inom **revisionsgruppen**. Denna typ av åtgärd kan användas när hotet är så pass stort att informativa åtgärder inte längre är tillräckliga, men där det fortfarande rör sig om en ett mindre allvarligt hot. En typ av byråintern åtgärd är en så kallad ”second opinion” som innebär att en annan revisor inom samma revisorsbolag lämnar en åsikt för att därmed kompensera ett eventuellt hot.

*Externa åtgärder* krävs då hotet är så pass starkt att byråinterna åtgärder inte är tillräckliga. En sådan åtgärd kan vara att revisionsbolaget påkallar en second opinion ifrån en extern revisor, som alltså inte ingår inom revisionsgruppen. Detta kan ske när en revisor lämnat **fristående rådgivning** som är av ”väsentlig betydelse” för klienten och som sedan skall revideras av en annan revisor inom revisorsgruppen. FAR förtydligar att det skall röra sig om fall där revisorns val i olika bedömningar har stor påverkan på klientens resultat och ställning.

*Hot som ej går att åtgärda*. Vissa fall bedöms av FAR som så allvarliga att det inte är möjligt att med någon motåtgärd kompensera hotet mot revisorns opartiskhet och självständighet. Ett exempel på ett så allvarligt hot är om revisorn har mer omfattande ekonomiska intressen i klientens verksamhet.<sup>118</sup>

### 3.5.9 Dokumentation

Revisorn skall lämna en dokumentation av de antagande som gjorts i arbetet med oberoendefrågor. Kravet på dokumentation blev i samband med införandet av RevL för första gången lagstadgat.<sup>119</sup> Regleringen gällande dokumentationskravet finns i RevL 24§. Det framgår dock av lagens förarbeten att RN har givits rätten att specificera vad som faktiskt skall framgå av dokumentationen.<sup>120</sup> Genom dokumentation får samhället i egenskap av RN och domstolarna en möjlighet att kontrollera revisorers arbete och att revisorer verkligen uppfyller kraven på opartiskhet och självständighet. Detta är en viktig funktion att det förtroendet som ges till revisorer i och med att de själva ges möjligheten att i analysmodellen bedöma sitt oberoende, kan upprätthållas. Dokumentationen skall därmed ge RN möjlighet att granska de bedömningar och åtgärder som revisorn tagit i samband med oberoende frågor.<sup>121</sup> Dokumentationen bör innehålla information om potentiella oberoendehotande förhållanden samt vilka åtgärder som har tagits, alternativt planeras att ta, för att balansera dessa hot. Av RN:s föreskrifter om ”villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet” framgår att dokumentationen skall arkiveras i minst tio år från utgången av det år då granskningen avslutades och att den när som helst skall kunna begäras in av RN.<sup>122</sup>

## 3.6 Sammanfattning av teori

Den oberoende revisionen fyller en viktig samhällsfunktion. Genom att granska och säkerställa att

---

117 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 64

118 Analysmodellen för prövning av revisorerers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida 14-15

119 Lagtext, RevL 24§

120 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 106

121 Ibid, sida 66

122 Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet, Stockholm 2001, 5§, sida 2

uppgifter som företagen lämnar ut ger en rättvisande bild av företaget skapas ett förtroende i förhållande till företagets intressegrupper. Revisionen har också som syfte att minska den informationsasymmetri som uppstår mellan företagets ledning och dess övriga intressegrupper och blir därmed en garant för att företagsledningen agerar i aktieägarnas intresse. Revisorns oberoende i förhållande till klienten är en fundamental förutsättning för att förtroendet för revisorns granskande funktion skall kunna vidhållas. Om allmänheten inte har förtroende för revisorers förmåga att genomföra en oberoende revision, undermineras revisorns granskande funktion i samhället.

Den senaste tidens allt oftare förekommande revisionskandaler har lett fram till ett omfattande intresse för revisorers oberoende och det har lett fram till omfattande regleringar både på internationell samt nationell nivå. De internationella regleringar gällande oberoendefrågor som har störst inverkan för den svenska revisionsmarknaden är IFAC samt EU:s rekommendationer. Den svenska lagstiftningen styrs av utvecklingen i oberoendefrågor av dessa organ och de ställer upp minimikrav som måste följas av svenska revisorer. Ett viktigt inslag i den internationella lagstiftningen är att synen på revisorns oberoende, delas in dels i ett faktiskt oberoende samt ett synligt oberoende. Det faktiska oberoendet syftar till hur revisorns egen uppfattning om sitt oberoende och det synliga oberoendet syftar till hur revisorn uppfattar omvärldens uppfattning om dennes oberoende. Detta hade stort inflytande i samband med framtagandet av den svenska revisorslagen från 2002 och som idag utgör den viktigaste regleringen kring revisorers oberoende i Sverige. Lagtexten innehåller dock endast fasta ramar för oberoenderegleringen och ansvaret för och utvecklingen av god revisorsed i oberoendefrågor vilar på RN. RN:s praxis i så kallade förhandsbesked samt disciplinären fungerar som vägledning för var den accepterbara nivån på revisorns oberoende ligger i praktiken. RN:s praxis utgör därför en viktig teoretisk referensram i denna uppsats.

Regleringen gällande revisorns oberoende kan delas in i tre delar, där 21§ RevL är en central paragraf. I ”presumtionsdelen” framgår att revisorn skall avböja alternativt avsäga sig ett uppdrag om det finns omständigheter som kan påverka dennes opartiskhet och självständighet. I presumtionsdelen ges också exempel på ett antal av lagstiftaren angivna oberoendehot som alltid presumeras hota revisorns opartiskhet och självständighet. Dessa är intressehotet, självgranskningshotet, vänskapshotet, partställningshotet samt skrämshotet. De två sista hoten har lämnats utanför uppsatsen och ges därför inget vidare utrymme i den teoretiska referensramen. Intressehotet berör det beroendeförhållande som kan skapas då någon ur revisorsgruppen har ekonomiska intressen i klientens verksamhet. Självgranskningshotet rör situationer där revisorn eller någon annan ur revisorsgruppen tagit ställning i de förhållanden som skall granskas. Exempelvis kan revisorn ha varit inblandad i framtagandet av de siffror som han eller hon sedan skall revidera. Vänskapshotet aktualiseras om det finns nära vänskapliga band mellan revisorn och klienten. Dessa typsituationer kompletteras med en generalklausul som säger att revisorn i fall där rekvisiten för ovanstående situationer inte uppfylls, trots allt måste avböja uppdraget om ”...*det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet*”<sup>123</sup>.

I nästa del, ”presumtionen bryts” framgår att revisorn trots att förhållandena är som angivits i presumtionsdelen, inte alltid måste avböja uppdraget. Motåtgärder eller särskilda omständigheter i det specifika fallet, kan göra att revisorns oberoende inte längre hotas. En bedömning måste därmed göras från fall till fall, med hänsyn till omständigheterna. Motåtgärder kan ske både på intern samt extern nivå. Den sista delen gäller ”dokumentationskravet”, vilket lagstadgats i RevL21§. Av denna framgår att revisorer måste dokumentera de oberoendehotande situationer som uppstått i samband med ett uppdrag samt vilka åtgärder som har tagits, alternativt planeras att ta, för att balansera dessa hot. Detta så att RN har möjlighet att granska revisorernas bedömningar i efterhand.

---

123 Lagtext, RevL 21§ 1st 2 pkt

## 4. PRAKTISK METOD

*I denna del redogör vi för det praktiska genomförandet av studien. Vi motiverar vårt val av urvals metod och intervjuform samt redogör för de praktiska komplikationer som uppstått i samband med genomförandet av studien. Vi beskriver även våra intryck av de fysiska intervjuerna.*

### 4.1 Urvalsmetod

Vi ansåg mot bakgrund av vårt kvalitativa angreppssätt att ett icke-sannolikhetsurval var den lämpligaste urvalsmetoden för denna uppsats. Då vi haft för avsikt att undersöka svenska revisorers syn på oberoenderegleringen upplevde vi att det var av största vikt att få kontakt med revisorer med kunskap samt praktisk erfarenhet av frågor kring revisorers oberoende. Vi har därför haft som mål att utföra respondentintervjuer med verksamma revisorer från de fem största revisionsbolagen i Sverige. Ett viktigt kriterium var att respondenterna skulle vara påskrivande revisor. Detta med motiveringen att den påskrivande revisorn är den person som ansvarar för att säkra revisorgruppens oberoende och därmed får antas vara den person med bäst kunskap samt erfarenhet av problematiken kring revisorns oberoende, även om det givetvis också kan finnas andra personer inom revisorsteamet med kunskap och erfarenhet av ämnet. Av empiridelen framgår att vi inte fullt ut lyckats uppfylla detta krav, då respondentgruppen även innehåller icke-påskrivande revisorer. Vi upplever dock att detta faktum varken begränsat innehåll eller relevans vad gäller det empiriska materialet, då vi med facit i hand inte upplevde att de påskrivande respondenterna hade mer att tillföra diskussionen, än de icke-påskrivande. Uppsatsen utgår från ett revisorsperspektiv och det är därför naturligt att endast den yrkesgruppen finns representerad i det empiriska avsnittet.<sup>124</sup> Vi anser att det skulle bli både praktiskt och teoretiskt omöjligt att inte använda oss av respondentintervjuer då svaren skulle bli irrelevanta för studien, då det är just yrkesverksamma revisorer som utgör det studerade objektet. Att använda oss av informantintervjuer i detta fall skulle således inte vara en bra strategi.<sup>125</sup> Vi är medvetna om att valet av ett icke-sannolikhetsbaserat urval givetvis innebär att någon representativitet i resultaten från denna uppsats inte är möjlig. Då vi med utgångspunkt i vårt kvalitativa angreppssätt haft som mål att närma oss oberoendeproblematiken på djupet snarare än att uppnå representativitet, anser vi dock att denna aspekt inte begränsar studiens resultat.<sup>126</sup> Det blev med denna utgångspunkt svårt att på förhand uppskatta hur många intervjuer som skulle krävas. Efter att ha genomfört sex intervjuer som samtliga pågick i runt en timme, upplevde vi dock att vi fått en mättnad gällande empiri och att vidare intervjuer därmed inte skulle utveckla den informationsmassa som vi redan hade.

### 4.2 Access

För att få kontakt med de för uppsatsen bäst lämpade respondenterna har vi i samtliga fall använt oss av kontaktpersoner på revisionsbyråerna, vilket innebär att vi tagit kontakt med en representant från respektive revisorsbyrå som sedan förmedlat kontakten till lämplig person på firman. Vi har ansett detta vara en helt nödvändigt åtgärd då vi själva inte har haft möjlighet att på andra sätt komma i kontakt i de bäst lämpade personerna. Vi har helt enkelt varit tvungna att lita på vår kontaktpersons förmåga och vilja att förmedla de bäst lämpade respondenterna till oss. Vi är medvetna om den problematik som kan uppstå till följd av valet av denna metod. Till att börja med finns det alltid en risk i att kontaktpersonen i fråga missuppfattat syftet med uppsatsen och av det skälet förmedlat personer som inte varit lämpliga att uttala sig i dessa frågor. Vi lade av den anledningen ner mycket energi på att redan vid första kontakt vara väldigt tydliga med att beskriva uppsatsens problem och syfte samt varför vi var måna om att komma i kontakt med just dessa

124 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Författarna och Liber AB 2005, sida 124

125 Holme och Solvang, Forskningsmetodik, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1997, sida 104

126 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Författarna och Liber AB 2005, sida 377

respondenter. Ett annat problem är att vi inte har vetat vilka avsikter kontaktpersonen ifråga själv har haft. Kanske har han eller hon haft egna intressen som påverkat valet av respondent. Kontaktpersonen som ju i samtliga fall själva varit anställda på respektive firma, har kanske haft anledning att undvika vissa revisorer inom firman som ansetts kunna ställa firmans rykte i dålig dager i en intervjusituation. När det kommer till oberoendefrågor är det tydligt att revisorsyrket de senare åren har fått utstå en hel del kritik, vilket gör ovanstående resonemang särskilt aktuellt i just detta fall. Medvetna om de risker som användandet av kontaktpersoner medför, ansåg vi att det ändå var det bästa sättet att gå till väga på. Vi var såpass beroende av att få tag på rätt typ av respondenter att detta i sammanhanget vägde över ovan nämnda risker. Det fanns även effektivitetsskäl som talade för att låta kontaktpersonerna välja ut respondenter.

Utöver problematiken som kommer i och med användandet av kontaktperson, är vi medvetna om att det även finns andra aspekter som försvårar processen att få rätt respondenter att ställa upp på intervjuer. Exempelvis är det möjligt att de tänkbara respondenterna varit allt för upptagna för att ha tid att svara på frågor. Det är också sannolikt att det, vilket vi också fick erfara under intervjuerna, inte hade tid att sätta sig in i de case-frågor som utgjort ett moment av intervjuerna. Vi anser att detta resonemang stärks med tanke på att tidpunkten för denna uppsats sammanföll med tidpunkten då majoriteten av alla revisionsberättelser skall skrivas under och att våra respondenter sannolikt varit väldigt upptagna av det arbetet. Vi kan här tänka oss ett scenario där vi istället för den person som ansetts mest lämpad av vår kontaktperson, tilldelats en för uppsatsen mindre lämpad person av tillgänglighets skäl.

Ett ytterligare problem rör revisorernas vilja att själva faktiskt ställa upp och prata om detta ämne. Som vi tidigare nämnt anser vi att frågan om revisorers oberoende utgör ett känsligt ämne och att revisorsämbetet under senare år varit mål för en alltmer omfattande granskning. Det fanns därmed en risk att revisorerna inte gärna skulle vilja svara på frågor angående oberoende eller att de svar som de gav inte var helt samstämmiga med deras verkliga bild av oberoendeproblematiken. Även om sannolikheten för att ett uttalande i en magisteruppsats på universitetsnivå skulle bli föremål för en granskning av RN får anses som väldigt liten, måste vi som forskare ändå ta denna omständighet i beaktelse. Man bör också vara medveten om att det givetvis kan ha funnits påtryckningar från annat håll än just RN, som bidragit till att revisorerna undvikit att svara på ett särskilt sätt. Det bör diskuteras om respondenterna av just denna anledning kan ha haft incitament att undanhålla sådan känslig information, som skulle kunna skada revisionsbyrån eller dem personligen i fall den kom ut. Vi har försökt motverka denna effekt med de sekretessåtgärder som beskrivits i avsnitt 2.6.3. Målsättningen med att låta respondenterna vara anonyma var utöver de rent etiska aspekterna, att vi därigenom också ansåg oss få ett rikare och mer sanningsenligt innehåll ur intervjuerna.

### **4.3 Kritik mot primärdata**

Utöver en olust att diskutera ämnet på grund av dess kontroversiella natur fanns även risken att revisorernas okunskap om ämnet skulle ha utgjort ett hot mot deras vilja att medverka i studien. Som vi tidigare nämnt är både RevL och den stora diskussionen om revisorers oberoende relativt ny, vilket innebär att många revisorer sannolikt känner sig osäkra ifråga om den praktiska tillämpningen av exempelvis analysmodellen. Det kan därför ha funnits ett obehag hos revisorerna att behöva svara på frågor kring oberoendet och att därmed behöva blotta personliga svagheter i kunskapen om ämnet. Denna uppsats syfte har givetvis aldrig varit att sätta dit enskilda revisorer. Tvärt om har vi varit måna om att dessa fått tillgång till frågorna samt casen i god tid före intervjuerna så att de i lugn och ro har kunnat sätta sig in i problematiken i varje enskilt fall. Då utredningen om huruvida det finns faktorer som hotar oberoendet i ett revisorsuppdrag sannolikt är något som sker under en längre process, anser vi att det också är rimligt att respondenterna har givits möjlighet att fundera i god tid även gällande våra casefall. Vi upplever i efterhand att flera av våra respondenter i praktiken dock hade en tendens att resonera utifrån regelverket snarare än att redogöra för sin egna personliga uppfattning av oberoendeproblematiken. Detta var en effekt som vi var väl medvetna om redan på förhand, men som vi med facit i hand upplever att vi endast bitvis



lyckades balansera vilket givetvis utgör en stark kritik mot genomförandet av studien.

## 4.4 Intervjuform

Vi har använt oss av en semistrukturerad intervjumodell. Denna intervjuform har vi valt för att diskussionen inte skulle glida allt för långt ifrån vår problemfråga, vilket kan bli fallet med mer ostrukturerade intervjuer som till sin natur kan liknas vid en vanlig konversation.<sup>127</sup> Den semistrukturerade intervjuformen gav oss en flexibilitet att ställa relevanta följdfrågor som var intressanta för studien. Samtidigt som denna intervjuform öppnar upp för flexibilitet ger den en viss struktur genom de förutbestämda diskussionspunkterna och casefrågorna. Strukturen gör att respondenterna resonerar kring studiens problemfråga och att deras resonemang därför behandlar de ämnen som är intressanta just i detta fall. En helt ostrukturerad modell hade sannolikt givit för vitt skilda svar, vilket skulle göra det svårt att identifiera något tydligt mönster i revisorernas värderingar.

En helt strukturerad intervju med på förhand fasta, förutbestämda frågor valde vi också bort. Detta för att vi upplever att det då, precis som med en enkät, skulle förloras intressanta infallsvinklar från respondenterna då våra frågor förmodligen skulle begränsa deras möjligheter att resonera fritt kring ämnet. Den helt strukturerade intervjuformen hade således inte varit tillräckligt flexibel då respondenternas svar helt hade begränsats av intervjumallen. Det kan även här nämnas att den strukturerade intervjuformen som sådan inte kritiseras, utan endast att vi anser att den lämpar sig bättre för en mer kvantitativ studie. Denna metodform skulle inte, tror vi, besvara vår problemfråga eller i vilket fall inte på ett tillfredställande sätt.

## 4.5 Intervjumall

För insamlingen av den empiriska datan har vi använt oss av en egenkonstruerad intervjumall. Den består dels av en allmän diskussion kring revisorns oberoende samt av casefrågor baserade på RN:s förhandsbesked och disciplinavgöranden.<sup>128</sup> Vi använde denna disposition för att först få igång en allmän diskussion och därmed få respondenterna bekväma i rollen som intervjuperson, för att därefter smalna av diskussionen i de mer konkreta casefrågorna. Fördelen med casefrågor är dels att det ger respondenten möjlighet att resonera kring ett praktiskt fall, med givna förutsättningar samt att det underlättar jämförelsen med RN:s bedömning då de redan uttalat sig i fallen. Intervjumallen finns att beskåda i bilaga 1. Vi bör nämna att förutsättningarna i dessa case bitvis kan ha ändrats under intervjuerna, för att synliggöra samt förstärka eventuella skillnader mellan svenska revisorers syn på oberoendeproblematiken och RN:s. Av sekretessskäl har en del information i dessa förhandsbesked och disciplinavgöranden utelämnats, varför det ibland har tvingat oss att av den anledningen göra egna antaganden om omständigheterna i casen. Vi är medvetna om att detta i vissa fall försvårat möjligheten att göra en jämförelse mellan RN och revisorerna och att detta givetvis begränsar studiens resultat.

## 4.6 Intervjuernas praktiska genomförande

### 4.6.1 Miljö

Vi är medvetna om att genomförandet av fysiska intervjuer är en krävande form att samla in data på, både för oss som forskare och för de respondenter som har valt att ställa upp på intervjuerna. Det är en krävande form ur aspekten att det tar mycket tid i anspråk, men även då det ställer krav på oss att få respondenterna att känna tillit och förtroende för oss som forskare.<sup>129</sup> Vi har därför strävat efter att förlägga intervjusituationerna i miljöer där respondenterna känt sig bekväma. De har fått friheten att själva välja en miljö som känts bra för dem för att därmed undvika att de skulle känna sig obekväma i rollen som respondent. Samtliga intervjuer genomfördes på respondenternas arbetsplats vilket sannolikt underlättade respondenternas förmåga att ställa upp, då de under tiden för

---

127 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 363

128 Se bilaga 1

129 Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005, sida 105

intervjuernas genomförande var mycket upptagna med sina revisionsuppdrag.

