



Östergatan 18, Box 795  
451 26 Uddevalla

---

# **Revisorns oberoende**

## **en studie kring revisions- och konsultationsuppdrag**

**the Auditor Independence**  
**a study concerning audit and non-audit assignments**

Seminariearbete i Redovisning, Hösten 2003  
Högskolan i Trollhättan/Uddevalla i Uddevalla  
Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa  
Annika Carlsson  
Erik Myrvold  
Handledare: Eva Johansson  
Medbedömare: Gunnar Wahlström

## **Förord**

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till vår handledare Eva Johansson men även till de revisionsbyråer och informanter som ställt upp på intervjuer och gett oss möjligheten att genomföra denna studie.

Vi vill även tacka Annika Wändel för korrekturläsning och Anna Olsson som varit en outtömlig inspirationskälla.

---

Annika Carlsson

---

Erik Myrvold

## **Sammanfattning**

Enron skandalen har legat till grund för den senaste tidens diskussioner kring svenska revisions- och konsultjobb. Orosmoln har uppstått då en revisionsbyrå har alltför omfattande konsultverksamhet åt det företag de reviderar. Diskussioner förs om det är förenligt att kombinera revisorers objektiva granskning med deras konsultuppdrag. 1 januari 2002 infördes en ny revisorslag där en analysmodell ingår som syftar till att revisorn inför varje uppdrag tvingas ta ställning till olika oberoendehot. Syftet med uppsatsen är att undersöka svenska revisionsföretagens syn på det ökade antalet konsultuppdrag och om avsikt finns att skilja revisions- och konsultuppdrag åt. Vi valde att se problemet från revisionsföretagens sida och genomförde intervjuer hos fyra av de mer etablerade företagen i Uddevalla. Resultatet i vår undersökning visar att revisorerna är medvetna om problematiken kring konsultuppdrag. Förutom regleringar så har merparten av revisionsbyråerna utvecklat egna definitioner på konsultuppdrag, nationellt sett har även en avveckling av konsultationsverksamhet skett hos merparten av revisionsbyråerna.

## **Innehållsförteckning**

Förord	i
Sammanfattning	ii
<b>1 Inledning</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund	
1.1.1 USA	1
1.1.2 Sverige	2
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Forskningsfråga	4
1.4 Syfte	4
1.5 Avgränsningar	5
<b>2. Metod</b>	<b>6</b>
2.1 Datainsamlingsmetod	6
2.1.1 Sekundärdata	6
2.1.2 Primärdata	6
2.2 Metodval	7
2.2.1 Kvalitativt angreppssätt	7
2.2.2 Vårt val av metod	8
2.3 Intervjumetod	8
2.3.1 Kvalitativa intervjuer	8
2.3.2 Tillämpad intervjumetod	9
<b>3 Teori</b>	<b>11</b>
3.1 Bakgrund till revisorslag 2001:883	11
3.1.1 Revisorslag 2001:883	12
3.1.2 Analysmodellen	12
3.1.3 Dokumentationskrav	14
3.2 De tre goda sederna	14
3.2.1 God redovisningssed	14
3.2.2 God revisionssed	14
3.2.3 God revisorssed	14
3.3 Revision och oberoende	15
3.4 Revisor och konsultuppdrag	16
3.5 Revisionsbyråerna	18

<b>4 Empiri</b>	20
4.1 Explorativa informantintervjuer kring vår problemdiskussion	20
4.1.1 <i>Internationell skatteexpert, Deloitte, Atlanta USA</i>	20
4.1.2 <i>f.d. affärsjurist Ernst &amp; Young</i>	20
4.2 Intervju: Ernst & Young, auktoriserad revisor	21
4.3 Intervju: KPMG, godkänd revisor	23
4.4 Intervju: Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Partner to Consult	24
4.5 Intervju: Deloitte, auktoriserad revisor	26
<b>5 Centrala iakttagelser</b>	27
<b>6 Slutsatser</b>	28
6.1 Slutsats	28
6.2 Avslutande kommentarer	30
6.3 Förslag till fortsatta studier	31
<b>7 Källförteckning</b>	32
<b>8 Bilaga</b>	

# 1 Inledning

I inledningen kommer vi att ta upp de aktuella revisionsskandaler som ägt rum i USA och den efterföljande utveckling med nya regleringar som följt. Vi kommer i vår problemdiskussion diskutera kring utvecklingen i Sverige som sedan resulterar i vår forskningsfråga och syftet med uppsatsen.

## 1.1 Bakgrund

### 1.1.1 USA

På 90-talet rådde en allmän börsrya där aktiekurser drevs upp, så även för Enron. Företaget var dock ett luftslott byggt på märkliga affärstransaktioner och manipulerade balansräkningar som revisorerna godkänt drivna av ledningens lukrativa konsultuppdrag. Det var först när Enron redovisade en förlust för tredje kvartalet år 2001 på 600 miljoner dollar och ett övervärderat eget kapital på 1200 miljoner dollar som marknadens förtroende försvann och fallet blev snabbt. När SEC (Security and Exchange Commission) i USA började granska bolaget för en konkursutredning upptäckte de den komplexa strukturen och förehavandena. Revisionsfirman Arthur Andersens arvoden uppgick till 25 miljoner dollar för revidering år 2000 och 27 miljoner dollar för konsultuppdragen (Balans, nr: 6-7, 2003). Kritik riktades då mot Arthur Andersen som satt på dubbla stolar, vilket skapade en intressekonflikt och åsidosatte oberoendet till förmån för konsultuppdragen (Semple, 2002). Revisionsfirman kände till företagets problem men godkände ändå räkenskaperna och åsidosatte deras ansvar gentemot samhället med att tillstyrka en ren revisionsberättelse (Balans, nr: 6-7, 2003). Detta ledde till åtal mot Arthur Andersen och senare deras kollaps p.g.a. skandalen i Enron (Dagens Industri, 20020422). Det var inte förlusterna som fällde Enron utan en marknad som tappat förtroendet för ledning och revisorer vid företaget (Balans, nr: 2, 2002).

Skandalerna i USA med Enron i spetsen och revisionsfirman Arthur Andersens kriminella uppförande och åsidosättandet av den äldre Levitt-

lagen resulterade i Sarbanes-Oxley lagen. Ett nytt regelverk med mycket mer restriktiva regler kring konsultuppdrag åt revisionsklienter. Revisionsbyråerna i USA måste registrera sig på Public Company Accounting Oversight Board för att få revidera noterade bolag. Konsultationstjänster de ej får erbjuda åt revisionsklienten är: bokföring, IT-tjänster, värderingar, statistiska tjänster, internredovisning, ledningsuppdrag, mäklartjänster och juridisk konsultation. Konsultuppdragen måste först godkännas och rapporteras till bolagets Revisionskommitté (Kopel, 2003). I USA har konsultuppdragen begränsats för att stärka revisorns oberoende vilket bildat möjligheter och skyldigheter för branschen. Den strikta konsulteringsbranschen har fått möjligheter att expandera till följd av lagen. Revisionsbyråerna däremot har en skyldighet och kan inte längre erbjuda en helhetslösning (Zabrosky, 2003).

Till följd av Sarbanes-Oxley lagen antog SEC nya regleringar kring revisorns oberoende, Auditor Independence Rule. Reglerna förbjuder vissa konsulttjänster, kräver erkännande av Revisionskommittén i bolaget för både revision och konsultation, rotation av revisor var femte år och ett utökat dokumentationskrav för bibehållet oberoende. (Kopel, 2003). Oberoendet är reglerat och anger fyra principer för revisorns oberoende; att inget ömsesidigt beroende eller någon intressekonflikt uppstår, revisorn får ej revidera sitt egna arbete, inte ha en ledande eller anställningsliknande roll hos revisionsklienten och revisorn får inte företräda eller representera revisionsklienten som juridiskt ombud (Palmrose & Saul, 2001).

### 1.1.2 Sverige

Under 1980-talet skedde stora uppköp inom revisionsverksamheten i Sverige, vilket kom att ge upphov till fyra dominerande revisionsbyråer. Syftet var att täcka ett större geografiskt område och då uppkom också stordriftsfördelar eftersom de också kunde erbjuda konsultation till sina kunder. Byråerna är inte längre revisionsföretag utan kompetensföretag vilket medfört att de traditionella gränserna mellan branscher blivit alltmer diffusa. Alla tjänster skall kunna köpas inom samma byrå vilket myntat uttrycket "one-stop-shopping". Detta innebär helhetslösningar för ett mer

konkurrenskraftigt revisionsföretag (SOU 1999:43).

Konsultverksamheterna har blivit ett alltmer lönsamt alternativ då det råder en hård press på revisionsarvodena (SOU 1999:43).

De frågor som chockat amerikansk aktiemarknad finns all anledning att ta upp till diskussion även i Sverige. Kritiker funderar i dagsläget på hur oberoende och kritiska revisorer kan vara gentemot företagsledningar som köper konsulttjänster värda flera gånger mer än revisionsarvodena (Veckans affärer, 20020415). Till exempel Skandia har köpt konsulttjänster av Ernst & Young för 64 miljoner kronor när endast revideringen uppgick till 27 miljoner kronor. Arthur Andersen reviderade också för Skandia vilket kostade företaget en miljon kronor medan konsulteringen kostade 40 miljoner kronor (Dagens Industri, 20031014). När företag inte längre kalkylerar med vad revisionen kostar utan räknar med att sälja konsulttjänster så strider det mot god revisorssed. Revisorernas roll har till stor del varit kopplat till arvoden och risken är då att mista ett stort konto (Svenska Dagbladet, 20031018).

Att branschen framhåller sitt oberoende är naturligt men det räcker inte långt om aktiemarknaden börjar misstro revisionsfirmornas dubbla roller (Veckans affärer, 20020415). Regler tillkommer därför inom revisionsprofessionen nationellt som internationellt och är ämnade för att reglera revisorns oberoende, och därigenom skapa tillförlitliga finansiella rapporter (Zabrosky, 2003).

## 1.2 Problemdiskussion

Den senaste tiden har det uppkommit en hel del diskussioner kring revisorers revisions- och konsultjobb. Vi kommer här föra en diskussion om vad vi anser är det övergripande problemet och som vår studie sedan kommer utgå ifrån.

Det har blivit allt viktigare för revisionsföretagen att åta sig konsultuppdrag. Orosmoln har uppstått då en revisionsbyrå har en allt för omfattande konsultverksamhet åt det företag där de reviderar. Uppdragen innebär



kraftigt ökade intäkter för revisionsföretagen vilket i sin tur medför att uppdragen överstiger förtjänsten av själva revisionen. Detta har den senaste tiden i Sverige aktualiserats och har bidragit till diskussioner angående storleken på konsultuppdragen, och huruvida relationen mellan företagen och revisionsföretagen är i obalans eller inte. Man biter inte den hand som föder en menar kritikerna och anser att oberoendet hos revisorerna ifrågasätts och även allmänhetens förtroende minskar då faktiska revisionsskandaler ägt rum. Detta scenario kan man även återfinna internationellt och har lett till restriktioner och regleringar, bl.a. i USA. Frågan många ställer sig är om oberoendet är kompatibelt med ”one-stop-shopping”, d.v.s. att få en helhetslösning med hjälp av konsultuppdrag på en och samma revisionsbyrå. Många menar att man skall separera rollerna då behovet av oberoende granskning ökat de senaste åren och att problemet kan bli att revisorerna tummar på kritiken och släpper igenom tveksamma transaktioner.

Frågor som uppkommer är om det är förenligt att kombinera revisorers objektiva granskning med deras konsultuppdrag och hur långt de kan gå innan oberoendet ifrågasätts. Vart gränsen går vid leverering av konsultuppdrag är oklart och frågan är om det kommer krävas striktare regleringar för de revisionsföretag som sitter på dubbla stolar. En viktig aspekt är också hur revisionsbyråerna skall bibehålla allmänhetens förtroende även vid ökade konsultuppdrag.

### 1.3 Forskningsfråga

Hur arbetar svenska revisionsföretag med att skilja revisionsjobb och konsultuppdrag åt?

### 1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka svenska revisionsföretags syn på det ökande antalet konsultuppdrag och om avsikt finns att reglera dem efter skandalerna som hänt i USA de senaste tre åren. Vi vill även studera om det finns skillnader mellan olika revisionsföretag och deras sätt att skilja på revisions- och konsultuppdrag.

### **1.5 Avgränsningar**

Vi valde att se problemet från revisionsföretagens sida och avgränsade oss först till de mer etablerade företagen i Uddevalla. Företagen vi har intervjuat i Uddevalla är: Ernst & Young, KPMG och Deloitte. Under arbetets gång fick vi utvidga oss större geografiskt då Öhrlings PricewaterhouseCoopers hänvisade till en person i regionen som har den största informationen om detta ämnet. Innan vi gjorde våra intervjuer, intervjuade vi en konsult i USA och även en f.d. konsult på Ernst & Young som kunde ge oss viktig bakgrundsinformation. En avgränsning vi valde att göra angående vår artikelsökning var att avgränsa oss till artiklar efter år 2000 i Europa och USA med hänvisning till vårt syfte.