En annan positiv effekt av att intervjua respondenterna på sin arbetsplats är att det är en plats som de känner sig bekväma på, vilket sannolikt har underlättat deras vilja och förmåga att diskutera detta kontroversiella ämne. Miljön blev därmed relevant för utfallet av studien.<sup>130</sup>

## **4.6.2 Hjälpmedel**

Under intervjuerna använde vi oss av två olika dokument; en intervjumall till respondenterna med de diskussionsfrågor som vi avsåg behandla under intervjun samt en intervjumall för oss som forskare med tänkbara följdfrågor som inte respondenten hade tillgång till. Detta gjorde vi för att inte glömma ställa intressanta och relevanta följdfrågor inom olika områden. Samtliga intervjuer spelade vi in med hjälp av en diktafon som hyrdes på Umeå universitet. Efter varje intervju överförde vi ljudfilen till en dator som vi sedan transkriberade ifrån med hjälp av ett lämpligt transkriberingsprogram kallat Express Scribe. Vi bedömde att kvaliteten på ljudinspelningarna var väldigt bra vilket underlättade arbetet med att överföra intervjuerna till textform. Vi transkriberade hälften av intervjuerna var. Att vi båda därmed inte fanns närvarande vid samtliga transkriberingar tror vi dock inte fick några betydande konsekvenser för studiens resultat, då vi i förväg nogga diskuterat tillvägagångssätt beträffande transkriberingsarbetet. Nedan följer våra observationer i samband med varje enskild intervju.

## **4.6.3 Intryck av intervjuer**

### **4.6.3.1 Intervju med Johanna**

Denna intervju var den enda där vi hade en kvinnlig respondent. Det kan vara intressant att föra en diskussion huruvida detta har påverkat studiens resultat. Då revisionsyrket är relativt mansdominerat kan det faktum att vi är män ha påverkat respondentens agerande. Dock upplevde vi inte att så var fallet då respondenten var väldigt frispråkig om sina tankar och åsikter om det rådande regelverket. Vi anser att denna respondent var den som visade störst vilja att diskutera oberoendefrågan utan att låta sig styras av det faktiska regelverket. Lokalen var bra upplyst och bemötandet från hennes sida var som helhet mycket bra. Det blev snabbt en avslappnad stämning och respondenten talade tämligen fritt utifrån frågeschemat och case-frågorna. Det fanns inte heller några störande moment såsom mobiltelefoner eller kollegor som kom in för att ställa frågor. Intervjun flöt på mycket bra. Personen i fråga hade även tidigare erfarenheter från intervjusituationer och dennes erfarenhet har med stor sannolikhet påverkat studien i en positiv riktning.

### **4.5.3.2 Intervju med Joel**

Under denna intervju upplevde vi att respondenten kände sig en aning obekvämt i sin roll som försöksobjekt. Vi tror att respondenten i fråga upplevde själva intervjusituationen som ett förhör och en prövning av dennes kunskaper i ämnet. Respondenten var även väldigt restriktiv i sina svar och hänvisade ofta till Revisorsnämndens praxis i oberoendefrågor. Det var således svårt för oss som forskare att identifiera vad han egentligen tyckte i de olika frågorna även fast deltagandet var helt anonymt. En av anledningarna till detta uppträdande från respondenten härleder vi till att denne sannolikt uppfattade vår studie som något kontroversiell. Respondenten verkade dessutom ha haft lite tid att disponera för oss vilket bidrog till att slutet av intervjun blev en aning forcerad. Detta påverkade givetvis den mängd av följdfrågor som vi ställde. Själva intervjusituationen var av ganska formell karaktär vilket också kan ha påverkat resultatet. Slutprodukten tycker vi trots detta dock blev bra, då respondenten bitvis förde en intressant och relevant diskussion för studiens problemfråga.

### **4.5.3.3 Intervju med Lars**

Denna intervju genomfördes enbart av Peter Sandén och detta kan ha påverkat utfallet av intervjun då bägge forskarna inte var närvarande vilket var fallet med de övriga intervjuerna. Respondenten i

---

<sup>130</sup> Holme och Solvang, Forskningsmetodik, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1997, sida 107

fråga var väldigt bekväm i rollen som respondent. Han besatt hög kompetens gällande ämnet då han arbetat med internutbildning angående dessa frågor. Respondenten i fråga hade avsatt god tid för intervjun vilket skapade goda möjligheter för följdfrågor och en levande diskussion. Ett störande moment var att respondentens telefon ringde under intervjun vilket kan ha gjort att denne tappade viktiga tankespår. Detta var dock inget som kunde förebyggas från vår sida då vi måste respektera att respondenten var tvungen att vara tillgänglig i stor utsträckning. Sammanfattningsvis upplevdes respondenten visa ett stort engagemang och positiv inställning till studien. Han uppskattade dessutom upplägget med casefrågor.

#### **4.5.3.4 Intervju med David**

Bemötandet var som helhet mycket bra. Respondenten kommenterade studiens relevans och tyckte att det fanns ämnesrelevans. Det fanns inget störningsmoment som avbröt respondenten i någon tankegång, vilket i sådana fall hade kunnat försämra utfallet av intervjun. Respondenten upplevdes som kunnig och resonerande i ämnet. Han ställde förtydligande frågor om något var oklart vilket säkrar att denne tolkat våra frågor på det sätt vi önskade. Materialet från intervjun blev således mer relevant för studiens problemfråga. Lokalen var ett mötesrum som byrån använder till att träffa klienter samt för egna interna gruppmöten, vilket gör respondenten familjär med miljön.

#### **4.5.3.5 Intervju med Erik**

Denna intervju gjorde vi under samma dag och på samma plats som föregående intervju. Mötesrummet var detsamma som tidigare. Förutsättningarna var ungefär likadana. En skillnad under denna intervju var att respondenten var lite osäker i vissa resonemang och frågade ofta hur RN har dömt i de disciplinavgörandebaserade casefrågorna. Erik försökte resonera lite kring hur RN skulle ha dömt i fallen istället för att ta egen ställning. Vi sökte att få respondenten att ta egen ställning i frågan genom att fråga hur denne skulle ställa sig till problemet oberoende av RN. Från den intervju fick vi ett delvis nervöst och försiktigt intryck. Vi påminde respondenten om dess anonymitet för att denne skulle tala fritt i ämnet vilket vi kände att vi lyckades relativt bra med. Respondenten var strukturerad i sina svar och använde penna och papper som hjälpmedel för att demonstrera sina resonemang.

#### **4.5.3.6 Intervju med Jonathan**

Under den här intervjun kom vi igång med diskussionen utan några större svårigheter. Respondenten var väldigt förberedd på vad som skulle avhandlas under intervjun och hade läst igenom allt material som vi skickat ut inför mötet. Mötesrummet var dock inte det mest optimala då en genomskinlig glasvägg med en nära placerad kopianator, blev ett störande moment. Då anställda på kontoret arbetade med kopianatorn var det distraherande både för oss och för respondenten. I övrigt så fortlöpte intervjun på ett bra sätt och respondenten var bekväm i sin roll. Personen i fråga hade erfarenhet av att bli intervjuad av studenter så upplägget var inte främmande för honom. Samtalet kändes ganska informellt avslappnat och vi upplevde att respondentens svar var väldigt ärliga.

## 5. EMPIRI

*Vi kommer i det närmaste att redovisa de intervjuer som utgör uppsatsens empiriska material. Syftet med dessa har varit att utifrån det semistrukturerade intervjuschema som vi konstruerat, skapa en diskussion kring respondenternas syn på revisorns oberoende samt dess reglering. Intervjufrågorna är uppdelade i en introducerande diskussionsdel samt fem stycken casefrågor. (se bilaga 1). Samtliga namn är fingerade.*

### 5.1 Överblicksdiagram

Respondent 1	Johanna	Auktoriserad revisor	Påskrivande revisor
Respondent 2	Joel	Auktoriserad revisor	Påskrivande revisor
Respondent 3	Lars	Auktoriserad revisor	Påskrivande revisor
Respondent 4	David	Godkänd revisor	
Respondent 5	Erik	Godkänd revisor	
Respondent 6	Jonathan	Auktoriserad revisor	Påskrivande revisor

### 5.2 Intervju med Johanna

*Johanna är auktoriserad revisor och delägare i en revisionsbyrå. Hon studerade på Handelshögskolan i Umeå och har tidigare även jobbat för en annan stor revisionsbyråerna. Hon har bred erfarenhet och har jobbat mycket med internutbildning, metodutveckling och kvalitetskontroller. Idag jobbar Johanna, med undantag från ett antal konsultuppdrag, uteslutande med revision.*

#### 5.2.1 Allmän diskussion

Johanna menar att oberoendefrågorna blev aktualiserade ordentligt i samband med analysmodellens införande 2002 och att frågan fortfarande är het. Hon tycker dock att diskussionen ”*kapsejsat lite grand*” på grund av att vi i Sverige har en speciell typ av revisionsuppdrag, i och med att alla små bolag måste ha revisor. Johanna tycker inte oberoenderegleringen är anpassad för mindre svenska företag och att det i dessa fall är svårt att vara så oberoende som man förutsätts vara, då dessa kunder har andra behov och förväntningar. Hon tycker inte att ett litet företag skall behöva tre konsulter för att ”*ta sig igenom allt*”, utan istället borde kunna gå till samma företag med alla problem. Hon tycker att diskussionen om revisorns oberoende har gått till överdrift och att det inte är till fördel för kvalitén att vi har en så strikt reglering i Sverige.

*- ”RN verkar alltid tycka att man inte ska ta på sig uppdrag...ibland krokmar man ju över deras slutsatser.”*

Hela oberoende diskussionen har varit väldigt mycket på tapeten, men det känns som en pendel som svängde iväg för långt åt en nästan rigid inställning till oberoendet. Det känns dock som att pendeln kommer att svänga tillbaka en aning framöver, menar Johanna. Gör den det och vi får till en vettig marknad av det här så har det ju varit nyttigt att det har varit så strängt, så att hela marknaden varit tvungen att ifrågasätta det här med oberoende. Sen hoppas och tror jag att man måste släppa på självgranskningshotet och inse att man inte kan ha vattentäta skott mellan redovisning och revision i alla lägen, säger Johanna.

Hon menar att den internationella tolkningen av oberoendet inte är lika strikt. I större bolag tycker hon dock att oberoendet är viktigt då det där kan uppstå intressekonflikter om man säljer ett konsultuppdrag som innebär skattemässiga eller andra aspekter, som man sedan ska bedöma som revisor. I de mindre bolag där det snarare om att få hjälp med att *"få ihop siffrorna"*, anser hon dock alltså att RN har *"skjutit över målet"* och hon ser inget hot mot oberoendet i dessa fall. Johanna tror att det kanske kommer att lösa sig om del av revisionsplikten tas bort. Hon menar att det viskas om att man i samband med detta också har för avsikt att lätta på oberoendefrågan, även om hon inte vet exakt hur det kommer att formuleras. Johanna menar att det finns många olika aspekter på oberoendet. Det kan handla om vad man säljer för tjänster, men sen finns det också mycket annat, exempelvis hur bra kompis man är med sina kunder eller hur beroende man är av en stor kund. Johanna tycker att det idag ligger en stor fokusering på diskussionen om vilka tjänster som får säljas, exempelvis betalning av fakturor eller hjälp med årsredovisningen men att det inte råder en lika öppen diskussion om exempelvis vänskapshotet, vilket hon tycker är synd. Vad gäller egna erfarenheter menar Johanna att det som nästan dagligen förekommer är att de har ett antal kunder som är så stora att de inte kan göra årsredovisningen på revisorsbyråns kontor.

*"Klienten har en egen ekonomifunktion, eget bokslut, men har inget årsredovisningsprogram och har inte kompetensen...vet inte hur dom ska sätta ihop en årsredovisning. De vänder sig då naturligtvis till oss"*.

Johanna menar att en årsredovisning i ett icke-publikt bolag mest är en teknisk sammanställning av siffror, där det är inte så mycket utrymme för olika valmöjligheter. Revisorsfirman kan då tvingas avböja uppdraget med hänvisning till omsättningen eller antalet anställda, vilket Johanna ser som någonting jättestor. Hon menar dock att kunden har förståelse för detta och de (revisionsbyrå) istället har försökt att knyta kontakter med någon annan som kan göra det arbetet, så att kunden själv inte behöver *"shoppa runt"*. Johanna byrå samarbetar med en mängd redovisningsbyråer och det finns alltid någon som kan ställa upp. En annan mycket vanlig förekomst är att byrå inte kan hjälpa till med att göra betalningar över internet, vilket enligt Johanna är något som hon inte heller får göra. Hon menar att detta är något som kunderna nästan har svårare att acceptera, då det skapar mer jobb för dem i och med att de är de enda som kan göra betalningarna. Vad gäller konsultuppdrag tycker Johanna att RN även där har en allt för sträng syn och att man idag nästan inte får göra någonting av det man förr inte ens reflekterade över. Johanna berättar om sina erfarenheter hos en tidigare uppdragsgivare som tillhör toppskiktet av svenska revisionsbolag. På revisionsbyrå hade man olika konsultavdelningar eller *"skattefolk"* och det kunde ofta uppstå konflikter då dessa naturligtvis ville göra sin del av tjänsten, men att hon som revisor då fick säga *"Nej, Aja baja! Du får skicka dom till någon av våra konkurrenter istället!"*

## 5.2.2 Case 1

Johanna skulle personligen inte ta på sig uppdraget då hon har som princip att inte ta på sig uppdrag utanför sin profession. Hon menar att eftersom hon själv är medlem i föreningen så skulle hon avböja uppdraget, då hon *"in fact"* är oberoende. Johanna menar att föreningens storlek har betydelse och att den här föreningen inte är speciellt stor. För henne innebär oberoendet att hon inte ska ha något intresse *"what so ever"* och det tycker hon att hon har som medlem. Hon menar vidare att det givetvis hade varit skillnad om hon som medlem varit revisor i Konsum Nord, där det finns tusentals medlemmar. Johanna kan inte säga exakt var hon anser att den storleksmässiga gränsen går men att 350 stycken medlemmar är såpass lite att hennes ekonomiska intresse blir avgörande. Dessutom anser hon att campinganläggningen innebär att de har någon form av affärsverksamhet och därmed inte endast är en intresseförening. Hon anser dessutom att en lekmannarevisor riskerar väldigt lite *"vad gäller titlar och så."*, även om det ställs samma krav på en lekmannarevisor i lagen som på en kvalificerad revisor. Hon menar det därmed blir ett mindre problem i det fallet. Gällande eventuella motåtgärder så anser hon att den enda motåtgärden skulle vara att gå ur föreningen. Hon

utgår dock ifrån att hon måste vara medlem, då hon utifrån uppgifterna i caset äger en fastighet, varför denna motåtgärd inte skulle vara möjlig.

### 5.2.3 Case 2

Johanna ser det egentligen inte som en oberoendefråga.

*-”Även om de har varit inne o styrt upp det här så ser jag det inte direkt som självgranskning, speciellt om det rör sig om ett stort bolag för då kan ju den här ekonomikonsulten inte ha styrt upp allt som hänt i företaget, hon har bara kommit med goda råd”*

Hon menar att situationen skulle bli känsligare om konsulten istället var ekonomichef. Om hon bara var ekonomichef fram till 2007 för att sedan vara revisor 2008 så kan det dock komma i ett annat läge, menar Johanna; -*”Nån gång slocknar självgranskningshotet”*. De (redovisningsbyrån) är de facto inte kvar när jag går in som revisor. Hon tror att det är ganska vanligt att man börjar med en konsulttjänst, där man lär känna kunden, för att sedan gå över till revision. Hon menar att det är ett av sätten att skaffa nya kunder.

#### ***-Hur länge föreligger själva gransknings hotet? Vad händer om det sker 2007?***

Johanna tycker att det är känsligare men anser att det också är svårt att dra slutsatser utifrån vad som framgår av uppgifterna i caset. Det är enligt Johanna en fråga om hur aktiv den här personen varit i att arbeta fram de interna riktlinjerna.

*-”Som revisor skulle man se till att denna person höll sig på rätt sida, och bara kom med goda råd och inte var inne och styrde och grejade i företaget, så att det uppstår ett självgranskningshot.”*

Hon menar att det så länge det är en annan person än revisorn finns relativt goda möjligheter att jobba med rådgivning, men att det blir mycket känsligare om det är samma person. Det är alltså okej att det inom revisionsfirman finns en ekonomikonsult som sköter en viss del av vad kunden söker. För större bolag får en enskild individ mindre inflytande. Finns det här en hel ekonomisk avdelning så tycker Johanna att självgranskningshotet är mindre än om de inte har någon ekonomisk avdelning och ekonomikonsulten *”rattat det här själv.”*

### 5.2.4 Case 3

Här menar Johanna att det rör sig om två olika bekymmer. Dels att revisorn är revisor i en redovisningsfirma som sköter redovisningen åt de andra revisorskunderna, vilket hon tror är vanligt, men också förbjudet av RN. Det är som hon uttrycker det ett *”stort rött kors”* över det. Hon menar dock att storleken på företaget har betydelse och att det skulle vara okej om det handlade om att revidera en redovisningsbyrå som endast har uppdrag hos en av revisionsbyråns övriga klienter. Hon anser dock att det är självklart att man inte kan *”sitta på båda stolarna”* om man antar att det istället rör sig om en väsentlig del av redovisningsbyrå kunder. Johanna törs inte svara på om det finns någon generell procentsats vad gäller omsättning. Det bör istället vara en bedömning som får göras från fall till fall. Hon har själv som princip att inte ta revisionsuppdrag i en redovisningsbyrå om hon samtidigt har redovisningsuppdrag för denna redovisningsbyrå. Hon tror dessutom att detta är en princip som delas av många av hennes kollegor.

Sen kommer hon in på det andra fallet som gäller bokföringsarbetet vilket hon tycker är ett typexempel på en sådan situation där RN *”skjutit över målet”*. Hon menar att man inte gör detta med avsikten att *”vara inne och rädda i kundens bokföring”* utan för att att kunden inte kan räkna ut exempelvis en periodiseringsfond och behöver hjälp med det.

*-”Att då ta in en redovisningskonsult som ska ägna en halvtimme åt det där när jag ändå...det*

*tycker jag inte är en oberoendefråga”.*

Vidare tycker hon att det är lite svårt att bedöma det faktum att de skött varulagret utifrån uppgifterna i caset. Hon ser dock inget problem om man rättat upp lagret i bokföringen efter vad inventeringen har sagt. Det handlar då om en teknisk uträkning som bara kan göras på ett sätt. Om hon däremot som revisor hade sprungit runt på lagret och bedömt vad som är inkurant och sedan korrigerat bokföringen, hade det genast varit ett större bekymmer. Hon tycker att det finns både ekonomiska och tidsrelaterade incitament för mindre bolag att slippa anlita ytterligare en byrå för ett arbete som skulle ge samma resultat om hon gjorde det. Hon anser att detta till och med skulle generera ett sämre resultat för kunden, eftersom det då skulle bli fler inblandade parter som inte hade haft all fakta i målet.

#### ***-Påverkas din uppfattning av storleken på bolaget?***

Johanna som har erfarenhet av både noterade bolag och mindre bolag, anser att det är i princip samma bekymmer överallt; att kompetensen inte finns. Hon berättar att när hon jobbar i större bolag brukar hon sitta bredvid ekonomichefen och tala om hur han eller hon ska göra och frågar sig själv vad skillnaden jämfört med om hon gjort det själv egentligen ligger. Hon påpekar dock att hon aldrig skulle göra en bokföringsorder i ett större bolag och att hon aldrig är *”inne och hackar”* i deras redovisningsprogram, även om hon kan instruera dem hur de ska göra. Hon frågar sig åter igen;

*-”Vad är skillnaden...Det ena kallas rådgivning, men i praktiken är det väldigt lika”.*

Hon påpekar att det också är vanligt att man får hjälpa kunder med den här typen av åtgärder. Det finns vissa balansposter som kunderna överlag inte klarar av. Även skattefrågor har en tendens att ställa till problem för kunderna.

#### **5.2.5 Case 4**

Johanna tror att detta måste vara väldigt vanligt i praktiken. Hon tycker inte att 719 000kr på tio år låter som en stor summa, sett som marknadsföringspengar, även om det inte av caset framgår hur stort revisionsbolaget är. Hon tycker att stöttningen av föreningen egentligen är på det sportsliga planet, medan hon som revisor ska granska ekonomin.

*-”Var skulle oberoendet vara för revisorn, jah att man inte skulle påpeka felaktigheter för...vad egentligen?*

De är ju inget ekonomiskt intresse för mig, här är det ju bara fråga om att dom ska klara sig till nästa division, menar Johanna och tycker att det inte har något med hennes revisionsbyrå att göra. Hon menar att hennes pengar inte skulle *”förstöras”* ifall det att det skulle gå dåligt för laget och att det förutsatt att det rör sig om en relativt stor byrå inte rör sig om tillräckligt mycket pengar för att de ska ha incitament att göra ett felaktigt uttalande.