## **2 Metod**

I metoddelen kommer vi att redogöra för vilket metodval vi gjort, vilket sätt vi gått tillväga för att behandla vårt problem samt tillvägagångssättet vi använde oss av för att söka information under arbetets gång.

### **2.1 Datainsamlingsmetod**

#### **2.1.1 Sekundärdata**

Sekundärdata är data som tidigare samlats in i något annat sammanhang, exempelvis i form utav tidigare genomförda studier eller befintlig statistik. Sekundärdata kommer ifrån andrahandskällor och man kan därför inte dra några absoluta slutsatser utifrån dessa innan trovärdigheten kontrollerats. Ett problem med sekundärdata är att de ofta samlats in för ett annat ändamål än vad som gäller med vår aktuella undersökning. Det är även svårt att bedöma kvalitén på sekundärdatan (Holme & Solvang, 1997).

För att få en större insikt om vårt problemområde samlades sekundärdatan in i form utav litteratur, tidningsartiklar och databaser. Vi sökte bland annat på revisorns oberoende och Enron. De databaser vi använde oss av var Libris, Affärsdata, ABI och Science Direct. Sökorden här var oberoende, revision, revisor, analysmodellen, independence, auditing, auditor och consulting. Vi har även studerat den gamla och nya revisorslagen samt propositionen till den nya revisorslagen.

#### **2.1.2 Primärdata**

Primärdata är den data som forskaren själv samlar in för den aktuella undersökningen. I princip används två tillvägagångssätt för detta, antingen direkt observation av det studerade fenomenet eller genom att ställa frågor om det (Holme & Solvang, 1997).

För att kunna nå upp till vårt syfte behövde vi använda oss utav primärdata. Den insamlingsmetod vi här använde oss utav var personliga intervjuer.

## 2.2 Metodval

Kvalitativ metodteori har den hermeneutiska vetenskapsteorin som grund och är inriktad på tolkning och hur man får förståelse för hur människor uppfattar sig själva och sin situation (Lundahl & Skärvad, 1999). Vilken metod som bör användas är helt beroende av vilken problemformulering man har. Då problemställningen vill belysas i många olika vinklar rekommenderar Holme & Solvang (1997) att kvalitativa data är att föredra eftersom denna ger en helhets bild av situationen. Den kvantitativa metoden lämpar sig bäst då man vill göra statistiska generaliseringar då metoden ger exakta - men inte alltid nödvändigtvis riktiga mått.

### 2.2.1 Kvalitativt angreppssätt

Det kvalitativa synsättets främsta syfte är att förstå innebörden av företeelsen, den är explorativ och induktiv där tyngdpunkten läggs på processen och inte på slutresultatet. Fakta kommer i andra hand efter åsikter och uppfattningar. Det gäller att bli bekant med den företeelse man skall studera eftersom det kvalitativa angreppssättet kräver mycket fältarbete. Man söker upp platser, människor eller situationer för att observera. Därför är forskarens roll mycket viktig eftersom han samlar in informationen för att sedan förmedla den (Merriam, 1994).

Styrkan hos den kvalitativa metoden är enligt Holme & Solvang (1997) att den ger en helhetsbild av situationen, vilket i sin tur kommer att leda till en ökad förståelse för sociala processer och dess sammanhang. Närheten som skapas till respondenten genom denna undersökningsmetod leder också till en bättre uppfattning av den enskildes situation. Den kvalitativa forskningen präglas av flexibilitet vilket innebär en liten grad av formalisering och en öppenhet för ny kunskap och ökad förståelse. Man bör dock ha i åtanke att flexibiliteten kommer att göra det svårt att jämföra de svar vi kommer få från de undersökta enheterna.

### 2.2.2 Vårt val av metod

Med tanke på den kvalitativa metodens tidigare nämnda flexibilitet samt dess förmåga att ge en helhetsbild kommer vi att främst använda oss utav den kvalitativa metoden då vi kommer att genomföra våra intervjuer.

Huvudsyftet med en kvalitativ intervju är att öka informationsvärdet och skapa en bättre förståelse för det aktuella ämnet. Detta innebär enligt Holme & Solvang (1997) att urvalet av undersökningsenheter varken sker slumpmässigt eller statistiskt. Med andra ord handlar det om ett medvetet val från forskarens sida enligt vissa uppställda kriterier. De kriterier vi hade som utgångspunkt för urvalet av undersökningsenheter var att det skulle vara de ledande aktörerna i revisionsbranschen då de förväntades ha mest uttömmande information att ge. Samt att öka informationsinnehållet genom att intervjua personer som antas ha rikligt med kunskap, dels om det egna företaget men även sin egen syn på de ställda frågorna.

Vi studerade först relevant teori inom ämnesområdet för att sedan utföra en empirisk studie med intervjuer. Då vi precis haft två föreläsningar av en auktoriserad revisor började vi med att intervjua honom för att också kunna använda honom som informant. Innan kontakt togs med resterande revisorer gjordes två informantintervjuer. Dels med en skattekonsult i USA men också med en f.d. affärskonsult på Ernst & Young för att ha så mycket information som möjligt inför intervjuerna. Vi valde att intervjua fyra olika revisorer vid de fyra olika revisionsbyråer som anses som de mest kända i Sverige. Avgränsningen till revisionsbyråer i Uddevalla var för att kunna hålla fast vid tanken på personliga intervjuer men detta utvidgades geografiskt under arbetets gång så även en telefonintervju gjordes.

## **2.3 Intervjumetod**

### 2.3.1 kvalitativa intervjuer

Ett sätt att skilja på olika typer av intervjuer är enligt Lundahl & Skärvad (1999) att utgå från graden av standardisering. Med en ostandardiserad intervju kan man fritt välja ordningsföljd på frågorna och även komma med följdfrågor. Prägeln sätts på personlig kontakt och det är bra med lite bakgrundsfrågor i inledningen för att sedan gå in på processfrågorna där

respondenten själv tar fram de svar han tycker är särskilt viktiga. Lundahl & Skärvad betonar också vikten vid att vara två intervjupersoner då man kan fördela arbetet och få ut mer av intervjun.

Att göra kvalitativa intervjuer är en mycket krävande form av informationsinsamling. Tanken med denna metod är att utgå ifrån en manual som innehåller det man vill ha ut av intervjun. Viktigt här är att låta personen som intervjuas styra samtalsutvecklingen med sina synpunkter, det får inte förekomma för stor styrning från forskarens sida. Samtalet skall vara otvunget och spontant och det gäller att vara uppmärksam även på icke-verbala uttryck. Manualen som först satts upp behöver inte följas strikt men viktigt att ändå se till att intervjun täcker alla områden som var tänkt från början. Om det vid en senare tidpunkt skulle visa sig att man behöver mer information från intervjupersonen är metoden så flexibel att man kan återgå till intervjupersonen (Holme & Solvang, 1997).

Man skiljer mellan informantintervju och respondentintervju.

Respondentintervju går ut på att man intervjuar en person som själv är delaktig i det man studerar medan en informant ger och har mycket fakta i ämnet men själv inte deltar i det man studerar (Holme & Solvang, 1997).

Under intervjuer med informanter kan det uppkomma att det är lämpligt att tala med andra informanter för att belysa ett visst specifikt område, detta är omöjligt att förutse innan man talat med de första informanterna. Det är omöjligt att identifiera vilka som skall ingå i urvalet, och värdet av deras information kunde inte ha förutsetts innan undersökningen påbörjades. (Denscombe, 2000).

### 2.3.2 Tillämpad intervjumetod

Vi valde att göra personliga intervjuer så vi också skulle uppfatta de icke-verbala intryck som gavs och ge möjlighet till större flexibilitet. Detta gjorde vi för att skapa tillit och på så sätt få fram intressanta fakta (Lundahl & Skärvad, 1999).

Vi använde oss av den ostandardiserade intervjutekniken då vi ville att respondenterna själva skulle styra intervjun med det de tyckte var viktigast

men att vi ändå var noga med att få svar på manualfrågorna. Vi sökte personligen upp revisorerna och bokade intervjuer. Vi var närvarande båda två vid samtliga intervjuer och delade upp arbetet med att skriva ner svaren och komma med följdfrågor och att se till att manualen följdes. Bandspelare användes för att på bästa sätt tillvarata den information vi fick och att kunna koncentrera oss på respondenten. Vi informerade dem om anonymitet, detta för att få deras personliga ställningstaganden.

### **3 Teori**

Detta kapitel behandlar och presenterar de områden som bearbetas längre fram i uppsatsen och ger en samlad bild av revision, oberoende och konsultuppdrag. Vi kommer även kort beskriva bakgrunden till och förklara huvudinnebörden av den nya revisorslagen.

#### **3.1 Bakgrund till revisorslag 2001:883**

Enligt proposition 2000/01:146 har denna lag uppkommit för att revisorer skall bli mer opartiska och självständiga till dem de skall granska. Detta har tidigare tagit sig uttryck i aktiebolagslagens lagar m.fl. om jäv men även i en bestämmelse i gamla revisorslagen från 1995. Med jäv menas till exempel om revisorn som skall granska företaget också är delägare i företaget eller har medverkat vid bokföringen.

Regeringen tyckte att revisorns opartiskhet och självständighet borde komma till klarare synligt uttryck. Därför tog man fram förslag på kompletterande bestämmelse som skulle garantera revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet i sina ställningstaganden. Det är viktigt att revisorn tar hänsyn till alla omständigheter som kan påverka granskningsuppdraget. Revisionens funktion är att tillhandahålla en granskning av bl.a. årsredovisningar och därmed skapa ett förtroende för sanningen i dem. Företagets intressenter skall kunna lita på att revisionen utförs på ett objektivt sätt så att deras förtroende inte rubbas. Förutom revisorns yrkeskunnande finns bara opartiskhet och självständighet för att garantera revisionens kvalitet. För revisionens funktion i näringsliv och samhälle skulle det vara förödande om omgivningen saknade tilltro till revisionen. Regeringen tyckte att det därför var viktigt att det inte förekommer några omständigheter som gör att omvärlden kan ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet. Sådana omständigheter kan vara ekonomiska intressen hos uppdragsgivaren, parallella tjänster, släktskap m.m. Vidare vill man också förhindra en revisor att bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, om den andra verksamheten är av sådan art eller omfattning att den kan rubba förtroendet för revisorn.



Moberg (2003) menar att företagsskandalerna i USA har resulterat i diskussioner kring konsultationsfunktionen i Sverige. Detta kom att spela stor roll i arbetet med den nya revisorslagen. Det görs skillnad mellan rådgivning som hänger samman med revisionen och fristående rådgivning. Revisionsrådgivningen tillhör revisionsverksamheten och är i princip alltid tillåten. Den omständighet som kan komma att påverka revisorns möjligheter att uppträda oberoende är den fristående rådgivningen till klienten. Jägerhorn (1981) framhåller att gränsdragningen för hur omfattande ett konsultuppdrag är för att inte benämnas revisionservice varierar mellan revisorer. Rådgivningsverksamhet som ett naturligt led kan plötsligt övergå i konsultation.

### 3.1.1 Revisorslag 2001:883

Den nya revisorslagen trädde i kraft den 1 januari 2002 och bytte då ut den gamla från 1995. Det område som är av särskilt intresse är 21 § där den så kallade analysmodellen behandlas (FAR 2002). Den svenska analysmodellen har internationella motsvarigheter i EG-rekommendationen ”revisorers oberoende inom medlemsstaterna i Europeiska unionen”. Den 1 juli 2003 trädde även FAR:s nya etiska regler i kraft och man kan nu säga att EU:s rekommendation om oberoende är en del av den svenska goda redovisningsseden (Balans, nr:10, 2003).

### 3.1.2 Analysmodellen

Enligt FAR (2002) skall en revisor i revisionsverksamheten vara opartisk, självständig och objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall utformas på så sätt att detta säkerställs. Det är detta som uttrycker oberoendet. En revisor skall före varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i sådana fall avsäga sig dessa uppdrag. Denna prövning skall ske inför varje nytt uppdrag och sedan fortlöpande under uppdragets gång. Revisorn har varje gång sex typsituationer att ta ställning till. Dessa sex är: egenintresse, självgranskning, partställning, vänskap, hot/påtryckningar och andra förtroenderubbande förhållanden.