Hon nämner sedan vikten av hur man uppfattas av utomstående personer och menar att om hennes firma skulle ha reklam på en fotbollströja samtidigt som hon var revisor i föreningen, så skulle det inte föranleda omgivningen att ifrågasätta hennes oberoende. Hon tillägger att det skulle vara annorlunda om hon istället var huvudsponsor och alltid vara med på samma bild som laget. Då kanske de skulle undra vad revisorsfirman och klubben har för *”påsar ihop”*, men att det här rör sig om en alldeles för blygsam summa. Johanna anser datt hon därmed skulle kunna kvarstå som revisor i detta fall. Hon tror dock att revisionsbyråer är ganska försiktiga med sponsorpengar, medvetet eller omedvetet. Hon tycker också att man ska ta hänsyn till om revisionsbyrån skickar lika mycket pengar till andra föreningar och organisationer, exempelvis golfklubbar eller

badmintonklubbar. En annan aspekt är hur man lagt upp det med arvode. I vissa fall har det säkert förekommit att man får gratis reklam mot att man är revisor, säger Johanna. Då kan man misstänka att revisorn reviderar utifrån det värde han eller hon upplever sig ha fått reklam för. Men om det är så att revisorn fakturerar i vanlig ordning så ser hon inte sponsordelen som ett hot, så länge det som sagt inte handlar om att man är huvudsponsor. Johanna menar att man först måste veta hur stor revisionsbyrån är, vad det är för lag samt vilken exponering man får för pengarna.

*- "70000 kr kan vara mycket för pojkar -95, med tre föräldrar som kollar, men inte så mycket för Björklöven."*

Förutsatt att vi antar att det handlar om en relativt stor klubb så tycker Johanna inte att 719000 är mycket pengar. Johanna tycker dessutom att också vänskapshotet kan bli aktuellt i detta fall och hon upplever detta som ett mycket större hot än sponsringen, men att det som tidigare nämnts inte talas så mycket om det. Speciellt med tanke på att revisorn i vissa fall säkert kan vara engagerad i klubben. Det kan ju också vara så att revisorn är förälder till en pojke som spelar i laget och att det t.o.m var så revisorn fick uppdraget. Hon tycker att det börjar bli känsligt då man som i detta fall är engagerad även på ett privat plan. *"Då tappar man distansen till kunden"* Hon upplever att hon personligen inte skulle känna sig bekväm med att vara revisor åt personliga vänner. Hon berättar om sina erfarenheter av detta och medger att det slutat i katastrof båda gångerna.

### ***Vad kan få allmänhetens förtroende att svikta när det kommer till det synliga oberoendet?***

På frågan om hur Johanna skulle definiera det synliga vänskapshotet svara hon att det handlar om att folk vet om att man umgås och att man ses ute. Hon tycker också att det är skillnad på folk som vet vad en revisor gör, exempelvis på banken och folk som inte fattar någonting om oberoende och tror att revisorn är den som sköter bokföringen. Hon är också av uppfattningen att det är dom som har störst intresse i företaget exempelvis banken som lånar ut pengar till föreningen, som har ett intresse i att revisorn anmärker på sånt revisorn ska anmärka på. Om hon skulle figurera i den här föreningens närhet hela tiden, så tror hon inte att banken skulle bli så glad. Johanna utvecklar begreppet "figurera" och menar att om hon var revisor i Björklöven och bjöds in på olika sammankomster där det också förekommer intressenter och där hon föreföll vara *"en i gänget"* och *"jättekompis med styrelsen"* så skulle det säkerligen kunna väcka bankens misstankar. Johanna berättar att det finns många aktörer som kan klämmas in i intressemodellen men att det framförallt är just banker och skatteverket som man har i åtanke. Hon menar att det dock är svårt att veta exakt var gränsen går. Det finns en problematik som har att göra med att man i det fall att man kommer för nära styrelsen, kommer att få frågor om råd i olika situationer och att det är sannolikt att man då riskerar att styra verksamheten. Sen är det givetvis så att det också kan vara svårt att *"klanka ned"* på hur styrelsen skött sitt arbete om de exempelvis inte haft grepp om ekonomin. Det är lättare att anmärka på något konkret fel i bokföringen än större saker som att styrelsen inte har skött sitt arbete i det fall att man är kompis med dem. Johanna menar också att det i mindre städer finns fler möjligheter till kontakt med kunder. För att marknadsföra sig som revisor måste man delta i sociala arrangemang vilket innebär att man inte kan säga att man aldrig ska delta i olika aktiviteter, men att man ska göra det på ett *"lagom sätt"*. Hon tycker det är svårt att dra en tydlig gräns. Johanna menar att det i extrema fall kan finnas en konflikt mellan revisorns oberoende och dennes marknadsföringen av sig själv?

*- "Om man ska bearbeta en större kund så ser man till att ses i så många sammanhang som möjligt. Så länge det hålls på en proffsig nivå...men det kan övergå i vänskap".*

Hon tycker som sagt att gränsdragningen är svår att göra men att umgänge i form av privata middagar med fruar/män och barn är att gå för långt. Affärsmiddagar ser hon dock inte som något bekymmer.



## 5.2.6 Case 5

Johanna tycker inte att det är ett bekymmer. Hon ser ingen oberoendekonflikt även om hon vet att RN "varit och hackat" på sådana fall och att hon av den anledningen ändå skulle undvika ett sådant uppdrag.

### *-Om man höjde procentsatsen till 15%?*

Hon tycker att det är ganska mycket och jämför det med en heltidstjänst. Hon skulle snarare säga att gränsen låg kring 10%, men tycker också att man ska ta hänsyn till firmans storlek och påpekar att 10% av Ernst and Young i Sveriges omsättning givetvis är väldigt mycket mer än för ett enskilt kontor. Hon har dock svårt att se situationen framför sig att en klient skulle dra till följd av en ören revisionsberättelse. När det kommer till eventuella motåtgärder så säger Johanna att hon personligen inte har varit med om det då bedömningen oftast sker på förhand. Det handlar i sådana fall om att man stoppar in en annan person som kan göra jobbet, men det upplever hon inte som motåtgärd mot oberoende utan att man jobbar på ett annat sätt. I praktiken "rättar man till framåt" om man framme vid påskrift inser att man gjort något fel under året. Sen är det inte alltid så att revisionen är det som är mest intressant, den andra delen (konsultuppdrag) kan vara den mest lukrativa. Då kastar vi ut revisionen, alternativt städar revisionsuppdraget så att man kan behålla konsultuppdraget, säger Johanna. Hon menar också att revisionen generellt sätt omsätter mindre eftersom det i mindre bolag handlar om en gång per år som man utför den tjänsten, även om täckningsbidraget är högre.

## 5.3 Intervju med Joel

*Joel arbetar för närvarande som auktoriserad revisor på en av de stora revisionsbyråerna i Sverige. Han har varit aktiv revisor sedan arton år och innehaft auktorisationstiteln i tolv år.*

### 5.3.1 Allmän diskussion

Joel ser revisorns oberoende som en förutsättning för att det över huvudtaget ska vara möjligt att åta sig revisorsrollen, då det skapar seriositet och trovärdighet för den finansiella marknadens intressenter. Revisorns roll stimulerar även behovet av aktuell och oberoende information vilket Joel definierar som informationsflödesmarknaden. Revisorn ska således kunna verifiera att informationen till dessa intressenter är rätt och riktig. Det finns dock enligt Joel problem med oberoendebegreppet, såsom det är tänkt att tillämpas i praktiken. Han menar att problemet ligger i att reglerna för de allra största bolagen och de allra minsta bolagen i Sverige är ungefär desamma och att det i praktiken blir svårt att leva upp till den lagstadgade nivån gällande oberoendet för de mindre företagen. Han utvecklar resonemanget med att revisorn trots regelverket ofta hamnar i en roll som rådgivare. Kundmöten med de mindre bolagen ser annorlunda ut än de med större bolag och om reglerna bokstävstolkades så skulle man hela tiden göra avsteg från oberoendet. Detta blir konsekvensen av att regelverket täcker ett så pass stort "spann". Joel menar att det för dessa mindre kunder är viktigare att revisorn är en duktig rådgivare än helt oberoende. Han anser att revisorn fortfarande ska ha en oberoende funktion, men att man samtidigt bör anta en mer pragmatisk syn gällande mindre företag. Joel tror att begreppet revisorns oberoende kommer förändras genom avskaffandet av revisionsplikten och att denna diskussion inte fått ett tillfredställande utrymme i revisionspliktsutredningen. Det kommer förmodligen bli väsentliga förändringar angående begreppet som vi inte vet konsekvenserna av idag, säger Joel. Han ser ett scenario framför sig där kunderna efterfrågar revisorernas kompetens utan att för den skull ha en vald revisor i bolaget. Han syftar då på bolag med en omsättning mellan 5-100 miljoner vilket är inom spannet av bolag som kommer att påverkas av avskaffandet av revisionsplikten. Dessa bolag kommer troligen fortsätta att efterfråga revisorernas tjänster.

Joel tycker vidare att det inte är särskilt ofta han i sin yrkesutövning försätts i ett läge där han måste

tänka till angående huruvida han är oberoende eller inte. Revisorn brukar sälla bort dessa bolag ganska direkt. Det handlar istället oftast om situationer där revisorn arbetar med ett bolag och där situationen förändras över tiden. Hoten är då ofta väldigt tydliga, menar Joel.

Han tillägger att det är väldigt sällan bolagen hamnar i den här situationen för byråerna är väldigt försiktiga gällande dessa frågor. På Joels byrå arbetar de hårt för att inte få sitt oberoende ifrågasatt. De använder sig av analysmodellen och prövar oberoendet inför varje uppdrag de har .

Det vanligaste scenariot som enligt Joel ändå är väldigt ovanligt, är i de fall där kundens bolag har gått dåligt. De har kanske inte betalat fakturan till revisionsfirman, vilket kan leda till ett oberoendehot om byrån då väljer att inte skriva på revisionsberättelsen. Det blir som ett påtryckningsmedel för att få in pengarna, säger Joel. Han tror också att detta är något som kommer att bli allt mer vanligt nu i dessa sämre tider. Respondentens byrå har också identifierat att flera kunder har fått försämrad betalningsförmåga, vilket skulle kunna leda till ett sådant dilemma. Joels revisionsbyrå har som policy att inte fullgöra revisionsuppdraget för nästa verksamhetsår om inte tidigare fakturan av genomförd revision är betald. Han påpekar att byråns kunder har en tendens att betala leverantörer först och revisionsfakturan hamnar långt ner i högen av obetalda skulder.

### 5.3.2 Case 1

Föreningen har inget krav på auktorisation och då anser Joel att det inte finns något hinder att skriva på revisionsberättelsen. Detta mot bakgrund av att föreningen inte omsätter särskilt mycket pengar i sin affärsrörelse. Det är enligt Joel inte ovanligt att en medlem i bostadsrättsförening är revisor i föreningen och det torde inte föreligga något hinder i det här fallet heller. Han påpekar dock att det alltid är bäst om föreningen kompletterar med en extern revisor också. Den föreningsvalda revisorn är oftast inte den bästa analytikern eller besitter de relevanta ekonomiska kunskaperna. Därför köper ofta bostadsrättsföreningar externa revisorstjänster för att få ta del av dennes kompetens. Om föreningen skulle ha lån och en extern finansiär skulle det dock hamna i ett sämre läge. Då finns ett intresse utöver medlemmarnas intressen.

*“Det finns alltid en risk för att någon uppfattar situationen som sådan att du är medlem, så du kan inte skriva under.”*

Det räcker med att man misstänker att någon tror någonting som kan få denne att ifrågasätta revisorns oberoende så då faller det på det, menar Joel.

### 5.3.3 Case 2

Joel anser att detta är en inte allt för ovanlig situation och att det skulle kunna gå till såhär i verkligheten. Han tycker att det enkla svaret vore att säga att det finns ett direkt oberoendehot i detta fall men anser vidare att det inte är så enkelt i praktiken. Det finns alltid risk för oberoendehot och det räcker enbart att någon anser sig att revisorn inte är oberoende för att ett hot ska föreligga. Men i denna typ av fall anser Joel att det ofta går till på detta sätt ute bland byråerna. Revisorn genomför inte arbetet själv, men någon annan på byrån tillhandahåller tjänster av detta slag. Det ligger då på byråerna att upprätta policys, rutiner och processer för att hålla reda på vem som gör vad. Detta för att inte oberoendehot, jäv och andra oegentligheter ska kunna förekomma. Har revisorn varit och hjälpt till på bolaget tidigare så anser Joel att denne inte kan anses vara oberoende och därför inte heller bör vara delaktig i revisionsarbetet. På Joels byrå har de löst problemet genom att tillsätta olika team som arbetar mot samma kund men med olika arbetsuppgifter.

Arbetsuppgifterna måste vara tydligt åtskiljda. Han menar att det finns interna lösningar på de flesta oberoendeproblem, men att de samtidigt måste vidtas största möjliga försiktighet i dessa ärenden.

Problem kan uppkomma om det tidigare har handlat om värdering av något slag. De övriga omständigheterna i caset är mildare än om det rör sig om värderingar, menar Joel. Det en revisor gör är att intyga att årsredovisningen är korrekt. Revisorn följer upp räkenskaper, organisation och

mycket annat. Det skulle vara problematiskt om revisorn gjorde förändringar i skuldmassan eller tillgångsmassan.

### **5.3.4 Case 3**

Joel anser att ingen av omständigheterna i caset är bra. Det viktiga är dock att revisorn inte deltagit i beslutsfattandet, värderat skulder eller tillgångar i något avseende. Han anser dock att det borde vara i sakens natur att en revisor gör bedömningen av avskrivningsbelopp då denne måste göra den bedömningen i vilket fall. Men ska man dra det hela till sin spets och revisorn självständigt har bedömt avskrivningsbelopp eller nedskrivningsbelopp och bokat detta åt sin kund, så kan inte revisorn säga att informationen är rätt eller riktigt utifrån oberoendet. I detta fall är revisorn väldigt illa ute och detta är inte acceptabelt. Joel menar vidare att revisorn inte ska utföra några tjänster gällande bokslutsdispositionerna annat än att enbart kontrollera att beloppen är korrekta och riktigt bokade. Om de inte är korrekta ska revisorn komma med förslag på åtgärder, men får inte boka dem själv. Han ställer sig frågan om revisorn då har granskat eller hjälpt till i revisionsarbetet? Granskningen efter åtgärden är då baserade på revisorns egen rådgivning. Svaret låter Joel vara osagt.

### **5.3.5 Case 4**

Joel har inte så mycket att säga om detta fall mer än att det är problematiskt i fall att det finns ett visst intresse för klubben, exempelvis att sonen eller dottern spelar i klubben. Då är oberoendet skadat och då ska man inte vara revisor där, menar Joel.

### **5.3.6 Case 5**

Respondenten är lite osäker på vilken volym som är acceptabel men tror att belopp under 10% kan vara rimligt. Han menar att det inte är helt ovanligt att vägar korsas mellan bolag i verkligheten. Ett redovisningsbolag måste också ha en revisor konstaterar han. Om kunden däremot aktivt skickade över kunderna till vårt revisionsbolag så skulle det inte vara acceptabelt, då vi har en affärsmässig relation. Oberoendet skulle då vara hotat, menar Joel.

## **5.4 Intervju med Lars**

*Lars arbetar för närvarande som auktoriserad revisor på en av de större revisionsbyråerna. Auktorisationen har han innehaft sedan 1982. Lars har erfarenheter från alla typer av bolag med olika storleksordningar. Han arbetar för närvarande med internutbildningar vilket inkluderar olika teorifrågor angående revisorns oberoende.*

### **5.4.1 Allmän diskussion**

De erfarenheter Lars har angående oberoendehot rör sig framförallt om rent bokföringsjäv. Det rör sig överlag om fall där revisionsbyrån biträder med redovisningstjänster, men han påpekar på svårigheterna att gå in på specifika detaljer då det faller in under den tystnadsplikt revisorer har att förhålla sig till. Lars säger att byrån har en stor andel småföretag som kunder, med begränsade ekonomifunktioner i bolagen. Byrån arbetar hårt för att upptäcka och förebygga denna typ av oberoendehot genom att upprättat olika policys och styrdokument. På Lars byrå har de folk som enbart jobbar med antingen revision eller redovisning för att dessa problem inte ska uppstå. Han påpekar även att det på mindre kontor förekommer en annan typ av organisation där de anställda jobbar med bägge affärsområdena. På Lars kontor har det aldrig förekommit att någon som utfört redovisningen åt en kund samtidigt delaktig i revisionsarbetet.

Under intervjun kommer Lars in på skatterådgivning och problematiken kring detta område. Han berättar att i vi i Sverige har ett system där deklarationen för bolaget blir upprättad i och med

bokslutet och att redovisningen därmed är kopplad till beskattningen. Lars anser inte att upprättande av bokslut är skatterådgivning i dess bemärkelse. Han förklarar att det är okej för revisorn att ge kunden råd gällande vilka avsättningar och dylikt som är möjliga att göra, men att räkna på beloppen och bokföra dessa i bokslutet är inte möjligt för revisorn utifrån oberoenderegler. Dessa uppgifter får bolaget genomföra själva eller anlita externa konsulter.

Han tror att avskaffandet av revisorsplikten för de mindre bolagen kommer att leda till att vi får ett annorlunda regelverk i Sverige och att mycket av problematiken kring oberoendefrågor kommer att försvinna genom avskaffandet. Detta då revisionen flyttas till de företag som har mycket egen kompetens med utvecklade ekonomifunktioner. Det minskar risken för att jävsituationer kan komma att uppstå. Han menar att det i Sverige är väldigt vanligt förekommande att småföretagare kan sin egen affärsverksamhet mycket bra, men saknar kunskaper och erfarenheter utanför sitt gebit. Mycket av oberoendeproblematiken bottnar i att dessa företag behöver mycket ekonomisk rådgivning och andra typer av relaterade tjänster. Går man upp i storleksordning så behöver inte dessa bolag samma typ av hjälp så problemet kommer lösa sig själv vid ett avskaffande om revisionen flyttas till bolag med mycket egen kompetens. Dessa bolag kan själva upprätta bokslut, har egna ekonomiavdelningar och kan göra egna bedömningar av avskrivningar etc., vilket minskar risken för att oberoendesituationer uppstår. Under intervjun beskriver Lars en oberoendesituation han själv var involverad i.

*-“För ett par år sedan hade min byrå planer på att flytta, och då fick vi ett erbjudande av en av våra revisionskunder. Då diskuterade jag det här med våra högsta ansvariga för oberoendefrågor. De bedömde hur stort hyresavtalet var för vår kunds räkning, det visade sig att även det var ett ganska stort avtal för oss, det var många kvadratmeter så det var mycket pengar för oss. Fastighetsägaren var stor, och man gjorde bedömningen att vi kunde teckna det här i det här fallet, men nu gjorde vi det inte ändå. Man kollade storleken på kontraktet för kunden.”*

### **5.4.2 Case 1**

Lars antar att det i det här fallet ungefär blir samma sak som i fallen med bostadsrättsföreningar, vilket är prövat av RN. Hans spontana reaktion är att revisorn bör kunna vara revisor i föreningen men inte underteckna revisionsberättelsen i egenskap av auktoriserad revisor utan enbart i egenskap av medlem. Han hänvisar till RN som tydligt uppvisat att det är så de vill ha det. Han hänvisar även till ett eget fall då denna fråga var aktuell.

*“Jag hade ett fall uppe angående det där själv, vilket jag fick vara revisor men ville inte utan blev styrelseledamot istället vilket jag också fick enligt RN eftersom jag inte bedrev någon större verksamhet i övrigt.”*

Lars ståndpunkt ändras inte utifrån det faktum att föreningen bedrev affärsverksamhet men nämner att det alltid är bra att ansöka om förhandsbesked från RN om osäkerhet föreligger. Nackdelen är att det tar tid, säger Lars. Om det stadgas att en auktoriserad revisor ska finnas med måste föreningen anlita en extern auktoriserad revisor och då räcker det inte enbart med honom själv då han inte får agera som auktoriserad i det fallet. Men så länge det finns en extern revisor med i revisionsarbetet är det godtagbart enligt Lars uppfattning.

### **5.4.3 Case 2**

Lars anser att detta är ett intressant fall och han är direkt osäker på hur RN skulle kunna döma här. Han nämner att hans byrå har egna interna regler gällande hur dessa frågor ska behandlas. Dessa interna regler skulle avisa detta ärende då de har en egen karenstid som är längre än ett år. Lars personliga ståndpunkt är dock att X bör kunna revidera bolaget.