Dessa sex anses vara ett hot mot revisorns oberoende ställning och måste därför beaktas av revisorn. Revisorn behöver dock inte avsäga sig uppdraget om det har vidtagits sådana åtgärder att oberoendet inte är i fara (FAR, 2002).

#### ✘ Egenintresse

Ett egenintressehot kan förekomma i de fall där revisorn eller någon i han eller hennes revisionsgrupp har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i den verksamhet den skall revidera (FAR, 2002).

#### ✘ Självgranskning

Granskningshot kan förekomma om revisorn själv eller någon som ingår i revisionsgruppen har lämnat ett råd i ämnet som revisorn sedan kan tvingas ta ställning till i sitt granskningsuppdrag (FAR, 2002).

#### ✘ Partställning

Ett partställningshot är när revisorn eller någon som ingår i revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga (FAR, 2002).

#### ✘ Vänskap

Ett vänskapshot uppstår när revisorn eller någon i revisionsgruppen har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon annan i ledningen. Här ifrågasätts revisorns opartiskhet då revisorn kan bli alltför välvilligt inställd till uppdragsgivarens intressen (FAR, 2002).

#### ✘ Hot / Påtryckningar

Hot och påtryckningar från uppdragsgivaren som är ämnad att inge obehag räknas som skrämshot och revisorn skall då avsäga sig uppdraget (FAR, 2002).

### ✘ Andra förtroenderubbande förhållanden

Här omfattas alla andra förhållanden som är av sådan art att de kan rubba förtroendet för revisorns självständighet och opartiskhet (FAR, 2002).

#### 3.1.3 Dokumentationskrav

Revisorer skall dokumentera varje uppdrag i revisionsverksamheten, där skall information om andra uppdrag ingå som är väsentligt för revisorns arbete, opartiskhet och självständighet. En sådan dokumentationsskyldighet ger revisorsnämnden möjlighet att i efterhand kontrollera att analysen är gjord på ett tillfredsställande sätt. Om förtroenderubbande omständigheter har identifierats bör det också framgå vilka åtgärder som har vidtagits för att undanröja eventuella förtroendehot (Proposition 2000/01:146).

## 3.2 De tre goda sederna

### 3.2.1 God redovisningssed

FAR ger ut rekommendationer kring revisionsfrågor och god redovisningssed. Utöver rekommendationer fästs stor vikt vid integritet, erfarenhet och professionellt omdöme (FAR, 2002).

### 3.2.2 God revisionsned

En revisor får inte i något avseende vara beroende av företagets ledning eller styrelse för att kunna vidhålla sin integritet och upprätthålla sin yrkesutövning (Jägerhorn, 1981). Genom att omfattningen på granskningen kopplas till god revisionsned så anpassas revisionen till de skiftande förhållandena och utvecklingen inom teori och praxis vad gäller innebörd och omfattning (Moberg, 2003).

### 3.2.3 God revisorssed

Revisorn ska beakta god revisorssed och byrån där revisorn är verksam ska följa de lagar och regler som anstiftats. En internationell utvecklingsprocess fortskrider med harmonisering av vägledande regler och på etikområdet. Fullständiga svar finns inte på alla frågor men god revisorssed syftar till att ge en övergripande bild (FAR, 2002). Jägerhorn (1981) menar att insatser

som konsult kan komma att ifrågasätta oberoendet då revisorn medverkat vid bokföring även om det är förenligt enligt lag.

### **3.3 Revision och oberoende**

Revisionens mål är att revisorn skall uttala sig om årsredovisningen, styrelse och VDs förvaltning av företaget och lämna det i en revisionsberättelse. Revisionsprocessen och resultatet av granskningen rapporterar sedan revisorn avslutningsvis i sin revisionsberättelse av företaget som senare ingår i årsredovisningen och är tillgänglig för intressenter. Revisionsberättelsen skall ge årsredovisningen en rättvisande bild av företaget, dess resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige och Årsredovisningslagen (FAR, 2002). Begreppet revision kan också förklaras med dess syfte, nämligen att öka trovärdigheten i den redovisning som företagen lämnar ut (SOU 1999:43). I olika företagsformer där ett begränsat ansvar förekommer riktas krav från utomstående på den externa informationen. Intressenter såsom: stat & kommun, kreditgivare, leverantörer, anställda, kunder men också företagsledningen och företagets ägare har nytta av revisionen och dess tillförlitlighet. I näringslivet och i ett funktionellt samhälle är revision en förutsättning för den finansiella funktionens trovärdighet och företagets revisorer dess kontrollanter till förmån för intressenterna (FAR, 2001).

Cassel (1996) menar att det kan vara svårt för en revisor i en ställning som rådgivare att ge en opartisk bild av revisionen eftersom revisorns ekonomiska intresse påverkas därefter. Kompetens är avgörande för revisorns oberoende ställning, vet han/hon vilka regler som gäller kan de också tolkas professionellt och med de etiska värderingar som existerar i branschen. Cassel (1996) anser vidare att det ibland är så att klienterna visar dålig respekt för yrket och utsätter revisorn för press.

Det är revisorns oberoende som utgör trovärdighet, tillförlitlighet och förtroende för den finansiella information som intressenter grundar sina antaganden på (Maury, 2000).

Lyckas inte oberoendet bibehållas minskar trovärdigheten och kvaliteten på årsredovisningen. Därför är det viktigt med regler och modeller som minskar risken och förhindrar att oberoendet ifrågasätts (Bloom & Myring, 2002).

Oberoendet är en av de filosofiska hörnstenarna för revisionsyrket för att bibehålla en hög etisk standard och kunna frigöra sig från påtryckningar, partställningar och oegentligheter. En oberoende revisor förväntas inneha integritet under revisionsuppdraget gentemot klienten och infria de objektiva resultat intressenter vill ha som beslutsunderlag. De etiska beslut en revisor tar angående oberoendet och objektiviteten måste grundas i mer än lagar och rekommendationer. En revisor måste ha en stark personlig integritet och tillmötesgå de krav och förväntningar som ställs på yrket (Maury, 2000).

Oberoendet kan hotas när revisionsbyrån erbjuder både revisions- och konsultationsuppdrag åt samma klient. Om hot föreligger skall revisorn avstå endera uppdrag för ett bibehållet förtroende (Bloom & Myring, 2002). Restriktiva regleringar för konsultationsuppdrag syftar till att stärka revisorns oberoende då avsevärda arvoden för konsultuppdrag kan innebära kompromisser i en objektiv granskning (Kopel, 2003). Större konsultationsuppdrag än revidering i ett företag kan väcka frågor kring revisorns oberoende men Palmrose & Saul (2001) hävdar att regleringar kring revisorerers oberoende måste ses som ett fel gentemot den självreglerande utvecklingsprocessen inom yrkeskåren. De menar att revisorn är flexibel och besitter den kunskap som krävs för att inte oberoendet ska ifrågasättas.