*-“Han har varit med och utvecklat ekonomisystem under 2006 och 2007. Då utgår jag givetvis från*

*antagandet att dessa ekonomisystem fortfarande används 2008. Anta att han var där istället 2001 och 2002, hade det gjort någon skillnad? Nej det låter ju inte rimligt. Antingen har han varit med och utvecklat dom och skulle det diskvalificera honom att bli revisor för bolaget för all framtid? Det låter ju inte rimligt. Då kan det inte heller spela någon roll om han gjorde det här 1 år innan han blev revisor eller 10 år innan han blev revisor. Jag tycker han skulle kunna bli revisor.”*

Lars gör inte heller någon skillnad om konsultarbetet hade genomförts långt in på verksamhetsåret 2007 och hänvisar till sina tidigare argument. Om bolaget är noterat då kommer vi in i ”independence in appearance”, han är i ju för sig lika oberoende i alla fall men här uppstår det då en förväntan på honom. Hans riktiga oberoende påverkas ju inte av om bolaget är noterat eller inte, menar Lars. Bolagets storlek har ingen som helst betydelse för honom.

#### **5.4.4 Case 3**

Lars menar att det sista fallet inte är acceptabelt under några omständigheter. Annorlunda hade det varit om en annan revisor hade utfört revision åt redovisningsbolaget och revisor X i sin tur hade utfört revision åt redovisningsbolagets kunder. Det här är dock inte utrett av revisorsnämnden, menar Lars. De har bara kommit med avgöranden gällande revisorn som utfört arbetet och inte på byrånivå.

*- “Det är ologiskt att säga att man får göra på det sättet då det är ett individförbud, då borde det även vara ett byråförbud också kan man ju tycka. Men jag tror att de har en form av verklighetsförankring på RN och att de har en viss förmåga att se realistiskt och pragmatiskt på saker och ting och det är därför som det aldrig prövas.”*

Han tror att RN har dragit sig för att pröva detta fall för att de vill undvika att behöva säga att det inte är tillåtet. Han tror att de här kommer lösa sig i och med avskaffandet av revisionsplikten och således inte vara något problem längre. De bolag som använder redovisningsbyrå kommer ändå inte ha revision efter avskaffandet. Hans gissning är att om RN tvingas lämna ett utlåtande idag så kommer de komma fram till slutsatsen att de inte är tillåtet men att de kommer göra det yttersta för att förhålla beslutet.

Gällande periodiseringsfonderna anser han att det är okej att lämna råd och hänvisningar, om det stannar där och inte har något med bokföringsarbetet att göra. Gällande inventarierna så är det inte okej om revisorn deltagit i inventeringsarbetet, då finns det att klart avsteg från oberoendet. Men revisorn bör vara med och inventerat i alla fall, men då i rollen som revisor och då för sin egen räkning och inte för bolagets. Det måste han göra i vilket fall för revisionsarbetet.

Gällande avskrivningar av inventarier anser han att det inte borde vara några problem med råd om inte tillgångarna är udda karaktär, med exempelvis väldigt lång avskrivningstid. Han ger ett exempel med ett konsultföretag som köpt in lite kontorsinventarier, datorer och dylikt. Han anser att det inte borde gå att ifrågasätta att revisorn borde kunna komma med råd i detta fall då han besitter de relevanta kunskaperna i frågan. Gäller det istället immateriella tillgångar eller tillgångar som kräver en specifik “know how” har han inte samma ståndpunkt. Då anser han att man ska passa sig väldigt noga som revisor och inte komma med råd i dessa frågor. Detta för att det i dessa fall är betydligt mer subjektivitet i bedömningen. Lars resonerar att det är tillgångens karaktär som bör vara avgörande för om rådgivning ska kunna erbjudas. Standardtillgångar, som han uttrycker det, borde inte vara så kontroversiellt.

#### **5.4.5 Case 4**

Gällande sponsring så är det viktigt att det verkligen är frågan om riktig sponsring, således att byrå inte får något mer i utbyte utöver värdet på sponsringen. Utifrån caset tycker Lar satt rör sig om riktig sponsring i det här fallet. Den får inte vara ensidig utan ska alltid balanseras av en motprestation i form av marknadsplats på arena eller dylikt. En fråga man bör fråga sig är vilken

storlek revisionsbyrå är samt vilka övriga kostnader för sponsring de har. Matchbiljetterna som byrå fått att förfoga över finns inga problem med så länge som de fått dom utifrån marknadsmässiga villkor. Inte heller bör annonsutrymme eller annat som byrå erhållit genom sponsringen vara något problem så länge dessa avtal också är till marknadsmässiga priser. Det bottnar således i det marknadsmässiga i avtalen och att byrå inte fått några fördelar gentemot andra revisionsbyråer på orten. Sponsoravtalen bör främst utgöras av standardavtal som tillämpas på andra intressenter som också sponsrar idrottsklubben i fråga. Om det skulle framkomma att värdet av sponsringen är mer än marknadsvärdet skulle Lars avråda från att sponsra. Då ska det istället ses som ett bidrag till klubben.

*-“Vad är skillnaden om de gör det här eller om revisorn köper sin tjänstebild hos den firma som han reviderar eller att byrå köper kontorsinventarier från sin kund, fortfarande med vettig rabatt får man ta, fast inte bättre rabatt än den affärsrelation som man faktiskt har. Man måste gå in och se om det är en affärsmässig transaktion.”*

En annan del som bör undersökas är de totala sponsorintäkterna klubben har. Består revisionsbyråns sponsring med drygt 10% av klubbens intäkter är det väldigt mycket, men han påpekar även att det är oerhört svårt att dra en generell gräns i den frågan. Bedömningen får göras från fall till fall, menar Lars.

## **5.5 Intervju med David**

*David är godkänd revisor och jobbar för en av de större revisionsbyråerna i Sverige. Han började jobba som revisor i Stockholm år 2000 men flyttade upp till Umeå för ett par år sedan. Han har en fyraårig civilekonomutbildning från Umeå universitet. David jobbar främst med revision men har också vissa uppdrag som redovisningskonsult. Den huvudsakliga fokuseringen är små- och medelstora företag men han hjälper också till med större noterade företag. Han är själv lärare för nyexaminerade studenter i grundläggande revisionskurser, där oberoendefrågor är en viktig del.*

### **5.5.1 Allmän diskussion**

David menar att oberoendet är revisorns viktigaste roll och att hela förtroendet för revisorsrollen handlar just om att denne är oberoende. Han hävdar att detta är en väldigt viktig funktion, som också betonas på företagets interna utbildningar. Han anser dock att revisorn får en annan roll i mindre företag där det handlar mer om rådgivning. De stora företagen har sina egna ekonomiska avdelningar som tror sig veta hur allt ska göras bäst själva, medan mindre företag däremot ställer frågor om allt möjligt såsom privatekonomi. Man får ett ”tightare samarbete” med dessa företag, vilket leder till att frågorna kring revisorns oberoende ökar, säger David. David tycker att borttagandet av revisionsplikten är något som är spännande på så sätt att det innebär att oberoendediskussionen blir en aning urholkad.

*-“För dom som inte behöver revisor..då kan man göra allting, behöver inte fundera på nånting. Samtidigt har man revisionsuppdrag, då ska oberoendet vara kvar. Omgivningens syn kommer ju att blir lite dubbel, att dom kanske inte vet var man är revisor och var är man bara konsult, så det kommer ju att röra ihop begreppen. Man får liksom ta på sig idag är jag revisor och då måste jag vara oberoende och nästa dag jobbar jag som konsult och då är det ok att göra dom här grejerna...”*

Diskussionen kommer sedan in på Davids egna erfarenheter av oberoendefrågor. Han menar att det vanligaste är frågor kring jävsproblematiken som exempelvis frågor om när kan man ha rätt att göra redovisning och årsredovisning och huruvida den som gör bokslutet inte kan vara med i revisionsteamet. Detta menar han, är ganska tydligt reglerat i RevL och han anser inte att det är så svårtolkat vad man kan- och inte kan göra. Han tycker att svårigheten ligger i vänskapshot och sådana mer svårbedömda fall. Han hade ett case där det visade sig att klientens ekonomichef var

gift med en kompis till David fru. När David och hans fru senare flyttade till samma ställe som vännen och började umgås ”nån gång i månaden” började David känna att det skulle kännas jobbigt om han skulle upptäcka något fel i revisionen. Han trodde att det skulle påverka deras (hans och ekonomichefens) relation och att det därför inte var värt att ha det uppdraget. Enligt David var vänskapshotet inte alls på samma sätt i Stockholm, som på mindre orter som Umeå eller mindre orter. I mindre orter är man med i gemensamma idrottsföreningar, umgås i samma kretsar och stöter på kunderna på ett annat sätt än i Stockholm. I en mycket liten ort kanske det bara finns en revisor vilket gör sannolikheten att denne känner kunderna större, säger David.

### ***-Vad kan utlösa förtroendebristen från en extern tredje part i dessa fall?***

David menar att frågan egentligen bör ställas just till någon helt utomstående. Han tror dock det faktum att revisorn ses umgås frekvent med ett företag utöver ”så att säga arbetstid...i andra sammanhang”, kan få omgivningen att undra om revisorn skulle säga ifrån om det upptäcktes något fel. David tror att det också är frågan om det är en väldigt viktig kund. Han tror också att olika utomstående personer gör olika tolkningar. David menar att gränsen för oberoendet har förskjutits och berättar att revisorer förr i världen ofta hade med sitt eget kaffe till klienten, just för att undvika påverkan från denne. Nu är det istället vanligt att man bjuds på lunch, fika, sportevenemang osv. Han tycker att det speglar samhället. David hävdar att det är svårt att sätta fingret på hur tredje man uppfattar relationen men att de på byrån har egna regler för vad man kan acceptera i gåvor från kunden. Det handlar om exempelvis om en julgåva i form av en champagneflaska. Belopp under 700-800 kr kan accepteras. Han berättar att det också förekommer att revisorer varit bjudna av kunden utomlands i samband med styrelsemöten och bolagsstämmor. David anser att detta generellt inte är något problem om revisorns närvaro krävs på resan, men att det blir avgörande vad mer specifikt som bolaget faktiskt bjuder på.

David menar att det främst är företagets intressentgrupp som man har bör i åtanke när man pratar om omgivningens uppfattning, dvs. leverantörer, banker, kunder, skatteverket. Det handlar följaktligen inte om ”vem som helst på stan som inte är ekonomiskt insatt i företaget”. En bank som skall göra bedömningen om huruvida de ska våga låna ut pengar till kunden, måste kunna lita på att revisorn gjort sitt jobb och att revisionsberättelsen är opåverkad av personliga relationer. David anser också det är skillnad mellan olika intressenter och att man inte kan ”dra alla över en kam”. Om det finns en leverantör som leverar för en tusenlapp om året och en bank som lånar ut flera miljoner årligen, så är det framförallt banken man har i åtanke. Det är deras bedömning revisorns oberoende som är viktigast.

### **5.5.2 Case 1**

David gör en jämförelse med ett AB där medlemmarna motsvaras av aktieägare. I ett AB skulle man enligt David inte kunna vara både ägare och revisor och han tycker att man som revisor och medlem i denna förening hamnar i ett egenintressehot, även om det inte handlar om jättestora pengar och att han inte heller sitter med i föreningens ledning.

*-”Det kanske inte innebär pengar som i ett AB som har utdelning...inte pengar på det sättet... men jag skulle ändå inte ta det här uppdraget.”*

David poängterar det främst handlar om det faktum att han över huvudtaget är medlem, men att det också delvis handlar om storleken på hela organisationen. Om det handlade om mindre summor så tycker han att det skulle gå att ta uppdraget, men att det här ändå handlade om så pass omfattande verksamhet. David kan inte se att hans bedömning hade påverkats av det faktum att de funnits ett krav på auktoriserad revisor i föreningens stadgar.

### 5.5.3 Case 2

David tycker att det finns ett problem men att man får se till hur pass omfattande arbete X har gjort. Hur mycket han eller hon styrt upp i rutinerna. Helt enkelt hur viktig denne persons roll har varit. David tycker att man får känslan av att han här varit ekonomifunktionen och *"styr upp allting"* En annan aspekt är hur lång tid som förflutit från det att han hoppade av tills dess att han gick in som revisor. Det finns någon form av karenstid där också, menar David. Han tolkar det som att X mer eller mindre direkt hoppar från att ha styrt upp rutinerna till att gå in som revisor och att man då hamnar i självgranskningshotet, då X förmodligen granskar sitt eget arbete. Man får också fundera över om man kan komma undan det hotet genom någon form av motåtgärd exempelvis genom att ha en annan revisor inblandad, som också tittar specifikt på det som X gjort i företaget och att de skriver under revisionsberättelsen tillsammans. Detta tror David är tillräckligt förutsatt att det handlar om en extern revisor, alltså en revisor från en annan revisorsbyrå. Han tycker inte att det skulle räcka med en annan revisor inom samma byrå då han tycker att det förflutit för lite tid. Särskilt eftersom det handlar om ett noterat bolag. Detta gäller särskilt i det fall att han haft en avgörande betydelse för rapportering och redovisning i företaget.

#### ***-Påverkar det bedömningen om arbetet genomfördes enbart under år 2006?***

David tycker att detta påverkar bedömningen och att *"tiden läker alla sår"* Han har dock svårt att ge något generellt svar på hur lång tid det bör ha gått för att det inte skall bli frågan om självgranskningshot. Han tycker att det är av betydelse vad den person som tagit över revisorns sysslor i företaget har gjort? Hur pass mycket kompetens och pondus har den personen. Har denne gått igenom rutinerna och kvalitetssäkrat X:s arbete? Har han eller hon gjort ändringar i rutinerna? Hur komplex är ekonomiadministrationen? Är det fråga om en person som bara fortsätter med samma rutiner och som litar på vad som tidigare gjorts? Då sker ingen förändring utan man litar på revisorns tidigare arbete som i och med detta granskar sig själv, säger David. Kommer det istället in en väldigt kompetent person som river runt och styr upp i rutinerna, så hamnar man i ett annat läge då man kan utgå från att saker och ting har förändrats. Det finns därmed en stark motvikt mot den nye revisorn och dennes tidigare arbete inom företaget. I det senare fallet anser David att det skulle vara okej att revidera företaget.

### 5.5.4 Case 3

När det gäller bokföringsarbetet tolkar David uppgifterna i caset som att revisorn varit inne och bokfört samt justerat varulagret vilket han inte tycker är okej. Han anser däremot att bedömning av avskrivningsbelopp, hjälp med bokslutsdispositioner och periodiseringsfonder är att se som så kallad nära rådgivning, vilket man kan göra som revisor. Han ser inget hot i att han har en diskussion med kunden gällande exempelvis avskrivningsperioder, så länge som det är kunden som bokför det och accepterar beslutet.

*-"Vi kan ge förslag men dom får ta beslutet".*

Gällande trepartsförhållandet anser David att man får fundera på är om det finns ett egenintresse och om en oren revisionsberättelse på den här redovisningsbyrån, skulle leda till konflikt och i förlängningen att dom skulle rekommendera en annan revisor för de gemensamma klienterna. Det handlar lite om hur stor del av mina kunder som de här femton klienterna är, dvs. hur viktiga dom är för mig, säger David. Är de en stor del så skulle man hamna i en svårare situation.

#### ***Diskussionen förs sedan över till case 5 och de procentsatser som nämns där.***

David tycker inte att de i caset angivna procentsatserna är avgörande. Han nämner istället en siffra på omkring 30-40% av omsättningen, som nivå för hot mot revisorns oberoende. David tycker att det också kan finnas positiva effekter av att man reviderar en sådan bokföringsbyrå eftersom man



vet vilka personer det är, om de är duktiga och har bra rutiner. I sådana fall kan revisorn förvissa sig om att de gemensamma klienternas redovisning också görs på ett bra sätt. Han ser därmed en positiv effekt av att revisionsfirman och redovisningsbyrån står varandra nära. Sen tror han dock att detta kanske kan leda till ett vänskapshot.

*-”Man blir insyltad i den här redovisningsbyrån, vilket kan innebära problem i förlängningen kanske har gemensam marknadsföring, man är ett team på nåt sätt, man hjälper varandra, ger du mig kunder så fixar jag kunder åt dig, man kommer på det sättet för nära varandra, då blir det ett problem.”*

David anser därmed att det både kan bli fråga om ett intressehot och ett vänskapshot men poängterar att det utifrån de summor som nämns i caset, främst är vänskapshotet som blir aktuellt.

### **5.5.5 Case 4**

David känner igen caset och tror att man fastslog att det inte var okej. Han tycker att det handlar om stora pengar även han inte vet om det handlar om någon form av huvudsponsor avtal. Han tror i alla fall att det är en viktig sponsor och att det sannolikt också är en viktig kund för revisionsbyrån på den orten. Eftersom att det är en massmedialt stor fotbollsförening som ofta hamnar i tidningar, tycker han att det är att jämföra med ett noterat bolag, varför man kan ifrågasätta revisorns oberoende. Om det istället handlade om mindre belopp av mer ”standardsporsring-karaktär” kommer det dock i ett annat läge, menar David. I det här fallet tror han dock att tredje man kan se det som att man betalar en muta för att få det här uppdraget. Sådant som går utöver standardavtal och vad andra sponsorer ger tycker han inte är okej. Han berättar sedan att revisionsbolagen tidigare inte fick göra reklam överhuvudtaget och att sponsring knappast var tillåtet heller, men att det har luckrats upp successivt. På frågan vad han i detta fall mer specifikt tror skulle kunna få tredje man att misstänka att det handlade om mer än ett standardavtal svarar David att det nog är beloppsstorleken i kombination med de prestationsbaserade ersättningarna och att revisionsbolaget tillåtit att utnyttja spelare vid kundaktiviteter. Han menar också att det kan stärka varumärket om företaget kopplas ihop med de här spelarna och att det kan ha en jätteviktig funktion som man är rädd att tappa i det fall att laget åker ur serien och att man av den anledningen fortsätter med sponsringen.

*-”Man växer ihop. Bolaget förknippas med klubben”.*

David tror att den enda motåtgärden vore att minska ner sponsringen. Eftersom det handlar om företagsnamnet och inte den enskilda revisorn så skulle det inte hjälpa att sätta in en annan revisor inom revisionsbyrån.

## **5.6 Intervju med Erik**

*Erik är ursprungligen från Norrland och har pluggat i Umeå. Han har jobbat som revisor sedan 2006 och dessutom jobbat i Stockholm i drygt sex år. Han jobbar mest med revision i små- och medelstora företag men också i en del större företag.*

### **5.6.1 Allmän diskussion**

Erik tycker att oberoendet är grundstenen för revisorers arbete och att revisionen inte skulle fylla någon funktion utan oberoendet. Han menar att revisorns uttalanden inte säger någonting om intressenterna inte har förtroende för dem. Han menar också att det främst är i de större företagen som det är viktigt med oberoende, då små och medelstora företag inte har lika stora intressegrupper. Erik tror dock att oberoenderegulverket kommer att förändras när revisionsplikten försvinner för små och medelstora företag, på samma sätt som den har förändrats i andra delar av Europa. Han tycker generellt sett att det är bra för mindre företag att den avskaffas. Han tolkar det han hört som

att man då också kommer att tillåta revisorerna i mindre företag att utföra fler tjänster än vad de får göra idag. Han nämner här möjligheten att vara med och hjälpa till och upprätta bokslut som ett exempel på detta. Idag hanteras oberoendet inom byrån på så sätt att man kan ha folk som gör löpande redovisning, folk som gör bokslutet och folk som granskar, just av den anledningen att samma personer inte ska *"sitta och göra start till mål"*. Revisorspliktens avskaffande tror han praktiken kommer att innebära att revisorer kommer att jobba mer med bokslutsarbete, upprättande av årsredovisningar och att skriva rapport på årsredovisningar, tror Erik. Han har dock svårt att se att revisorer kommer att sitta och göra löpande redovisning *"från grunden och hela vägen upp"*, då det skulle bli för tidskrävande.

Erik berättat att revisorer redan i dag kan ägna sig åt viss form av rådgivning som en del av revisionen. Det handlar framförallt om situationer där klienten har frågor om hur man kan redovisa olika saker och att han då kan påpeka om något är fel och att han inte har för avsikt att skriva en ren revisionsberättelse om felet inte korrigeras. Han tror dock att utvecklingen går mot att revisorer får en utökad roll i företagen och att de i framtiden kommer att sitta med i beslut om bolagets framtid osv. Han tycker dock att det är vårt att sja exakt om hur det nya regelverket kommer att utformas. Han upplever också att det kan finnas en fara i att revisorn blir för engagerad i sina klienter och att rollen riskerar att urholkas om man släpper för mycket på oberoenderegulverket. Om revisorn utfört rådgivning åt företag som dras in i konkurser, så kan rollen ifrågasättas ganska rejält menar Erik. Han påpekar också att även om det i framtiden inte finns plikt på revision för de här företagen, så kan det ändå innebära att revisionsbolaget går in och granskar delar av bokföringen.