### **3.4 Revisor och konsultuppdrag**

Enligt Maury (2000) innebär konsultation andra tjänsteuppdrag än revision för klienten vilka utförs av revisorn eller expertis inom byrån.

Granskningen skall vara omfattande nog och ingående enligt de föreskrifter som god revisionssed kräver (FAR, 2002).

Även vid konsultuppdrag riktas samma krav på revisorn som vid revisionsuppdrag att utföra arbetet med självständighet och objektivitet så att oberoendet ej kan ifrågasättas. När resultatet presenteras för klienten skall det vara korrekta rekommendationer som företagaren kan bedöma resultatet av och därefter se till antaganden som gjorts och dess tillförlitlighet. Om revisorn eller dennes byrå även utför revisionsuppdrag samtidigt som konsultuppdragen utförs är det av största vikt för revisorn att inte anta uppdrag som kan komma att ifrågasätta revisionens självständighet eller objektivitet, där även sett utifrån ett intressentperspektiv. Skulle en sådan situation uppstå måste revisorn avstå något av uppdragen för att inte rubba förtroendet hos allmänheten (FAR, 2002).

Om konsultation genomförs till annan än revisionsklient är det viktigt även här att revisorn inte åtar sig uppdrag som kan komma att bestrida förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet. Konsultation som är oförenligt med god revisorssed och revisorsyrket i övrigt skall inte åtas (SOU 1999:43).

Vid ett konsultationsuppdrag som revisorn genomför får ej utlåntagandet och dess arvode vara beroende av det ekonomiska utfallet för kunden. Numera är det ett krav att revisorers arvoden upprättas i företagets årsredovisning vilket är ett måste även vid andra uppdrag än själva revisionen (FAR, 2001).

Konsultation är numera helt avskilt från begreppet revisionsuppdrag. Vid konsultation uppstår en oberoendeproblematik p.g.a. att mer tjänster utöver revisionen tillkommer. Revisorers konsultation av revisionsklienter är reglerade i revisorslagen beroende på revisorsjäv. All konsultation som kan komma att ifrågasätta revisorns opartiskhet, självständighet eller objektivitet får inte erbjudas medan det som inte är förtroenderubbande kan konsulteras. Detta är reglerat i den nya revisorslagen 21 § med analysmodellen som stöd (SOU 1999:43). Enligt lag skall all revisionsverksamhet dokumenteras och i årsredovisningen skall konsultationsuppdragens art anges för att se om omfattningen har betydelse

för revisorns oberoende. Tillåtna konsultuppdrag för revisorer i viss utsträckning är bokföring, redovisning, beskattning, juridik, organisation, investering, finansiering och företagsrekonstruktioner (SOU 1999:43).

Företagen förväntar sig att revisorn dels skall ge löpande rådgivning men även särskilda konsultinsatser och detta menar Cassel (1996) är något som aktualiserar frågan kring revisorns oberoende. Mindre bolag saknar ofta ekonomiskt kunnig personal vilket medför att det ligger nära till hands med konsultation och redovisnings rådgivning (Jägerhorn, 1981).

En väsentlig del av revisionsbyråernas intäkter är relaterade till de konsultuppdrag som utförs vilka oftast är utav icke-finansiell art. Studier har visat att utvecklingen inom revisionsyrket har gått ifrån revidering till att mer förlita sig på konsultation vilket resulterat i nya etiska frågeställningar och senare nya lagar. Ett etiskt dilemma är inskränkningarna på oberoendet till följd av de lönsamma konsultuppdragen. Även fast de nya lagarna i stort sett bara berör revisorns arbete i noterade bolag har etiken höjts i hela yrkeskåren. Revisionsbyråer tillförlitar sig mer på intäkter från konsultation än revidering vilket medför att de prispressar arvodena från revidering för att bibehålla ett lönsamt företag (Maury, 2000).

Gustafsson (1988) menar att etik handlar om konflikter på gott eller ont men att det även finns en gråzon där diskussioner kan föras kring det tvivelaktiga, tveksamma och diskutabla. Det finns inga givna svar utan ställning måste tas till det enskilda fallet om en handling är moraliskt acceptabel och dess konsekvens. Moralen bygger på mänskliga relationer och ett konsekvenstänkande i ett samhälle byggt av normer och normsystem.

### **3.5 Revisionsbyråerna**

För att kunna tillmötesgå kapitalmarknadens förväntningar ställer de fyra revisionsbolagen krav på att aldrig ge avkall på kvaliteten. Värderingarna de har grundas i etiska ställningstaganden och syftar till att som

medarbetare i byrån inneha stor integritet och agera professionellt. Revisorerna måste agera oberoende, objektivt och med trovärdighet gentemot klienten. Arbetet ska utföras professionellt och effektivt baserat på kompetens, kunskap och tillit för att skapa nöjda klienter ([www.ey.se](http://www.ey.se), [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se), [www.pwcglobal.com/se](http://www.pwcglobal.com/se), [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)).

Revisionsbyrån måste utveckla och sända ett budskap till sina medarbetare om mål och tillvägagångssätt för bibehållet oberoende. Interna policys och sanktioner relaterat till intressekonflikter där oberoendet ifrågasätts måste etableras för att kunna utgöra trovärdighet (Bloom & Myring, 2002).



## **4 Empiri**

I detta kapitel kommer vi att behandla resultatet av våra intervjuer. Till att börja med följer två informantsamtal då de har en annan roll än revisorerna vilka är de primära intervjuobjekten i denna studie.

### **4.1 Explorativa informantintervjuer kring vår problemdiskussion**

Dessa informantintervjuer genomfördes i syfte att ge en utförligare bakgrundsbild av händelserna i USA men även över den rådande situationen i Sverige. Intervjuerna med konsulterna bidrog till mer kvalitativa frågor till våra primära intervjuobjekt angående deras konsultation.