#### ***- Vilken typ av tjänster vill dom ha hjälp med?***

Erik menar att småföretagare ofta vill ha någon att *"bolla idéer med"*, Det kan handla om frågor om hur de ska sköta ekonomin. I väldigt små företag kan det ofta handla om en kille eller tjej som jobbar som konsult och är bra på det de gör i verksamheten, men kanske inte på pappersarbetet, den *"tråkiga sidan av verksamheten"*. Det kan också röra frågor om expansion och konjunktur. *"Har vi råd att anställa en person till?"*

Erik berättar att han själv har haft två case där han som person inte fått ingå i revisionsteamet eftersom han haft släktingar som jobbat hos klienten. I det ena fallet rörde det sig om hans egen pappa som var anställd *"ute på fältet"* i företaget och därmed inte hade någon anknytning till den ekonomiska funktionen i företaget. Erik tycker att man kan fundera över huruvida detta verkligen är något som hotar oberoendet men att det var bättre att inte ta risken att hoppa på det uppdraget. Erik menar att det i det fallet att hans pappa faktiskt jobbat med ekonomin i företaget, hade varit värre om det var ett litet företag med fem anställda än om det var ett stort företag med 30000 anställda. När det gäller vänskapshotet generellt så upplever Erik att det skulle kännas olustigt att sitta och revidera en klient där det fanns en släkting eller nära vän i ekonomiavdelningen. Han tror inte att det skulle innebära att han själv skulle göra ett dåligt jobb. Tvärtom tror han att han skulle bli än mer nitisk och verkligen se till att saker gjordes på rätt sätt i det fallet för att undvika att bli anklagad för att vara partisk. Han betonar att det egentligen inte handlar om hans relation till sin släkting och hur partisk han själv känner sig, utan om hur någon utomstående, exempelvis en leverantör eller en bank, skulle uppfatta relationen. Det andra fallet handlade om en så kallad delad revision, där en annan revisionsbyrå först gjorde grundjobbet och där Eriks byrå sen gick in och granskade deras arbete. På den andra byrån fanns en av Eriks vänner, vilket i praktiken innebar att Erik skulle granska hennes arbete. Erik menar att det skulle vara svårt att bevisa sitt oberoende i det fall att folk skulle få veta att de två var vänner. Han tror att det inte nödvändigtvis skulle bli uppenbart för omgivningen att de två faktiskt var vänner, men att det skulle innebära en stor risk för både honom och byrån. Han nämner också att den här problematiken ofta inte tas till sin spets förrän någonting verkligen går fel och det hamnar i pressen.

*- "Det är då man kommer att gräva i det och att mörka en sån grej är kanske inte det smartaste"*

*man gör”.*

Den motåtgärd som vidtogs i det här fallet var att en annan person från Eriks byrå fick ta över arbetet. Han ser inte hur han personligen hade kunnat kringgå detta hot. På frågan om vem den här utomstående personen som han ska framstå som oberoende för faktiskt är, svarar Erik att det finns framförallt handlar om dem som har ett stort intresse i företaget, dvs. leverantörer, banker, kunder, kreditgivare, leasingbolag osv.

Diskussionen kommer sen in på självgranskningshotet. Erik menar att det blev stora diskussioner om detta till följd av Enron- och Worldcomskandalerna. Han tror att det kan vara svårt för folk att förstå hur revisionsbyråer är uppbyggda och att det inte är samma personer inom företagen som sitter och granskar sitt eget arbete. Han menar att folk som är insatta i ekonomi, redovisning av bolag ofta har en ganska bra koll på hur det fungerar. Sen kan ju en lekman tycka att de är väldigt märkligt att vi kan göra så här och det ser man i pressen när det dyker upp. Själv tycker han att det fungerar ganska bra. Vi ska ju göra ett bra jobb från grunden och det blir ju lättare att hitta felet när vi har suttit och gjort bokslutet för då har man ju tillgång till materialet konstant och det man får mer löpande information om uppdraget, säger Erik. Han poängterar att detta resonemang dock bara gäller små och medelstora företag.

Vad gäller RN:s praxis har Erik fått intrycket av att man inte alltid får tillgång till all information i deras case. Han tror att bedömningen i många fall ofta även kan grunda sig på tidigare händelser som inte framgår av casen och att det av den anledningen kan framstå som att RN i allmänhet har en väldigt hård bedömning. Han menar att detta leder till att det kan vara svårt att jämföra olika fall och att man kan få intrycket av att RN inte använt samma bedömning från fall till fall. RN har väl också en preventiv uppgift som innebär att om de släpper på regleringen så är det alltid någon som kommer att gå lite längre och att det i förlängningen kan leda till att folk tillslut tappar förtroendet för RN, menar Erik.

### **5.6.2 Case 1**

Erik tycker inte att det är så lämpligt att han sitter och skriver på revisionsberättelsen samtidigt som han är med i föreningen. Han tror att även om han skrev på revisionsberättelsen i egenskap av lekmannarevisor så skulle utomstående människor ändå anta att det är byrån som gjort revisionen. Att han själv anser att han inte har någon nära relation till föreningens styrelse är enligt Erik egentligen sekundärt, då det är vad omgivningen anser att han har för relation till dom som är av betydelse. Erik anser inte att hans uppfattning hade ändrats ifall att det istället hade rört sig om en ideell förening, då han skriver på i sin roll som auktoriserad revisor. Han berättar sedan att man i bostadsrättsföreningar ofta har en lekmannarevisor där det dock det klart och tydligt framgår att det här är en person som är medlem i föreningen. Då är alla medvetna om vilken roll den här personen har och att denne troligtvis inte är helt oberoende. Finns det ett behov av ytterligare granskning så kan man kontakta ett revisionsbolag som får skriva på berättelsen tillsammans med föreningsrevisorn, säger Erik.

#### ***-Hur stor vikt ska man lägga vid den verksamhet som bedrivs?***

Erik anser att man måste ta hänsyn till vad för typ av förening det handlar om. Om de omsätter 500 000 kr och inte har några lån eller några övriga intressenter, tycker han att revisorn skulle kunna skriva på förutsatt att det framgick av revisionsberättelsen att han själv är medlem. Han menar också att den andre revisorn agerar ”second opinion” förutsatt att denne inte själv är medlem i föreningen.

### **5.6.3 Case 2**

Erik tycker utifrån aspekten att man har någon annan som granskar de konslutdelar som ha utfört

under 2006 och 2007, att revisorn kan ha kvar uppdraget. Han menar dock att det också beror på vad han gjort för typ av ekonomiprocesser. Beroende på vad han gjort så kan det ju få effekter för 2008 och då sitter han trots allt och granskar sina egna beslut, säger Erik. Det kan handla om att han gjort ett skatteupplägg eller något annat som ska ge en effekt under 2008. Det kan också handla om olika rutiner som kommer att implementeras först under 2008. Erik menar att det även beror på vad det är för typ av rutin.

*-”Är det bara det här pappret ska i den pärmen” så är det kanske inte så mycket, men handlar det om hur man ska hantera lager eller hur man ska hantera fakturering, likvida medel...”*

Vad gäller motåtgärder så menar Erik att en second opinion från en extern revisor, som granskar just de processer som han gjort skulle räcka. Han understryker faktumet att det handlar om olika bolag men samma koncern.

#### ***-Påverkar det din bedömning om vi säger att han har avslutat uppdraget i slutet av 2007?***

Erik tycker att det påverkar i hög utsträckning. Har han jobbat några få månader in på 2007 så har han sannolikt inte hunnit med så mycket. Har han istället jobbat med konsultuppdraget fram till 31/12 för att sedan kliva på revisionen 31/12, så har han ju förmodligen varit inne och hjälpt till att säkerställa bokslutet, säger Erik. Han menar att man i praktiken skulle vara försiktigare om det gällde ett större noterat bolag, med hänsyn till media. Erik menar att större bolag är i en mer utsatt situation och att de måste vårda sitt varumärke. Allt negativt som skrivs om byrån påverkar byråns förtroende på marknaden och det vill man inte skada. Det är för mycket på spel för att det ska finnas minsta tvivel på deras oberoende. Det är allt för känsligt att det ens finns en obefintlig risk att det någon gång skulle kunna bli en diskussion kring det. Då är det bättre att tacka nej, menar Erik. Då är det bättre att eliminera den risken från början och slippa diskussionen, menar Erik och nämner samtidigt att revisorer dessutom är särskilt utsatta p.g.a. sin tystnadsplikt.

*-”Vi kan ju egentligen aldrig svara på de här frågeställningarna. Vi sitter ju i en tystnadspliktssituation, så vi får ju inte gå ut och svara liksom säger de att ni har gjort fel här...vi kan ju säga hur vi generellt behandlar oberoendefrågor men vi kan kanske inte gå in i det specifika uppdraget och säga att här har vi vår lista här har vi gjort, pam pam pam för och åtgärda eller eliminera de här hoten.”*

Erik tycker också att storleken på företaget som granskas har betydelse eftersom man i ett mindre företag får högre inverkansgrad då det kan handla om att man är inne och styr upp hela organisationen och hur allting ska göras. Detta kan få väldiga konsekvenser för hur man hanterar saker längre fram. Man måste veta hur stor grad man verkligen påverkar bolaget och framtida redovisningen också, säger Erik.

#### **5.6.4 Case 3**

Gällande bokföringen menar Erik att man lugnt kan påstå att det inte är bra. Om han varit inne och gjort bokföring så har han ju ”de facto” granskat det han själv gjort. Att revisorn suttit och bokat varulagret, gjort avstämningar och hållit på med avskrivningar och bokslutsdisposition innebär att revisorn varit jävig, enligt Erik.

När det kommer till trepartsförhållandet så anser Erik att det är en oberoendeställning ur aspekten att han sitter och är revisor i bolaget som i sin tur gör bokslut åt andra klientbolag. Han tycker inte att det känns bra att han ska sitta och granska bolag som Y upprättat. Han motiverar detta med att han förmodligen skulle få en relation till redovisningsbyrå Y, och att den relationen förmodligen skulle spöka när han sedan sitter och granskar Y:s kunder. Erik tror att det skulle kunna bli en frostig relation om han skulle hitta en massa fel hos de bolag som Y gjort bokslutet för och att de

var såpass allvarliga att alla de här bolagen väljer att ta en annan revisor eller en annan bokföringsbyrå. Erik ställer sig frågande till om man skulle ge sådan kritik om man själv var revisor i Y.

Erik tror att Y:s stolec i förhållande till klienterna har betydelse i det här fallet. Om Y har en omsättning på 15 miljoner av vilken klienten endast utgör endast 5000kr, så kanske det egentligen kvittar om de är kvar som kund hos Y eller inte. ”Den slår marginellt i hans totala volymstock”, menar Erik. Han menar dock återigen att det är så att hans personliga bedömning ska grunda sig på vad banker, kunder o.s.v. har för inställning. Det är nog svårt att komma runt det problemet. Sen finns det ju en general klausul, som säger att det inte heller får finnas några andra omständigheter som gör hotar revisorns opartiskhet och självständighet. Erik menar att just denna företeelse där man har en affärsrelation till en revisionsklient som i sin tur har affärsrelationer till flera av ens övriga revisionsklienter är en sådan omständighet och att man här är ute på tun is.

### 5.6.5 Case 4

Erik tycker att det är frågan om hur mycket pengar det rör sig om. Om klubben omsätter 200 miljoner årligen så blir de 70000 kr om året som man sponsrar klubben med irrelevanta i sammanhanget och då är det svårt att säga att man varit i någon sorts beroendeställning. Det finns inte en ekonomisk vinning på att klubben inte åker ur. Erik tycker att det ser ut att röra sig om någon sorts standardavtal som sannolikt alla sponsorer har och då tycker han att det är okej. För en utomstående person skulle det då framstå som att det fanns ett avtal, men att klubben samtidigt hade samma avtal med hundra andra stora bolag. Om det istället rörde sig väsentligt högre belopp exempelvis sju miljoner tycker Erik att man kan se det som att det är mer än en affärsmässig relation och att man vill stötta klubben. Han menar att det då kan framstå som ett ”specialavtal” och att det inte finns andra som har det avtalet.

- ”Man pyntar in väldigt mycket pengar för man vill att den här klubben ska klara sig och att dom ska kunna överleva i allsvenskan med tanke på de krav på ekonomisk balans som ställs för allsvenska klubbar.

#### **-Hur påverkar det faktum att man får tillgång till klubbens spelare?**

Erik tycker att det beror på i vilken utsträckning det handlar om. Har man ett väldigt stort samarbete med mycket kundaktiviteter och en ledamot av styrelsen (i revisionsbyrån) kanske t.o.m. är styrelseordförande i föreningen, eller att styrelseledamöter kommer på olika kundaktiviteter och pratar om ledarskap, så finns det ett vänskapshot. Erik tycker också att det kan ha viss betydelse hur länge revisorn haft fotbollsklubben som klient men att det i första hand handlar om den kontakt man får med styrelsen och att en revisor kan ha haft ett uppdrag i över tio år utan att det nödvändigtvis behöver bli ett problem.

- ”Börjar man umgås privat, har en sån kontakt att man träffas och käkar lunch, snackar om det ena och det andra, då nånstans så kliver man ju över gränsen.”

Han tror inte man kan sätta någon tid i år, utan det handlar istället om vilken grad av bekantskap som man utvecklar. Han tror också att det är skillnad på revisorer som jobbar i mindre respektive större städer. I ett mindre samhälle är det svårt att undvika sina klienter eftersom man ses på stan och i andra sammanhang. Börjar man åka hem till varandra, träffas på helger och käka middagar eller åka ut till stugan och fiska, bör man dock ta sig en funderare om man ska sitta kvar som revisor.

### 5.6.6 Case 5

Erik tycker att man här börjar komma upp i en ganska avsevärd andel. Han menar att det är samma

problematik som i case tre och att han nog inte skulle välja att sitta kvar som revisor i redovisningsbyrån eller i de 20 klienterna. Han tycker att det är av intresse hur mycket revisionsfirman omsätter totalt och hur pass mycket det skulle påverka deras ekonomiska situation om man förlorade klienten. Om vi omsätter 12 miljarder så är 7% givetvis otroligt mycket pengar, menar Erik. Kan vi då vara oberoende mot dem? Erik menar att det i alla fall starkt kan ifrågasättas och att man då inte ska vara kvar som revisor i redovisningsbyrån.

## 5.7 Intervju med Jonathan

*Jonathan har arbetat på ett flertal av de stora byråerna och har främst erfarenhet från ägarledda bolag. Han menar att det är mycket roligare att arbeta mot dessa bolag då det blir en helt annan typ av revision än om ägandet är spritt. Han har dock tidigare erfarenheter av arbete med noterade bolag. Hans yrkesbana har enbart utgjorts av revisoryrket i vilket han har varit verksam i nio år.*

### 5.7.1 Allmän diskussion

Jonathan är övertygad om att revisionsarbetet kommer förändras efter revisionsplikten avskaffande. Hur förändringen och marknaden kommer se ut vet han inte men spekulerar i att de revisorer som enbart sysslar med fiskal revision kommer få det svårt. Han tror att marknaden kommer efterfråga mer rådgivande revision. Jonathan gör en liknelse med Danmark där enbart 10 % av bolagen valde bort revision efter att de avskaffade revisionsplikten. Han tror på ett liknande bortfall även på den svenska marknaden. Han menar dock att de svenska byråerna har varit ganska dåliga på att informera om fördelarna med revisionen.

Jonathan menar att dagens oberoendereglering är väldigt restriktiv.

*- "... du får egentligen inte ha några fingrar i syltburken överhuvudtaget, en revisor ska bara granska."*

Han anser själv att revisorn ska kunna bereda material men aldrig ta över beslutsförmågan, t.ex. påverka en företagare att ta vissa beslut. Revisorn ska kunna ta fram olika underlag och visa på olika utfall och konsekvenser av olika typer av handlanden, exempelvis hur kassaflödet förändras av olika alternativ. Det handlar dock om att plocka fram materialet rent tekniskt, vilket Jonathan anser att revisorerna ska kunna hjälpa kunderna med i större utsträckning än vad som är tillåtet idag. Revisorn har en hel del erfarenheter som kan vara användbar som bollplank och det är synd om företagaren inte ska ha möjlighet att ta till sig av den kunskapen. Revisorn bör få hjälpa företagen att ta bättre beslut, men aldrig fatta besluten åt dom.

*- "Företagaren bör kunna komma fram till revisorn och fråga om saker stämmer och lyfta fram saker som, du har mycket på checken och ändå mycket lån, varför går du inte ner på checken och kapar kostnader?"*

Jonathan anser att det främst är det ekonomiska bollplanket revisorerna ska vara. Så länge det är ett begränsat ägande är storleken inte intressant, menar han. Om ägandet hamnar utanför bolaget, så är det naturligtvis viktigare att granska rutinerna på ett annat sätt, det är ju alltid viktigt i alla bolag men viktigare för bolag med ett spritt ägande. Att bolagsordningen följs och VD efterföljer de direktiv som sätts upp. I ett mer centrerat ägarlett bolag, kan antas att ägaren gör det de har tänkt sig som ägare. Jonathan har under sin karriär själv kommit i kontakt med oberoendefrågor.

*- "Jag hade en kund som skulle börja hos bolaget men det var för nära besläktat så någon annan fick ta det uppdraget. Jag har även fått en sådan kund från en annan bekant från en annan byrå. Revisorn skulle sitta i bolagsstyrelsen och jag kunde således inte sitta kvar som revisor, det är ett klassiskt exempel och är de stora oberoendefrågorna"*

I ett annat fall ville ett större aktiebolag ha hjälp med lönehanteringen, vilket han var tvunget att avböja. Revisorn får helt enkelt inte arbeta med bolagets bokföring över huvudtaget så Jonathan var tvungen att skicka kunden till en konkurrerande byrå.

### 5.7.2 Case 1

Jonathan anser att han inte skulle kunna vara revisor i den här föreningen. Han anser att han inte kan vara revisor i en förening han har så stort ägande i. Han har en fastighet där och sen kravet om auktoriserad eller inte behöver han inte fundera kring. Jonathan kommenterar ett eget fall där han är ju revisor i en innebandyförening och hans dotter spelar i ett av lagen, dottern är 00:a så det är inte någon elitklubb. Han gjorde bedömningen att han inte hade några problem att vara revisor i klubben då han inte har något annat intresse där. Han menar vidare att annat vore fallet om han t.ex. hade tränat laget. Då hade Jonathan inte varit revisor. När dottern blir äldre och spelar i en klubb med budgetansvar, då skulle Jonathan välja att kliva av som revisor och rekommendera någon annan. Men han menar även att det inte enbart handlar om huruvida han ser sig själv som oberoende utan det handlar även om hur omgivningen ser på detta. Han anser att det är en bedömning man får göra från år till år och från fall till fall huruvida man ska kunna sitta kvar som revisor eller inte. Det främsta argumentet Jonathan har för att inte sitta som revisor i föreningen från caset är att han anser att man sitter på två stolar, dvs. att han som medlem väljer styrelse genom föreningsstämman och ska sedan som revisor yttra sig om huruvida styrelsen uppfyllt sitt uppdrag, följt stadgarna, skött förvaltningen osv.

### 5.7.3 Case 2

Förutsättningarna för detta case anser Jonathan är känsliga ur oberoendesynpunkt. Problemet ligger i att revisorn kommer arbeta med en ingående balans som denne har haft ansvaret för vid en tidigare tidpunkt. Tidpunkten från konsultarbetet till revisionsarbetet är för kort. Skulle tidsintervallet vara längre, Jonathan ger ett förslag på två år emellan, så hade dennes konsultarbete vara utspelat och inte utgöra något hot mot oberoendet. Men utifrån de tidsintervall som är i caset skulle revisorn i praktiken revidera sitt eget arbete vilket leder till självgranskningshot. Detta med anledning av att man indirekt granskar de ingående balanserna vid revisionsarbetet som revisorn varit med och medverkat till. Jonathan menar också att diskussionen är beroende av vad revisorn faktiskt har utfört för typ av arbete hos kunden. Om denne enbart har tagit fram underlag från redan befintligt redovisningsmaterial har denne inte medverkat till upprättandet av detta så är det inte frågan om självgranskningshot. Oberoendet kan ändå vara hotat även i detta fall om risken finns att en tredje part uppfattar oberoendet som hotat. Jonathan anser att det inte är möjligt definiera en tidsgräns då oberoendet inte längre är hotat utan den bedömningen får göras från fall till fall. Gällande noterade bolag blir Jonathan mer restriktiv. Han anser att det då är tveksamt om det överhuvudtaget går att tillsätta revisorn ens vid ett ännu senare tillfälle. Byrån bör låta någon annan ta de uppdragen i dessa fall.

### 5.7.4 Case 3

Som revisor får man överhuvudtaget aldrig utföra någon form bokföringsarbete för sin klients räkning. Detta får man inte ens göra även om hittar uppenbarliga fel i bokföringen. Gör revisorn sådant arbete måste denne omedelbart avgå. Byrån måste då göra en affärsmässig bedömning över vilken tjänst som är mest lönsam att erbjuda kunden, redovisning eller revision. Gällande bedömning av avskrivningsbelopp är det ett gränsfall men Jonathan att någon annan än revisorn på byrån ska utföra dessa tjänster. Han nämner att det är vanligt med kombiuppdrag, både revision och redovisning, på den byrå han jobbar på. Dessa tjänster utförs då av olika personer på byrån. Kunden lämnar över underlag till redovisningskonsulten, som denne redovisar och lämnar över till revisorn. Det måste vara på det viset för han menar att när en redovisningskonsult arbetat för en kund under lång tid utvecklar denne "*tratt seende*". Detta gör att konsulten tappat förmågan att se saker ur

olika synvinklar vilket skulle vara förödande för revisionsarbetet.

Den andra delfrågan rör situationen att jag är revisor åt Revisionsbolag Y, som i sin tur är ansvarig för redovisning åt flera av mina kunder. Detta är högst tveksamt, menar Jonathan. Där hamnar man i jävsfrågan återigen. Ett bolag är ju mer knuten till sen redovisningskonsult, det är ju denne man träffar varje månad.

*- ”Om jag säger till Y att denne har gjort fel och skriver en oren revisionsberättelse och underrättar skatteverket, då kan denne bli sur och byta revisor för alla bolag som är kund hos mig. Det blir svårt för mig som revisor om det börjar vara många kunder. 5 av 200 kunder är okej men inte 50 av 200 kunder.”*

Är kundmassan väsentlig kan revisorn inte sitta kvar. Jonathan vill dock inte säga något belopp som är acceptabelt, men under 5 % torde vara okej. Är det mer börjar det bli lite svårare då effekterna av det ekonomiska intresset då blir större.

Samma förhållande råder om revisionsbyrå enbart har en stor kund. Då kommer effekterna av en oren revisionsberättelse få stora konsekvenser för byråns intäkter i framtiden. Detta kan få effekten att revisorn undviker att upprätta en oren revisionsberättelse, menar Jonathan .

### **5.7.5 Case 4**

Jonathan anser att sponsring är väldigt svårt. Om en byrå sponsrar en förening måste denna få ett motsvarande värde tillbaka. Det måste finnas ett marknadsvärde.

*- ”Om vi har ett arvode på 2 000 000 kr och sponsrar 719 000 kr så kan det ses som att man köper sin revisionsplats helt enkelt.”*

Revisorn hamnar i en svår oberoende situation även om sponsringen är till ett marknadsvärde. Det skulle bara märkligt att både agera huvudsponsor och samtidigt utföra revisionstjänster åt klubben. Konflikten ligger i att revisorn är aktiv i klubbens överlevnad och ska sedan granska dess räkenskaper, detta blir en motsägelsefull situation då revisorn ska vara oberoende från sin klient.

### **5.7.6 Case 5**

Jonathan anser att det är samma problematik som i tredje caset dvs. det går inte sätta en procentstats, den bedömningen måste göras för det enskilda fallet. Om det dras till ytterligheten och byrå sköter revisionen åt alla dess kunder, då är det en ohållbar situation. Även fast procenten är låg kan det innebära problem då kunden kan ha ett stort nätverk och ta sina kunder med sig vid en eventuell konflikt, då är oberoendet hotat även fast procentsatsen är låg. Vid dessa fall kan inte revisorn åta sig uppdraget då ett tydligt beroende till kunden finns. Jonathan undviker att åtaga sig redovisningsbyråer som kunder för att inte hamna i sådana situationer.



## 6. ANALYS

*Vi har nu nått den del av studien där vi avser att analysera det empiriska materialet utifrån rådande reglering av revisorns oberoende, vilken beskrivits i den teoretiska referensramen. Vi avser därmed att belysa eventuella skillnader i synen på revisorns oberoende emellan RN och den svenska revisorskåren. Vi kommer, att analysera egenintressehotet, självgranskningshotet, vänskapshotet samt det ”synliga oberoendet”, var för sig.*

### 6.1 Egenintressehotet

Egenintressehotet aktualiseras om det inom revisionsgruppen finns någon person med direkta eller indirekta ekonomiska intressen i en revisionsklients verksamhet.<sup>131</sup> Ett centralt begrepp för detta fenomen är det ”ekonomiska beroendeförhållandet” mellan revisor och klient. RN anser dock att det måste röra sig om ”Affärsmässiga band” av ”någon omfattning”, för att det ska röra sig om ett ekonomiskt beroendeförhållande.<sup>132</sup> För att synliggöra eventuella skillnader mellan RN:s samt respondenternas uppfattning om vad som får anses vara en accepterbar nivå på de affärsmässiga banden har vi i empiridelen låtit respondenterna studera ett så kallat ”trepartsförhållande”, baserat på RN:s praxis. Detta trepartsförhållande presenteras i Case 1. Det är det tydligt att respondenterna upplever att RN haft en väldigt restriktiv syn mot denna typ av förhållande; Johanna uttrycker detta som något som RN dragit ett ”stort rött kors” över. Man kan dock se problematiken gällande trepartsförhållanden utifrån ett flertal aspekter. Utifrån ett egenintressehotsperspektiv handlar det om att ekonomiska incitament hos revisionsbyrån skapar ett beroendeförhållande mellan revisor och klient.<sup>133</sup> Då revisionsbyrån i nämnda case utöver redovisningsbyrån även utför revisionsuppdrag åt flera av redovisningsbyråns övriga klienter, är det rimligt att anta att de ekonomiska incitamenten av att bibehålla en god relation med redovisningsbyrån ökar. En av respondenterna nämner att klienterna oftast har en närmare kontakt med redovisningsbyrån då kontakten med denna sker löpande under året, medan kontakten med revisionsbyrån vanligtvis sker endast en gång per år, i samband med bokslutet. Detta resonemang talar för att de gemensamma klienterna sannolikt skulle föredra att följa redovisningsbyrån vid en eventuell konflikt mellan revisionsbyrån och redovisningsbyrån. Det ekonomiska intresset av att bibehålla en god relation med redovisningsbyrån stärks därmed. Huruvida det faktum att en revisionsbyrå och en redovisningsbyrå har gemensamma klienter är att se som affärsband av någon omfattning är dock givetvis svårt att ge ett generellt svar på. Denna uppfattning delas av respondenterna. Joel menar att det inte är ovanligt att vägar korsas mellan bolag i verkligheten, precis som i fallet i Case 1.

*–”Ett redovisningsbolag måste också ha en revisor...Om kunden däremot aktivt skickade över kunderna till vårt revisionsbolag så skulle det inte vara acceptabelt då vi har en affärsmässig relation”.*

De affärsmässiga banden skulle utifrån detta resonemang styras av klientens beteende och huruvida denne aktivt försöker att stärka de ekonomiska banden till revisionsbyrån. Att skapa sig en uppfattning om redovisningsbyråns syften blir givetvis svårt i praktiken och för att kunna göra en objektiv bedömning av de affärsmässiga banden, krävs nog sannolikt en mer konkret och synbar gräns exempelvis i form av de gemensamma klienternas del av revisionsbyråns omsättning. I case fem utgjorde de gemensamma klienterna omkring 7% av revisionsbyråns omsättning, vilket enligt RN inte var tillräckligt för innebära ett ekonomiskt intresse. Respondenterna har här varit inne på samma linje som RN. Var den faktiska gränsen går, har de dock överlag haft svårt att precisera och vi har under intervjuerna fått förslag på procentsatser mellan 5-40% av omsättningen.

131 Lagtext RevL 21§

132 D 7/08

133 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida12

Respondenterna anser dessutom att hänsyn också måste tas till storleken på revisionsbyrån. Erik påpekar att 7% av en omsättning på 12 miljarder givetvis är otroligt mycket pengar och Johanna menar att 10% för ett lokalt kontor givetvis inte är samma sak som 10% av exempelvis Ernst and Young i Sveriges totala omsättning. Detta innebär ytterligare en komplikation för att nå en generell gräns för alla typer av bolag och bedömningen bör utifrån detta resonemang istället ske från fall till fall. En jämförelse mellan RN och den svenska revisorskåren blir därmed svår att göra i detta hänseende. Detta resonemang visar dock på ett mer tolerant förhållningssätt till oberoendebegreppet av både RN och revisorskåren än det som förs av Jeppesen-Klarskov där oberoendet alltid skulle vara hotat i det ovan nämnda fallet.

Vidare framgår av lagtexten att det i det specifika fallet kan förekomma ”särskilda omständigheter” som skyddar oberoendet.<sup>134</sup> I RevL förarbeten nämns att affärstransaktioner som är av ”*vardaglig och ordinär karaktär*” och där villkoren sammanstämmer med vad som gäller även för andra parter, under normala förutsättningar bör gälla som en sådan särskild omständighet.<sup>135</sup> Utifrån det empiriska materialet är det tydligt att denna syn delas av respondenterna, men det finns även tecken på att de haft en något liberalare syn på tolkningen av denna formulering. Diskussionen hamnar främst i det fjärde caset angående sponsring av en revisors klient, i det här fallet en idrottsklubb. Huruvida sponsringen är att se som en transaktion av vardaglig och ordinär karaktär anser både respondenterna och RN bero på vilken utformning och omfattning som sponsringen har. Av informationen i caset är det inte helt uppenbart vad för typ av sponsoravtal det handlar om men respondenterna är överlag överens om att det i sammanhanget handlar om relativt små summor, då det trots allt rör sig om en allsvensk klubb. De tycker generellt sett att omständigheterna i övrigt inte heller talar för att detta sponsoravtal skulle kunna ses som något annat än en form av ”standardavtal”, som sannolikt utnyttjas också av många andra företag. Både Lars och Jonathan menar att så länge revisionsbyrån inte får något mer än det ”marknadsmässiga värdet på sponsringen”, bör det vara tillåtet. Motprestation från klientens sida, exempelvis i form av annonsutrymmen och matchbiljetter, skall gälla under marknadsmässiga villkor och med samma förutsättningar som andra sponsorer. Vi ser här en koppling till vad RevL förarbeten uttryckt som villkor som sammanstämmer med vad som även gäller för andra parter. Lars menar vidare att sponsringen i annat fall snarare kan anses ha karaktären av ett bidrag. Ett sådant bidrag skulle sannolikt ge intrycket av att det existerar ett ekonomiskt beroendeförhållande mellan revisorbyrån och klienten och därmed innebära ett egenintressehot.

Johanna nämner att det också är intressant att se till huruvida revisionsbyrån även sponsrar andra föreningar, exempelvis golfklubbar eller badmintonklubbar, med liknande belopp och villkor i övrigt. Det blir då fråga om transaktioner av mer vardaglig och ordinär karaktär vilket inte skall leda till något ekonomiskt beroendeförhållande.<sup>136</sup> Sponsringen är utifrån detta resonemang inte utformad på ett sätt som skulle kunna få tredje man att misstänka att revisorsbyrån har ett ekonomiskt intresse i klubben. David har en något avvikande mening och tror att beloppsstorleken i kombination med de prestationsbaserade ersättningarna och att revisionsbolaget tillåts att utnyttja spelare vid kundaktiviteter gör att det faktiskt finns risk att tredje man skulle se detta som någonting utöver ett vanligt standardavtal. Han påpekar att det skulle kunna stärka revisorsbyråns varumärke om man förknippades med en framgångsrik allsvensk klubb och att man kanske skulle fortsätta med sponsringen av rädsla för att förlora den funktionen.

Det är alltså tydligt att själva karaktären på avtalet är det väsentliga och respondenterna menar att om det skulle röra sig om ett ”huvudsponsorkontrakt” så skulle förutsättningarna vara annorlunda. Erik säger att i det fall att revisorsbyrån hade skjutit till väsentligt större belopp, exempelvis sju miljoner, istället skulle innebära ett sorts ”specialkontrakt” och att man vill ”stödja” klubben. Han nämner här Svenska Fotbollsförbundets elitlicenskriterier som ett motiv till att revisorsfirman skulle

---

134 Lagtext, RevL 21§ 2st

135 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 103

136 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001 sida 103

ha ett ekonomiskt incitament att stödja klubben så att den ”överlever” i allsvenskan. Johanna däremot, menar att så länge det rör sig om en relativt stor revisionsbyrå så skulle inte en degradering av fotbollsklubben inte vara ekonomiska incitament nog för att revisionsbyrån skulle undvika att anmärka på felaktigheter.

Som redan framgått av den teoretiska referensramen gjorde RN i detta fall en annan bedömning. De menade att sponsringen i den utformning som förelåg i caset, innebar en intressegemenskap mellan revisorbyrån och den sponsrade klubben och att det fanns ett intressehot mot revisorns oberoende. Det framgår att bedömningen inte enbart påverkas av de summor som är aktuella i caset, utan även det faktum att revisionsbyrån fått tillgång till ledare och spelare i samband med olika events.

Johanna nämner att det visserligen inte skulle vara bra om revisionsbyrån alltid syns på samma bild som klubben, men att den typ av exponering som nämns i caset inte borde föranleda något intressehot. Utöver David som haft en något avvikande mening i frågan, har inte heller de övriga respondenterna anmärkt på faktumet att spelare och ledare lånats ut till olika events. Tvärtom är det tydligt att respondenterna ser den typen av åtgärder som en viktig del i byråns verksamhet då de ser det som ett sätt att skaffa nya kontakter. Ur det empiriska materialet blir det också tydligt att respondenterna lyfter fram vikten av hur relationen upplevs av tredjeman. Det finns därmed en nära koppling till diskussionen om omvärldens förväntningar på revisorns oberoende. Upplevs sponsringen av tredjeman ha karaktären av ett huvudsponsorkontrakt, så spelar det ingen roll att det i praktiken kan finnas många andra företag med samma typ av avtal med klubben.

Då det av disciplinärendet inte framgår exakt i vilken utsträckning som spelare och ledare ställt upp på dessa typer av events och därmed hur förhållandet mellan revisionsbyrån och klubben utifrån denna aspekt kan ha upplevts av tredjeman, begränsas möjligheten att göra någon exaktare gränsdragning mellan RN och revisorernas uppfattning.

## 6.2 Självgranskningshot

Diskussionen gällande självgranskningshotet kretsar dels kring revisorns möjlighet att utföra redovisningsarbete och dels kring revision av tidigare utförda konsulttjänster. Under analysen gällande redovisningen kommer resonemang föras kring både kring bokföring, värderingsproblematik av tillgångar samt bokslutsdispositioner.

### 6.2.1 Redovisningsarbete

Gällande den diskussion som har förts angående synen på bokföring skiljer sig inte respondenternas uppfattning från hur RN menar att regelverket ska tillämpas. Samtliga respondenter har svarat att det inte är okej för revisorn att gå in och utföra arbete i bokföringen hos sin kund och sedan revidera dessa uppgifter. Det framkom dock under insamlingen av det empiriska materialet att revisorerna hade olika toleransnivåer gällande graden av delaktighet i andra delar av redovisningsarbetet. Joel ansåg att det inte borde vara fel av revisorn att bedöma avskrivningsbelopp åt en revisionskund då detta ändå ska göras under själva revisionsarbetet senare. Han menar att om revisorn kommer fram till ett rimligt avskrivningsbelopp i ett initialt läge så har denna bara gjort sitt jobb. Revisorn får dock inte ”mekaniskt” föra in detta i bokföringen då detta begränsas av självgranskningshotet i RevL.<sup>137</sup> Jonathan tyckte att avskrivningarna var ett gränsfall men skulle inte själv utföra den typen av tjänster. Han tycker vidare att dessa ärenden bör överlämnas till någon annan på byrån som kan göra bedömningen, vilket innebär en form av motåtgärd.<sup>138</sup> Lars anser att bedömningen av avskrivningsbelopp bör påverkas av tillgångens karaktär. Rör det sig om mer ovanliga tillgångar, av immateriell karaktär med svårdefinierad livslängd, bör revisorn inte vara delaktig i den processen. Han anser dock att gällande enklare tillgångar som kontorsinventarier med kort livslängd bör inte

---

137 RevL 21§ 1 st

138 Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005, sida 15

oberoendet hotas då den värdering som revisorn i det fallet skulle utföra, är förhållandevis enkel att göra. RN har dock en mer restriktiv syn på hur tillämpningen av regelverket ska gå till i dessa fall, vilket framgår av utfallet i Dnr 2004-779 (CASE 3), där revisorn i disciplinavgörandet miste sin revisorauktorisering. RN kom till slutsatsen att det inte är förenligt med RevL §21 att revisorn granskar eget redovisningsarbete i form avskrivningar av tillgångar och bokföring.

Det empiriska materialet ger tendenser till att revisorskåren har en mer tolerant syn än RN även gällande rådgivning av bokslutsdispositioner. David jämför bedömningen av bokslutsdispositioner som "nära rådgivning", vilket är tillåtet enligt RN.<sup>139</sup> Skatterådgivning som detta egentligen handlar om är av en relativt statisk karaktär utan utrymme för subjektiva bedömningar. Regelverket är väldigt tydligt med till vilket belopp avsättningar får göras. Lars argumenterar på samma sätt och delar därmed Davids syn. Johanna har en tydlig åsikt om att RN:s förhållningsätt i dessa frågor är allt för restriktiv och delar Davids mening att det inte är frågan om ett självgranskningshot om revisorn rådgiver angående bokslutsdispositionerna. Respondenterna liknar detta delvis som en mekanisk bokföringsåtgärd då redovisning- och de skatterättsliga reglerna är tydliga gällande detta. Den dominerande åsikten bland respondenterna är mer tolerant än RN:s restriktivare syn. Detta framkommer tydligt genom en jämförelse med det ovan nämnda fallet Dnr 2004-779. Åsikterna går dock delvis isär då Erik motsats vis liksom RN anser att revisorn inte ska agera rådgivare gällande bokslutsdispositioner. Han tycker att det rör sig om en jävsituation och revisorn inte ska beblanda sig med dessa uppgifter. Detta får ändå påvisa att revisorskåren inte är enig men tydliga tendenser till att ett mer tolerant förhållningsätt till regelverket finns.

## 6.2.2 Konsultarbete

När det gäller revisionen av eget utfört konsultarbete som har genomförts innan revisorn blev vald revisor i ett bolag, är respondenterna överlag överens om att detta bör vara tillåtet. Visst stöd för detta finns även i RN:s praxis. Det är dock värt att nämna att RN vid disciplinavgörandet inte var eniga om vad som egentligen ska gälla och praxis är därför oklar. Situationen skulle dock vara annorlunda om revisorn tillträtt omedelbart efter att arbetet var utfört vilket i praktiken direkt skulle innebära en revision av sitt nyligen genomförda arbete vilket inte är tillåtet enligt oberoenderegler i revisorslagen. David fäster vikt vid hur mycket spår av konsultarbetet som finns kvar när konsulten tillträder som revisor. Ser rutinerna likadana ut när revisorn tillträder blir det frågan om självgranskningshot och presumptionsregeln i revisorslagen träder i kraft. Erik anser dock att man bör hantera noterade och onoterade bolag på olika sätt då större noterade bolag har en större mediebevakning som onoterade saknar. Detta gör att toleransnivån för dessa noterade bolag är lägre utifrån att antalet intressenter är fler samt att bolaget måste upprätthålla sin trovärdighet för att vårda sitt varumärke. David instämmer i det resonemanget vilket är samsyn med RN gällande striktare tolkning av regelverket angående noterade bolag. Respondenterna anser att det i dessa fall är extra nödvändigt att upprätthålla det synliga oberoendet.

Revisorernas syn på regelverket innebär således att revisorerna inte ska få utföra några tjänster som kan innebära att en insatt tredje man kan ifrågasätta oberoendet i enlighet med kraven i revisorslagen.<sup>140</sup> Intressemodellen blir här en viktig utgångspunkt för vilka intressegrupper revisionen ska tillfredsställa, i synnerhet då ägandet i bolaget är spritt.<sup>141</sup>

Dock så anses inte revisorn vara "diskvalificerad på livstid" utan omständigheterna förändras efter en tid som gör att det inte längre är frågan om ett faktiskt självgranskningshot längre. Efter att en längre tid har förfarit. Problemet med det synbara oberoendet kan dock komma att kvarstå även fast de rutiner som har upprättats inom bolaget väsentligt har förändrats enligt Lars. Då revisionen är en tjänst som är baserad på förtroende hos användarna av informationen så räcker det med att någon

---

139 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 6

140 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 6

141 Sundgren. Internationell redovisning-Teori och praxis, Studentlitteratur 2009, sida 19

uppfattar revisorn som icke oberoende för att ett hot ska föreligga.