#### **4.1.1 Internationell skatteexpert, Atlanta USA:**

Enligt skatteexperten är revisionsbyråerna i USA nöjda om de efter företagsskandalerna kan behålla sin skattekonsultation hos de klienter där revision utförs. Det är idag förenligt enligt Sarbanes-Oxley lagen och det som förr var etik och moral är numera lagstiftat. Utvecklingen går mot att revisionsbyråerna endast sysslar med revision där de är mer klientdrivna och behåller revisionen i utbyte mot rådgivarna. Detta medför ett dubbelarbete där revisorn får granska någon annan firmas konsultation. I USA är det affärskonsultverksamheten som flertalet valt att behålla som enda konsultverksamhet. Efter Enron och övriga skandaler har arbetet ökat hos byråerna med de rutiner och den noggrannhet som införts. Detta har lett till en kostnadsökning för företagen och aktieägarna är idag mer vaksamma och vill ha en riktig redovisning. Revisionsorganisationer har satt upp riktlinjer så i nuläget lägger byråerna mer energi på etik och moral och en revisor kan uteslutas även om revisorn följt regelverket.

#### **4.1.2 f.d. affärsjurist, Uppsala:**

I dagsläget görs det skillnad mellan affärskonsulter och skattekonsulter, vilket resulterat i att byråerna sålt ut sin konsultverksamhet med undantag för skattekonsulter. Affärsjuristen ser denna avgränsning som svår och lite märklig då det är svårt att definiera vad som är revisionsnära rådgivning och fristående. Han menar på att det sker mycket konsultation som är mer

än revisionsnära och detta blir ett problem för byrån som inte håller sig oberoende. När man känner revisorn som reviderar i det företag juristen konsulterar så menar affärsjuristen att man omöjligt kan vara oberoende mot varandra, och detta kan ifrågasättas. Många revisorer vill också konsultera så mycket som möjligt själva. Eftersom detta skiljer sig från deras vanliga sysslor som revisor så upplevs det som omväxlande. Han berättar vidare att revisionsnämnden har tänkt att bli hårdare och gå in och kolla vilken typ av konsultation som gjorts och den risk för oberoendehet som finns enligt analysmodellen. Lösningen på detta menar affärsjuristen är hårdare kontroller av revisorerna och att man separerar rollerna bättre, men att avveckla konsultverksamheten helt tror han aldrig kommer hända. Eftersom det finns så mycket pengar att tjäna för revisionsbyråerna så kommer det alltid att bli konkurrens om konsultuppgiften.

#### **4.2 Intervju: Ernst & Young, auktoriserad revisor**

Enligt Alfa krävs det först en definition på vad konsultation är. På Ernst & Young använder man sig både utav vardagskonsultation som är vanliga redovisningsfrågor och kartläggningsuppdrag som är frågor av mer komplicerad natur. Detta gäller framförallt skattemässiga och civilrättsliga konsekvenser. Den tredje definitionen som finns är bedömningar vilket innebär konsultuppdrag som utmynnar i en rekommendation eller värdering av revisorn. De första två uppdragsformerna ser Alfa inga problem med att genomföra men bedömningar bör man avhålla sig ifrån då dessa mynnar ut i en värdering som kan leda till att revisorn hamnar i en farozon.

När kunder konsulterar Ernst & Young måste revisorn ta ställning till vad han/hon själv kan göra för konsultation och vad någon annan inom byrån kan göra beroende på område. Konsulterna har en skyldighet att redovisa uppdragen i en databas som revisorn har tillgång till. När revision skall göras i företag där kollegor har/haft konsultationsuppdrag får revisorn själv göra en bedömning om jäv skulle kunna uppstå. Enligt Alfa har dessa regler alltid funnits men blivit betydligt tydligare efter analysmodellens införande. Det är vanligt förekommande på Ernst & Young att revisionsuppdrag får

avstås för att bedömningskonsultation gjorts av kollegor. Rotation tillämpas på de noterade företag där Ernst & Young reviderar.

En fördel för revisorn att kombinera revision och konsultuppdrag i samma företag är att revisorn har kännedom om företaget och kan sprida kunskap. För Ernst & Youngs klienter betyder det kombinerade arbetssättet mycket, då det är både lättare och ekonomiskt fördelaktigt att rådfråga den befintliga revisorn. Revisorn får dock inte sprida så mycket kunskap att han/hon till slut styr företaget.

Alfa ser inga direkta åtgärder för att motverka liknande skandaler som hänt i USA och tror heller inte att det skulle kunna ske i Sverige då vi tillämpar förutom lagen god redovisningssed. Vidare har Sverige ett mer självreglerande system medan USA tillämpar en kokboks reglering där allt som inte är lagstiftat är tillåtet. Alfa tycker att det är bra med den debatt som ägt rum den senaste tiden och att verksamheten kring revision granskas. Det negativa med debatten är dock risken att det slår hårt mot kunderna då revisorn kan bli alltför restriktiv och konservativ. Det är de stora noterade bolagen som skapar debatten men alla företag får vara med och ta smällen av revisorernas restriktivitet. På Ernst & Young i Uddevalla är 75-80 % av klienterna småföretag som då drabbas fast de inte varit med och gett upphov till debatten. Alfa anser att analysmodellen har kommit till som en följd av skandalerna i USA och detta har medfört att revisorn måste vara mer noggrann innan revision görs.

Allmänheten ser generellt konsultuppdrag som bedömning och värdering vilket medför ett förväntningsgap mellan det allmänheten tror revisorn gör och det han faktiskt gör. Därför är det extra viktigt i debatten att förklara för allmänhet och klienter vad för revision och vilka olika konsultuppdrag som kan göras. För att skapa förtroende tror Alfa detta är det mest konkreta sättet ihop med att göra ett bra jobb.

För Ernst & Young är konsultuppdragen av intresse eftersom de är intäktsgenererande och byrån driver en affärsverksamhet. Men

då fakta uppkommer som i Skandias fall där siffror visar på högre konsultationsintäkter än revisionsintäkter menar Alfa att det är en indikator på att det finns något att fundera över även om det inte framgår vilka uppdrag som utförts. Alfa menar att trenden för granskning av konsultation kommer öka och att yrkeskåren i framtiden kommer styra om konsultationen så att den endast görs till icke-revisionskunder.

#### **4.3 Intervju: KPMG, godkänd revisor**

Beta skiljer mellan revisionsnära rådgivning och övriga konsultuppdrag. Med revisionsnära rådgivning menas redovisningstekniska sakfrågor som klienterna undrar över. Beta sysslar i stort sett bara med revision men fungerar även som ett bollplank till klienterna i redovisningsfrågor. Det har hänt att revision har förekommit i företag där konsultation har gjorts tidigare av kollegor, men detta har legat så långt bak i tiden att det inte ansetts som en jävsituation. Då rotation enbart förekommer på bolag av allmänt intresse så är detta inte aktuellt för KPMG i Uddevalla som endast har småföretag som klienter.