Gällande storleken på företaget så anser respondenterna överlag att det framförallt är själva om ägarstrukturen, snarare än storleken som är betydelsefullt. Om det rör sig om ett spritt ägande så blir kraven på det synliga oberoendet större än om det är en väldigt koncentrerad ägargrupp. Samma sak gäller även i det fall där det yttre förhållandena är relativt stora och starka intressegrupper finns, som exempelvis kreditgivare. Storleken på bolaget är således inte helt avgörande för hur tolerant eller restriktiv syn revisorer har gällande självgranskningshotet, även om det har en stor betydelse. Viktigt är också ägarkonstellationen och hur starka intressegrupper det finns bundna till företaget. Det är dock sannolikt att det i praktiken finns en stark korrelation mellan företagens storlek och storleken på dess intressegrupp.

Dock i mycket små bolag där dessa konsulttjänster har inneburit att organisera hela ekonomifunktioner så kan det leda till att det faktiska oberoendet kan komma att ifrågasättas då verkningsgraden på konsulttjänsten blir så pass mycket större än i ett större bolag. Revisorn hamnar i en prekär situation då det som granskas är en produkt av dennes arbete vilket gör det svårt för revisorn att ifrågasätta detta. Detta resonemang förs även i disciplinavgörande Dnr 2004-70.

### 6.3 Vänskapshot

Av intervjuerna framgår också att det idag finns en mer liberal syn på vänskapshotet än tidigare ute på revisionsbyråerna. David berättar att det på hans företag finns byråinterna regler för vad som kan godkännas i form av gåvor från klienter och att en champagneflaska eller liknande gåva till ett värde som understiger 700-800 kronor får accepteras, medans man förr i tiden t.o.m. tog med sitt eget kaffe till klienten för att undvika en oberoendesituation. Johanna nämner att revisionsbyråerna till viss grad måste delta i olika sociala sammanhang för av marknadsförings skäl. David tycker att detta är en utveckling som speglar samhället. Av vad som framgått av den teoretiska referensramen har det utifrån RN:s praxis varit svårt att definiera hur långt vänskapshotet sträcker sig, då den typen av problematik inte varit under granskning av RN i någon större utsträckning. Johanna vidhåller att denna typ av oberoendehot kommit lite i skymundan i den stora debatten vilket hon tycker är synd då hon anser att vänskapshotet ofta kan vara ett större problem än exempelvis egenintressehotet. Detta försvårar givetvis en jämförelse mellan RN och respondenterna när det gäller själva "räckvidden" för vänskapshotet.

Vi kan dock utifrån det empiriska materialet se en viss koppling mellan vänskapshotet och egenintressehotet och att många situationer som behandlar egenintressehotet kan också innehålla inslag av vänskapshot. Den tydligaste distinktionen mellan egenintressehotet och vänskapshotet är att oberoendet i det senare fallet har utgångspunkt i den personliga relationen mellan revisor och klient medan det tidigare tar sikte på de ekonomiska incitamenten Skiljedragningen mellan de båda kan dock vara svårare i praktiken. Vi har tidigare analyserat förhållandena i case fyra och diskuterat förekomsten av sponsoravtal, med fokus på det egenintressehot som kan uppkomma då. Respondenterna menar att en viktig förutsättning för att inte utlösa något oberoendehot är att sponsoravtalet ska vara standardiserat så att det inte finns skäl att misstänka någon favorisering från revisionsbyråns sida. Detta kan givetvis även ha betydelse för vänskapshotet. Om sponsoravtalet inte bygger på marknadsmässiga grunder finns det skäl att misstänka att ett ekonomiskt beroendeförhållande föreligger, men det kan i förlängningen också kunna påverka tredje mans uppfattning ur ett vänskapshots perspektiv. Den favorisering som gör att fotbollsklubben får ett sponsorkontrakt som går utanför ramen för ett standardavtal skulle också kunna tolkas som resultatet av "nära personliga relationer" mellan revisorsbyrån och klienten, vilket är en förutsättning för att vänskapshotet skall aktualiseras.<sup>142</sup> Att utreda huruvida det är egenintressehotet som skapar förutsättningar för ett vänskapshot eller tvärt om är givetvis inte helt okomplicerat och

---

142 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 62,102

detta utgör en intressant aspekt av oberoendeproblematiken. Beträffande vänskapshotet så anser respondenterna att det också har betydelse hur stor idrottsklubben är och på vilken nivå den är aktiv. Rör det sig om en stor elitklubb som omsätter miljontals kronor är det mycket känsligt då effekterna av ett vänskapshot blir större. I mindre idrottsklubbar där verksamhetens ekonomiska omfattning är mindre finns givetvis inte lika många intressenter med ekonomiska intressen i föreningen. Intressegrupperna utgörs i större utsträckning av klubbens medlemmar och familjemedlemmar till idrottsutövarna.

Vänskapshotet behandlas även i case ett, som utreder möjligheten för en medlem i en byalagsförening att vara revisor i föreningen. Flera respondenter har jämfört fallet med vad de anser gälla för revisorer i bostadsföreningar, där revisorer i dagsläget kan vara revisorer samtidigt som denne själv är medlem i föreningen. Här består problematiken givetvis i att revisorn i egenskap av medlem kan anses ha en ”nära personliga relation” till övriga medlemmar. Respondenterna har här ansett att revisorn kan skriva på revisionsberättelsen under förutsättning att detta sker i egenskap av medlem i föreningen och inte i egenskap av auktoriserad revisor. Utifrån RevL innebär det att revisorn presumeras vara oberoende då dennes medlemskap i föreningen hotar oberoendet men att omständigheten att denne skriver på i egenskap av medlem innebär att omvärlden inte har skäl att misstro dennes oberoende i rollen som revisor.

Flera av de disciplinavgöranden som vi studerat visar RN delar revisorernas syn i denna fråga.<sup>143</sup> Precis som i tidigare nämnda fall med fotbollsklubben anser respondenterna att detta dock inte vore acceptabelt om föreningen har externa finansörer som har intresse i verksamheten och ställer krav på en oberoende granskning. Joel nämner att det räcker att någon av dessa större intressenter ”*tror att denna tror någonting*” som kan ifrågasätta revisorns opartiskhet så måste revisorn avstå, till följd av det synliga oberoendet.

Det är tydligt att tyngdpunkten för diskussionen om vänskapshotet utifrån respondenternas uppfattning legat på det synliga oberoendet, alltså hur relationen mellan revisor och klient uppfattas av tredje part. FAR SRS har angett åtta år som en övre gräns för hur länge en revisor kan inneha ett uppdrag åt samma klient, innan det blir ett vänskapshot.<sup>144</sup> Erik har en avvikande mening i förhållande till FAR SRS och menar att det är viktigare att se till själva innehållet i relationen mellan revisorn och klienten. Han utgår från förhållandena i Case 4 och menar att om det finns ett väldigt stort samarbete med mycket kundaktiviteter och där ledarmöter av styrelsen i revisionsbyrå har viktiga positioner i fotbollsklubbens ledning, eller att styrelseledamöter kommer på olika kundaktiviteter och pratar om ledarskap, så är detta av större betydelse än hur länge man haft fotbollsklubben som klient. Detta resonemang visar därmed på vikten av innehållet av samarbetet och vilken grad av vänskap som kan tänkas utvecklas, snarare än under hur lång tid samarbetet ägt rum. Hur graden av samarbetet uppfattas av en tredje part är givetvis svårt att utreda, en mening som delas av respondenterna. Av RevL:s förarbeten framgår att vänskapshotet uppstår i närvaron av ”*mångåriga vänskapsband eller ofta återkommande sociala kontakter*”. Johanna anser att en bank som lånat ut pengar till Björklöven skulle kunna bli misstänksamma om hon som revisor i föreningen bjöds in på olika sammankomster och där hon föreföll vara ”*en i gänget*” och ”*jättekompis med styrelsen*”. Erik menar att om man träffas privat hemma hos varandra på helger, anordnar middagar eller åker ut till stugan och fiskar tillsammans så kan oberoendet framstå som hotat. Det finns därmed en tydlig koppling till begreppet ”*återkommande sociala kontakter*”. Erik berättar om en situation där han själv hindrats från att ingå i ett revisionsteam eftersom hans pappa var anställd ”ute på fältet” i företaget. Pappan saknade anknytning till den ekonomiska funktionen i företaget men relationen dem emellan ansågs ändå hota oberoendet. En intressant aspekt utifrån det synliga oberoendet blir här vem man faktiskt har i åtanke när man gör oberoendebedömningen, alltså vem som har intresse av relationen mellan Erik och pappan och dennes insikt i det förhållandet att pappan inte hade möjlighet att påverka de ekonomiska besluten i företaget. Det

---

143 Bilaga1: Case 1

144 FAR:s samlingsvolym, del 1, sida 42

synliga oberoendet har stor betydelse för många oberoenderelaterade situationer och vi har därför valt att redogöra för analysen av begreppet i en separat del som följer nedan.

## 6.4 Synliga oberoendet

Både i den nationella samt internationella oberoenderegleringen finns idag ett stort fokus på det så kallade synliga oberoendet. Det blir också tydligt under våra intervjuer att detta begrepp har stor betydelse i många oberoenderelaterade situationer. Vi har därför valt analysera detta begrepp i ett eget avsnitt. Prövningen av det synliga oberoendet skall enligt RevL förarbeten utgå ifrån en ”tredje man” respresenterad av en ”kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter” och hur denne hade bedömt revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>145</sup> Som vi tidigare klaggjort finns det meningsskiljaktigheter gällande tolkningen av detta uttalande. FAR SRS anser att uttalandet ger ett stort förtroende för den enskilde revisorns förmåga att själv bedöma sitt oberoende, medan Diamant och andra sidan anser att man bör ta hänsyn till att tredjeman i praktiken inte har tillgång till alla relevanta omständigheter och att prövningen därför istället ska ske utifrån ett tänkt snitt av intressegruppens förväntningar på revisorns oberoende. Det blir utifrån vårt empiriska material tydligt att svenska revisorer i praktiken har de större intressegrupperna i åtanke i samband med oberoende bedömningen. David uttrycker det som att man inte kan ”dra alla över en kam” och menar då att det är viktigare att exempelvis en bank som lånat ut enorma summor till företaget anser att revisorn är oberoende, än en liten leverantör som fakturerar företaget för några få tusen per år. Erik menar att revisorns oberoende är viktigare i större företag då små och medelstora företag inte har lika stora intressegrupper. Johanna är inne på samma linje och påpekar att det är skillnad på folk som vet vad en revisor faktiskt gör, exempelvis en bank och folk i allmänhet vilka har en tendens att tro att revisorns roll är att sköta bokföringen. Hon menar vidare att banker och andra större intressegrupper har ett större intresse i att revisorn anmärker på sådant en revisor bör anmärka på. Resonemanget talar tydligt för att respondenterna anser att det är de större intressegruppernas syn på revisorns oberoende som finns i åtanke när dennes oberoende skall utredas. Diamants utgångspunkt att man bör se till intressegruppen som en samlad enhet, verkar därmed inte delas av respondenterna. Att den bredare allmänheten sannolikt inte har tillgång till alla relevanta omständigheter blir utifrån detta resonemang ej lika relevant.

Vi kommer i det närmaste att koncentrera analysen kring RN:s bedömning av begreppet ”tredjeman” för att därmed underlätta en jämförelse mellan revisorerna och RN:s uppfattningar.

I det förhandsbesked från 2005 som vi beskrivit under rubriken särskilda omständigheter **3.5.2.1**, gjorde RN bedömningen att det faktum att en delägare (X) inom revisionsfirma A, var bror till en person i ledningen hos en av revisionsfirmans kunder, inte i sig ansågs hota revisionsfirmans oberoende. Motiveringen var att X som själv inte var revisor i firman, utan istället personalchef, inte ansågs kunna påverka uppdraget och därmed inte heller A:s faktiska oberoende. Dock ansågs denna omständighet inte vara tillräcklig för att upphäva det synliga hotet.<sup>146</sup> RN menade därmed att den ”nära släktrelationen” mellan delägaren och personen i revisorsklientens ledning skulle kunna innebära att tredjeman hade skäl att ifrågasätta revisorsbyråns oberoende mot kunden, trots att omständigheterna i själva verket gjorde klart att så inte var fallet. Vi anser att det här går att skönja en viss avvikande syn från RN:s sida i förhållande till respondenterna gällande tolkningen av det synliga oberoendehotet. Vi har redan fastslagit att respondenterna anser att det i första hand är de större intressegrupperna, exempelvis bankernas syn på revisorns oberoende som är betydande för oberoende bedömningen. Det är dock rimligt att anta att en bank med betydande lån till firman bör ha haft kännedom om det faktum att X inte har suttit i en sådan position att denne kunnat påverka revisionsuppdraget och att de inte skulle se denne persons närvaro i firman som ett hot mot revisorns oberoende. Att RN var av uppfattningen att dessa omständigheter inte kunde balansera oberoendehotet tyder på en vidare definition av begreppet ”tredje man” som därmed även skulle

---

145 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 104  
146 Dnr 2005-1026

inkludera individer utanför den viktigaste intressentsfären, med sämre inblick i de relevanta förhållandena. Av proposition 2000/01:146 framgår att lagstiftarens inställning är att även om det kan ställas högre krav på större onoterade bolag, så bör mindre bolag ställas under samma ”minimikrav” vad gäller revisorns oberoende, bland annat med motiveringen att omvärldens förtroende för revisorns oberoende är viktigt även i fråga om dessa bolag.<sup>147</sup> Det empiriska materialet visar dock på tendenser att respondenterna har en annan uppfattning om omvärldens uppfattning gällande mindre bolag. Detta utifrån argumentet att de inte har lika stora intressegrupper som större bolag. Joel menar att det i praktiken är svårt för de mindra bolagen att leva upp till den lagstadgade nivån gällande oberoendet och han ser ett problem i att regelverket i praktiken är ungefär det samma för alla typer av bolag. Gällande mindre bolag går ståndpunkten även delvis emot den forskning som genomförts av Jeppesen-Klarkov, i vilken revisionsbyråernas oberoende kan tänkas ifrågasättas även i de fall där nära besläktade tjänster som konsultarbete också genomförts. Bedömningen av huruvida ett oberoendehot förekommer får tas i beaktande från fall till fall.

---

147 Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001, sida 65



# 7.SLUTSATSER

*I detta avslutande kapitel presenteras studiens slutsatser. Vi kommer inledningsvis med återkoppling till problemfråga och syfte att presentera studiens resultat, dvs. hur vi besvarar problemfrågan. Vi kommer därefter att redogöra för de utifrån studien tydligaste stöden för denna ståndpunkt. Kapitlet avslutas med en diskussions del där vi dels behandlar konsekvenser av studiens slutsatser samt ger förslag på vidare forskning.*

## 7.1 Återkoppling till problemfrågan

Denna studie har haft som mål att besvara följande problemfråga;

***”Skiljer sig svenska revisorers uppfattning om revisorns oberoende från Revisorsnämndens?”***

Syftet med uppsatsen har varit att närma oss problematiken kring revisorers oberoende samt att få en bättre inblick i hur svenska revisorer uppfattar oberoendeproblematiken och dess nuvarande reglering. Vi ville därmed bidra till en ökad förståelse och ett ökat intresse kring tillämpningen och utvecklingen av oberoenderegleringen. Vi kommer nu redogöra för studiens huvudsakliga slutsats och därmed det kunskapsbidrag som vi anser att den genererat.

## 7.2 Gap mellan RN och revisorskåren

Vi anser att studien finner stöd för att det finns en viss skillnad mellan RN och den svenska revisorskåren gällande synen på revisorns oberoende och dess reglering. Den senare gruppen har i ett antal avseenden en mindre restriktiv syn på hur regelverket för revisorers oberoende bör vara utformat. Vi kommer i det närmaste att redogöra för de starkaste bevis som studien uppvisar till stöd för detta påstående.

- **Skillnader mellan revisionsarbetet i stora och små bolag**

Det tydligaste stödet för vår slutsats rör synen på revision i större respektive mindre bolag. I dag följer alla aktiebolag samma regelverk gällande revision oavsett storlek. Revisorer således tolka och tillämpa RevL utifrån samma ”minimikrav” både i stora multinationella koncerner och i den lokala byggfirman. Respondenterna anser att den stränga tillämpningen av regelverket ofta drabbar de små bolagen som har en helt en annan sammansättning av tillgångar, skulder och eget kapital än större bolag. Reglerna blir därmed ofta otympliga för de mindre bolagen då de sällan besitter de företagsekonomiska kunskaperna som deras rörelse kräver. Det kan handla om rådgivning gällande redovisning, intern kontroll eller skatterättsliga frågor. Frågor som en revisor hade kunnat besvara men där oberoenderegleringen sätter stopp. I dessa bolag finns enligt respondenterna dessutom endast en relativt liten intressegrupp, varför de ekonomiska konsekvenserna av revisorns oberoende inte blir lika stora. Beträffande de större bolagen, så anser respondenterna att det inte finns samma efterfrågan på de typer av tjänster som beskrivits ovan, då dessa företag ofta besitter egna omfattande ekonomifunktioner. Revisorn får således inte samma rådgivande funktion i de större bolagen. Större bolag har dessutom fler intressenter i form av aktieägare, banker och andra typer av intressenter som gör det ohållbart att revisorn ska kunna ha en rådgivande funktion över huvudtaget. Respondenterna anser utifrån ovanstående resonemang att det är orimligt att små och stora företag står under samma reglering beträffande oberoendet. Detta innebär ett avsteg från uppfattningen om revisorn oberoende i nuvarande reglering.

- **Mekaniska bokföringsåtgärder**

Det finns vidare en skillnad i synen på åtgärder som enbart innebär en mekanisk bokföringsteknisk åtgärd som periodiseringsfonder och andra typer av bokslutsdispositioner. Vi finner stöd för att revisorskåren anser att denna typ av rådgivning är att likställa med skatterådgivning vilket är fullt tillåtet enligt RN. Revisorn bör därav ges rätten att beräkna eventuella bokslutsdispositioner åt en

kund och ge råd gällande hur mycket som kan avsättas som periodiseringsfonder ett visst räkenskapsår. Då de skatterättsliga och redovisningsmässiga reglerna i Sverige är sammankopplade och då reglerna är väldigt tydliga gällande hur stora avsättningar som får göras under ett verksamhetsår, borde detta inte leda till att revisorns oberoende sätts ur spel. Revisorn skulle vara tvungen att utreda dessa avsättningar vid revisionsarbetet i vilket fall som helst. Bedömningen i det senare skeendet skulle med stor sannolikhet inte ha skiljt sig åt från rådgivningen i det tidigare skeendet. Vi vill förtydliga att revisorskåren liksom RN dock anser att det aldrig får bli frågan om att revisorn går in och fysiskt justerar i bokföringen, vilket skulle sätta revisorns roll som granskare ur spel. Hur enkel justeringen än må vara så skulle detta innebära att revisorn skulle försätta sig själv i en situation där ett självgranskningshot skulle uppstå.

- **Skillnader i syn mellan materiella och immateriella tillgångar**

Vi har konstaterat att RN fastslagit att revisorer ej får granska sitt eget redovisningsarbete gällande avskrivningar av olika tillgångar. Denna uppfattning delas dock endast till viss del av respondenterna. Studien visar nämligen att svenska revisorer i detta avseende gör skillnad på materiella och immateriella tillgångar.

Vad gäller immateriella tillgångar, anser respondenterna att de ofta är svårt att bedöma värde, ekonomisk livslängd samt huruvida tillgången kommer att skänka bolaget ekonomiska fördelar eller inte. Det handlar om immateriella värden som patent, forskning och utveckling goodwill och övriga tillgångar som inte finns i fysisk form. Respondenterna är återhållsamma i sin syn gällande denna typ av tillgångar då osäkerheten om dess värden är större och svårare att definiera. Man har därmed följt RN:s linje i detta avseende.

Gällande revisorns möjlighet ge råd beträffande materiella tillgångar, finns det däremot en mer tolerant syn inom revisorskåren. Det handlar om enklare och standardiserade tillgångar som tjänstebilar, mindre maskiner och andra typer av inventarier. För dessa typer av tillgångar är värdet och den ekonomiska livslängden relativt enkel att bedöma. Respondenterna menar att revisorn, som ändå måste göra den typ av värdering i slutändan genom revisionsarbetet, bör ha rätt att göra den bedömningen redan i ett tidigare skede. Vi ser här en tydlig distinktion från RN:s uppfattning om revisorns möjlighet att lämna råd gällande materiella tillgångar.

- **Synligt oberoende**

Studien visar också på en skillnad i tolkningen av begreppet ”synligt oberoende” mellan RN och revisorskåren. Vi anser oss ha funnit bevis för att RN har en bredare definition av begreppet ”tredjeman”, dvs. den hypotetiske person som symboliserar omvärldens förväntningar på revisorns oberoende, än revisorerna. Revisorerna anser att tredjeman i första hand bör definieras som en representant för de största intressenterna i företaget, exempelvis banker och leverantörer. Revisorns oberoende bör därför bedömas med hänsyn till den kunskap och förståelse som dessa kan tänkas ha. RN har dock genom sin praxis visat på en annan uppfattning om innebörden av begreppet tredje man, där hänsyn inte tagits till nivån på dennes intresse i företaget. I det disciplinärende (se avsnitt 3.5.2) som berörde en person (X) inom revisorbyrå A:s oberoende i förhållande till ett klientföretag där X:s bror hade en betydande position, ansåg RN att tredjeman hade skäl att ifrågasätta A:s oberoende. Detta trots att X i egenskap av personalchef inte hade möjlighet att påverka uppdraget. Hade man i det fallet istället utgått från revisorernas definition av tredjeman, d.v.s. utifrån exempelvis bankens perspektiv, hade däremot en rimlig slutsats varit att de bör ha haft kännedom om att X inte haft möjlighet att påverka uppdraget. Revisorn skulle därmed inte anses som oberoende. Vi anser att ovanstående resonemang visar på en skillnad i tolkningen av begreppet tredjeman och därmed ytterligare bevis för en mer restriktiv tolkning av oberoende regleringen från RN:s sida.

- **Transaktioner av vardaglig ordinär karaktär**

Gällande tolkningen av uttrycket transaktioner av ”vardaglig och ordinär karaktär”, som är

avgörande för bedömningar av egenintressehotet, kan vi i case fyra se tecken på olikheter mellan RN och respondenternas uppfattningar. Båda parter anser att det i nämnda fall handlar om att kategorisera utformningen av det sponsoravtal som ingåtts mellan en revisorsbyrå och dess klient (fotbollsklubben), för att kunna separera så kallade "huvudsponsor avtal" ifrån sponsoravtal av mer standardiserad natur. Den första typen skulle utgöra ett egenintressehot, medan den senare typen istället kan klassas som transaktioner av vardaglig och ordinär karaktär. Det är utifrån analysen tydligt att revisorerna överlag har en mer liberal syn på vad som kan klassas som standardiserade sponsoravtal. De har förutsatt att summorna i det aktuella fallet har motsvarat ett "marknadsmässigt värde" och att det därmed inte finns skäl att misstänka att sponsoravtalet innehöll bättre villkor än vad som gällt för andra parter.

### 7.3 Avslutande diskussion

Vi har under studiens genomförande insett betydelsen av forskning kring revisorers oberoende. Ämnets kontroversiella natur har inneburit en stor utmaning för oss och vi anser att arbetet med denna uppsats varit väldigt inspirerande. Studiens resultat visar att vi som forskare lyckats identifiera och poängtera att det idag finns ett problem beträffande synen på oberoenderegleringen bland svenska revisorer, vilket stärker studiens relevans. RN har i egenskap av utvecklare av god revisors- och revisionssed en mer restriktiv syn på revisorns oberoende och hur regelverket kring detta bör utformas, än den svenska revisorskåren. Vilka konsekvenser får då detta? Den uppenbara slutsatsen är att det finns skäl att ifrågasätta huruvida revisorerna i praktiken verkligen uppfyller RN:s krav på oberoendet. Många revisorer jobbar mot mindre företag där efterfrågan av olika typer av redovisningstjänster är större än i stora företag, vilket ökar risken för revisorns oberoende. Detta behöver givetvis inte innebära att regelverket i praktiken inte efterföljs, men vi anser ändå att det faktum att revisorerna anser att regelverket är för strikt, ökar risken för detta.

En intressant aspekt av oberoendeproblematiken är vikten av revisorns oberoende i förhållande till effekten av revisorns oberoende. Om det i enlighet med revisorernas uppfattning i praktiken är de största intressegruppernas uppfattning om revisorns oberoende som är viktig, hur relevant blir då en hård reglering av revisorers oberoende i mindre bolag med begränsade intressegrupper? Vi anser att effekten av en strikt reglering av revisorers oberoende i dessa bolag bör ses i förhållande till kostnaden för att upprätthålla oberoendet. Således går vi ifrån den strikta tolkning, liksom RN och respondenterna, av begreppet som görs av Bazerman et al, då en sådan strikt hållning med stor sannolikt skulle vara omöjlig att implementera praktiskt i verkligheten. Studien har visat att mindre företag har andra typer av behov än större företag när det kommer till redovisningstjänster, då det ofta kan röra sig om fåmansbolag utan någon egen omfattande ekonomiadministration. Detta får också stöd av den tidigare forskningen.<sup>148</sup> Hur försvarbart är det då utifrån ett samhällsperspektiv, att dessa företag tvingas anlita flera konsulter från olika firmor, för att revisorn enligt nuvarande reglering inte får utföra en mängd av dessa redovisningstjänster själv då det hotar oberoendet? Detta mot bakgrund av att användandet av flera olika konsulter sannolikt är förenat med högre resursförbrukning både vad gäller tid och pengar.

Vi har i studien fastslagit att syftet med det synliga oberoendet är att skapa ett från omvärlden ökat förtroende för revisorns förmåga att genomföra en oberoende revision. Om det som i fallet med många mindre företag inte finns några starka ekonomiska intressegrupper som ställer krav på oberoende revision blir då frågan; vem vill man skydda? Vore det i dessa fall inte viktigare att underlätta situationen för den lille småföretagaren i form av lättnader i oberoenderegleringen och därmed minskade kostnader för att upprätthålla ett oberoende som ur samhällssynpunkt är relativt oprioriterat?

---

148 Svanström, Revision och rådgivning Efterfrågan, kvalitet och oberoende, Studies in Business Administration, Umeå School of Business, Umeå universitet, 2008

Studien har visat att svenska revisorer upplever en viss frustration av att nuvarande regelverk begränsar deras möjlighet att bidra med kunskap till kunderna. Den kompetens som revisorerna besitter kan därmed inte utnyttjas maximalt, vilket givetvis får negativa effekter för klienterna. Vi frågar oss återigen; är detta en motiverad kostnad ur samhällsynpunkt?

Vi anser att svaret på båda frågorna är nej och att den nuvarande regleringen hämmar möjligheten för mindre företag att tillgodogöra sig information och kunskap på ett effektivt sätt och därmed deras möjlighet till ekonomisk tillväxt. Det finns därav anledning att delvis ifrågasätta den kritik Jeppesen-Klarskov för fram i sin forskning gällande revisionsbolagens konsulttjänster till sina kunder, i synnerhet för de mindre bolagen utan några större intressegrupper. Vi anser att vikten av att underlätta det "administrativa krånglet" för småföretagare är viktigare än att oberoenderegleringen uppfylls till sin spets i alla lägen. Detta mot bakgrund av att vi inte anser att det finns ett tillräckligt stort intresse från omvärlden gällande dessa företag, för att det ska vara lönt att utsätta dem för en hård oberoendereglering.

## **7.4 Förslag på vidare forskning**

Det blev under arbetet med denna uppsats uppenbart för oss att problematiken och regleringen kring revisorers oberoende är långt från färdigutredd. Diskussionen om revisorns funktion och den oberoende granskningen kommer sannolikt även fortsättningsvis att utgöra ett hett ämne både på nationell samt internationell nivå. Vi har fått intrycket att pendeln sannolikt kommer att väga tillbaka mot en mer liberal syn på revisorns oberoende i Sverige inom den närmaste tiden. Framförallt i mindre bolag. Försvinner kravet på lagstadgad revision för små- och medelstora aktiebolag, vilka utgör en väldigt betydande del av svenska aktiebolag, kommer revisorns roll och dennes oberoende onekligen att hamna i ett nytt ljus. Om det från regeringshåll inte längre finns krav på en oberoende granskning i dessa företag så försvinner ju också tanken med revisorns oberoende jämt mot kunden. Mycket tyder visserligen på att efterfrågan av en extern, oberoende granskning kommer att finnas kvar både från företagets samt dess intressenters sida, men har banker och andra kreditgivare samma krav på revisorns oberoende och är deras motiv samma som lagstiftaren haft? Hur påverkas revisorn av det faktum att denne ena dagen jobbar med ett stort börsnoterat företag och då förväntas vara objektiv och självständig och nästa dag istället jobbar med ett mindre företag utan krav på oberoende granskning? Det skulle även vara intressant att studera hur Skatteverket förhåller sig till företag som väljer att inte ha revisor när den lagstadgade revisioner försvinner. Även leverantörer och andra stora intressegruppers inställning till företag som inte låter sina räkenskaper granskas av en oberoende revisor skulle kunna utgöra ett intressant ämne för vidare forskning. Det finns som sagt många frågor kring revisorns oberoende och det är ett ämne som helt säkert kommer att ligga till grund för mycket forskning på universiteten och revisionsbyråerna framöver!

## 8. Källförteckning

### Avhandlingar

*Svanström, Revision och rådgivning Efterfrågan, kvalitet och oberoende, Studies in Business Administration, Umeå School of Business, Umeå universitet, 2008*

### Vetenskapliga artiklar

*Ashbaugh, LaFond och Mayhew, Do Nonaudit Services Compromise Audit Independence? Further Evidence, The Accounting Review, Vol. 78, No.3 2003*

*Ashtana, Balsam och Kim, The effect of Enron, Andersen, and Sarbanes-Oxley on the US market for audit services, Accounting Research Journal Vol. 22 No. 1 2009*

*Bazerman, Morgan och Loewenstein, The Impossibility of Auditor Independence, Sloan Management Review/ Summer 1997*

*Beattie, Brandt och Fearnley, Perception on audit independence: UK evidence, Journal of International Auditing and Taxation, 8(1) 1999*

*Habib, Legal Environment, Accounting Information, Auditing and Information Intermediaries: Survey of the Empirical literature, Journal of Accounting Literature, Vol 26, 2007*

*Jeppesen-Klarskov, Reinventing auditing, redefining consulting and independence, The European Accounting Review 1998, 7:3*

*Kinney, Palmrose och Scholz, Auditor Independence, Non-Audit Services and Restatements: Was the US Government right?, Journal of Accounting Research, Vol 42, No 3, June 2004*

*Myers, Myers och Omer, Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?, The Accounting Review, Vol 78, No.3, 2003*

*Sucher och Kosmala-MacLulich, Independence in the Czech Republik: an insight, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol 17, No 2*

### Metodlitteratur

*Arbnor och Bjerke, Företagsekonomisk metodlära- andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1994*

*Backman, Rapporter och uppsatser, Studentlitteratur 1998*

*Bryman och Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder, Liber Ekonomi, Ljubljana 2005*

*Holme och Solvang, Forskningsmetodik, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 1997*

*Johannessen och Tuft, Introduktion till Samhällsvetenskaplig metod, Liber Ekonomi, Malmö 2003*

*Rienecker och Jörgensen, Att skriva en bra uppsats, upplaga 2, Liber, Ljubljana 2008*

*Ritche och Lewis, Qualitative research practice, Sage publications Ltd, London 2005*

## **Referenslitteratur**

*Diamant, Revisorns oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, Uppsala universitet 2004*

*Eilifsen, Messier, Glover och Prawitt, Auditing & Assurance Services- International edition, McGraw-Hill, Berkshire 2006*

*Eklund, Vår ekonomi- En introduktion till samhällsekonomin, Prisma, Värnamo 2001*

*Keller, Statistics- For management and economics, Sjunde upplagan, Thomson Brooks/Cole, Duxbury 2005*

*Nilsson, Redovisningens normer och normbildare, 3:e upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005*

*Sundgren, Internationell redovisning- Teori och praxis, Studentlitteratur, Lund 2009*

*Tidskriften Balans 2003 nummer 9*

## **Regelverk**

*Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet, FAR Förlag, 2005*

*FAR:s Samlingsvolym*

*Official Journal of the European Communities, Statutory auditor's independence in the EU: A set of Fundamental Principles*

*Regeringens proposition 2000/01:146, Stockholm 2001*

*Revisorslag (2001:883)*

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

## **Praxisfall från RN**

*Dnr 2004-50*

*Dnr 2005-1026*

*Dnr 2005-87*

*D 7/08*

## **Internetkällor**

[www.codex.vr.se](http://www.codex.vr.se) Nätsida för uppsamling av regler och riktlinjer för forskning

[www.dn.se](http://www.dn.se) Dagens nyheters hemsida. Svensk ledande dagstidning

[www.ifac.org](http://www.ifac.org) Internartional Federation of Accountants hemsida.

[www.npr.org](http://www.npr.org) *National Public Radios hemsida. Amerikansk nyhetsida på nätet.*

[www.rn.se](http://www.rn.se) *Revisorsnämndens hemsida.*

[www.ub.umu.se](http://www.ub.umu.se) *Umeå universitetsbiblioteks hemsida*

### **Övriga källor**

*Forskningsetiska principer inom humanistisk- och samhällsvetenskaplig forskning (hämtad från [www.codex.vr.se](http://www.codex.vr.se))*

*SOU 1999:43*

# Bilaga 1-Intervjumall

## Case 1 (Vänkskapshot och egenintressehot)

X är auktoriserad revisor. X äger en fastighet som ingår i den ekonomiska föreningen Z, (en så kallad byalagsförening), med 350 medlemmar. De flesta fastighetsägare i byn är medlemmar i Z. Föreningen hyr ut båtplatser och bedriver dessutom en campinganläggning. X utnyttjar inte själv de tjänster som föreningen tillhandahåller. Z omsätter omkring 500 000 kr årligen. Det finns inget krav på auktoriserad revisor i föreningens stadgar, även om både X och föreningens andre revisor är auktoriserade. Titeln framgår av påskriften i revisionsberättelsen, där det också framgår att X medlem i föreningen. X anser att han inte har någon nära relation till föreningens ledning.

## Case 2 (Självgranskningshot)

Revisionsbolag Y tillhandahåller revisionstjänster och är ensam ägare till Dotterbolag D, som erbjuder olika former av kvalificerade ekonomikonsttjänster inom redovisningsområdet, olika typer av transaktionstjänster vid företagsförvärv samt en del tjänster gällande skatterättsliga frågor.

Revisionsbolag Y utför revisionsuppdrag åt Aktiebolag A som är ett medelstort onoterat bolag inom verkstadsindustrin med ett betydande varulager. Revisorn X i Aktiebolag A, har tidigare varit verksam som ekonomikonstt i Dotterbolag D och utfört olika ekonomitjänster i olika projekt för A:s räkning. Projekten har inneburit att förbättra A:s ekonomiprocesser, förbättra den interna kontrollen samt förbättra de bokföringsmässiga rutinerna. Dessa tjänster tillhandahölls under räkenskapsåret 2006 och en bit in på 2007 års räkenskapsår. Revisorn X tillträdde som revisor inför verksamhetsåret 2008 och har sedan dess varit revisor i Aktiebolag A.

## Case 3 (Självgranskningshot och egenintressehot )

Revisor X är ensam ägare till Revisionsbolag Y. Revisor X bedriver revisionstjänster åt ett flertal bolag i olika storlekar och branscher. Vid Revisorsnämndens kvalitetskontroll framkom information om att Revisor X har deltagit i tre av dennes revisionskunders bokföringsarbete. Bokföringsarbetet har utgjorts av varulager som har varit väsentliga poster för de aktuella bolagens resultat. Revisor X har även bedömt avskrivningsbelopp samt hjälpt till med olika bokslutsdispositioner som periodiseringsfonder. Det framkom även under kvalitetskontrollen att i Revisionsbolag Y, tillhandhåller redovisningstjänster åt 15 av Revisor X:s kunder.

## Case 4 (Egenintressehot och vänkskapshot)

Revisor X är verksam i ett registrerat revisionsbolag. Han är vald revisor i en idrottsförening som drivs som ideell förening samt i ett helägt dotterbolag till idrottsföreningen. Revisionsbolaget har under de senaste tio åren sponsrat idrottsföreningen med totalt 719 000 kr. Revisionsbolaget bidrog dessutom till en kampanj för att förhindra nedflyttning av föreningens idrottslag ur den allsvenska serien. Därutöver skulle ytterligare 20 000 kr ha utbetalats om laget hade avancerat till internationellt cupspel samt 30 000 kr vid svenskt mästerskap. Som motprestation har revisionsbolaget fått exponera sin firma på matchprogram och på idrottsföreningens hemmaarena. revisionsbolaget har vidare fått viss tillgång till matchbiljetter samt möjligheten att använda sig av föreningens spelare och ledare vid egna kundaktiviteter och personalaktiviteter m.m.

## Case 5 (Egenintressehot)

X tillhör i revisionsbyrå Y och vald revisor i ett redovisningsbolag Z, som utför redovisningen åt omkring 20 av Y:s övriga revisionsklienter (ca 8 % av Y:s totala klientstock) och intäkterna från dessa uppdrag motsvarar ca 7 % av Y:s intäkter. Det finns inga övriga affärsmässiga kopplingar mellan revisorsfirman och redovisningsbyrån.



## Bilaga 2 Begreppsdefinitioner

Här redogörs för några av studiens viktiga och återkommande begrepp. Dessa begrepp har använts utifrån det sätt som vi har tolkat dessa.

**Disciplinavgörande:** Är en dom som fastställts av Revisorsnämnden gällande tveksamheter i tillämpningen av lagstiftningen inom revisionsområdet.

**Epistemologi:** Är läran om vad som avses som kunskap.

**Faktiskt oberoende:** Syftar till revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av väsentlig betydelse för revisionsuppdraget men inte till några andra omständigheter.

**FAR SRS:** Är den svenska organisation som upprättar revisionstandarder (RS). Organisationen är även den svenska representerationen i IFAC. FAR SRS står för Föreningen Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet.

**Finansinspektionen:** Är en statlig myndighet underställd finansdepartementet som övervakar de bolag som verkar på den finansiella marknaden.

**Förhandsbesked:** Är ett besked från Revisorsnämnden gällande prövning huruvida en revisor kan åta sig ett uppdrag utifrån givna förutsättningar.

**Hermeneutik:** Är ett epistemologiskt synsätt där vetenskap antar ett tolkande perspektiv. Vetenskap kan baseras på mjuka data.

**IFAC:** IFAC står för International Federation of Accountants och är en global organisation som tar till vara på frågor som revisions- och redovisningsyrket.

**IFRS:** Står för International Financial Reporting Standards och Ges ut av IASB istället för tidigare IAS. IFRS måste tillämpas av svenska börsbolag.

**Informantintervjuer:** Är intervjuer med respondenter utan direkt kontakt med det fenomen som studeras.

**Ontologi:** Läran om hur verkligheten är beskaffad.

**Positivism:** Är ett epistemologiskt synsätt där vetenskap ska vara mätbart i kvantifierbara termer. Naturvetenskapliga tillämpningar ska även anpassas till samhällsvetenskapen.

**Proposition:** Är ett förslag som Sveriges regering har presenterat för landets riksdag.

**Påskrivande revisor:** Är revisorn som undertecknar revisionsberättelsen och som leder revisionsarbetet för ett specifikt uppdrag.

**Respondentintervjuer:** Är intervjuer med respondenter som är en del av det fenomen som studeras.

**Revisionsgrupp:** Består av en eller fler personer med nära anknytning till ett enskilt revisionsuppdrag.

**Revisorns oberoende:** Det förhållande som en revisor har eller kan antas att ha till en klient som denne utför revisionstjänster åt. Hot mot oberoendet kan vara av både existerande och icke existerande karaktär då det är betraktaren som anser om revisorn är oberoende eller inte.

**Revisorsnämnden:** Den självständiga organisation som verkar för upprättandet av god revisors -och god revisionsred i Sverige. Bildar även praxis inom revisorsbranschen.

**Revisorskår:** Består av Sveriges samlade grupp av revisorer.

**Revisorsrotation:** Det är när ett bolag tvingas byta revisor efter en tid för att relationerna inte ska bli för nära. En fördel med detta är att marknads förtroende för revisorns oberoende ökar. En nackdel är att revisorns kunskap om kunden, som denne har tillförskaffat sig under en längre tid, går förlorad.

**SOU:** Statens offentliga utredningar är en samling med offentliga studier, rapporter och utredningar som har arbetats fram på uppdrag av regeringen.

**Synligt oberoende:** Frånvaro av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.

## Bilaga 3- Praxisfall från revisorsnämnden

Här redovisas vilka praxisfall från Revisorsnämnden som vi har konstruerat Casefrågorna ifrån. Alla dessa praxisfall finns att hitta på Revisorsnämndens hemsida genom att söka på Dnr-numret i sökdata-basen, ([www.rn.se](http://www.rn.se)).

Case 1            F3/08 (2008-1288)

Case 2            Dnr 2004-70

Case 3            Dnr 2004-779

Case 4            Dnr 2005-87

Case 5            D7/08 2007-389