Beta ser fördelar med att kombinera revision- och konsultuppdrag. Ett vanligt förekommande konsultuppdrag är när klienten får hjälp med att upprätta sin årsredovisning och fördelen blir då att den slutgiltiga revisionen underlättas. Även kunden tjänar på detta då standarden ökar och man behöver inte anlita olika byråer. Nackdelen kan vara om konsultjobben genererar så stora pengar att byrån blir beroende av klienten och opartiskheten ifrågasätts.

Beta anser inte att revisorn ska ta konsultuppdrag om man vill ha ryggen fri och överhuvudtaget inte hos klienter man reviderar. Den enda konsultation som bör göras är den revisionsnära rådgivningen. Revidering av kollegors konsultuppdrag görs därför sällan men om det skulle inträffa så görs en noggrann koll på omfattningen av konsultuppdragen.

Inför varje uppdrag går analysmodellen igenom för att se om revisorn är opartisk och att inte hot föreligger i förhållande till klienten. Förutom

interna kvalitetskontroller anser Beta att sunt förnuft ska prägla revisorn för att undvika liknande scenarion i Sverige. En konsekvens av skandalerna i USA är att KPMG har avvecklat stora delar utav sin konsultverksamhet för att inte också försättas i den situationen. En uppdelning av arbetsuppgifter har också skett inom byrån mellan ägarledda företag och större bolag. Om en konsult blir tillfrågad angående ett uppdrag får personen inte utföra arbetet innan den påskrivande revisorn är tillfrågad och lämnat sitt godkännande.

Om konsultintäkter överstiger revisionsintäkter finns risk att byrån hamnar i en beroende situation och detta skall undvikas så långt som möjligt. För att bibehålla allmänhetens förtroende ser Beta reglering som en viktig del och att det efterlevs. Viktigt är även att organisationer som FAR och Revisionsnämnden ligger i framkant och ger ut regler som skall följas. KPMG anser att man får hålla efter sitt eget hus, hålla ryggen fri och tillämpa sunt förnuft för att stärka förtroendet hos allmänheten. En viktig del i arbetet är att företaget har en uttalad policy att följa de lagar och regler som finns.

#### **4.4 Intervju: Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Partner to Consult**

Gamma vill börja med att skilja på noterade företag och små familje- och försörjningsföretag. En uppdelning är även gjord på Öhrlings där PricewaterhouseCoopers arbetar med de stora internationellt noterade företagen och en nationell del som arbetar med små, ofta enmansföretag. På den internationella sidan fanns tidigare konsulter men efter EU-direktiv om att en utför och en granskar så finns bara konsultation i den nationella delen. Här utförs i princip bara något Öhrlings benämner redovisningsservice. Detta innefattar bland annat upprättande av årsredovisning, deklARATIONER och skattefrågor. När det gäller småföretag är skillnaden mellan revision och konsultation inte lika strikt då revisorn ofta fungerar som bollplank.

Öhrlings reviderar företag där kollegor genomfört konsultationsuppdrag men är noga med att det endast gäller redovisningsteknisk konsultation och att dessa kombinationsuppdrag utförs av skilda personer.

Rotation tillämpas i dagsläget endast i noterade företag men en intern diskussion förs angående tillämpningen i småföretag. Fördelen med rotation i småföretag är nya ögon som granskar materialet medan nackdelen kan bli att kostnaden för att sätta in en ny revisor i arbetet kan bli för omfattande enligt Gamma.

Fördelen med att kombinera revision och redovisningskonsultation är att revisorn redan är insatt i företaget och underlättar revisionen. Detta anser Gamma skall kombineras i mindre företag men i noterade företag är det däremot viktigt att skilja på revision och konsultation. Något man håller väldigt strikt på och som revisorerna utbildats mycket inom är analysmodellen. Skulle en känslig situation uppstå där oberoendet kan ifrågasättas görs en "second opinion" av en annan revisionsbyrå för att undvika en jävsituation. Det är enligt Gamma viktigt att kunna från utomstående betraktas som oberoende, nackdelen kan annars bli att revisorn ses som jävig. Med den begränsning av konsultuppdrag Öhrlings har ser de inget hinder med att ta konsultuppdrag i reviderande företag.

Gamma ser inte att liknande skandaler kan inträffa i Sverige eftersom EU har ett direktiv angående revision och konsultation i noterade företag. Sverige skiljer sig från USA då den samlade bilden ska vara rättvisande medan USA har ett så detaljerat regelverk att de kan missa helhetsbilden. Däremot kan andra misstag inträffa i Sverige såsom medveten manipulation eller oavsiktliga fel vilket Gamma anser aldrig går att undvika. En följd av detta är EU-direktivet som nämnts tidigare vilket i sin tur lett till avyttringen av deras konsultverksamhet PWC Consulting.

Gamma vill inte uttala sig i enskilda fall men tycker generellt att noterade företag inte skall ha för stora konsultationskostnader i förhållande till revideringen i samma byrå. Eftersom detta kan leda till tveksamheter på marknaden och i omvärlden. Information är viktigt för ett bibehållet förtroende hos allmänheten och att klarlägga vad som skett i debatterade skandaler. Förutom existerande regelverk har Öhrlings en stor intern process med mycket utbildning på

regelverket och analysmodellen, samt ett särskilt etikprogram.

Etikprogrammet regleras internt i ett särskilt program kallat "code of conduct".

#### **4.5 Intervju: Deloitte, auktoriserad revisor**

På Deloitte i Uddevalla finns ingen uppdelning mellan revidering och konsultation då byrån endast åtar sig revisionsuppdrag. Dock finns konsulter på nationell nivå. Delta har aldrig reviderat i företag där kollegor har gjort konsultuppdrag och rotation förekommer inte då bolaget väljer revisorerna. Delta svarar inte på vår fråga om fördelar med konsultation kombinerat med revision trots upprepade omformuleringar. Frågan kring nackdelar hänvisar Delta till Revisorsnämnden, och enligt Delta så anser Revisorsnämnden att konsultation innebär jäv. Delta hävdar indirekt att detta inte är aktuellt då konsultation inte utförs i Uddevalla och har ej heller några definitioner kring konsultuppdragens art.

Om man överhuvudtaget bör ta konsultuppdrag som revisor så anser Delta att det är där de stora pengarna finns och att det är lättare att ta bra betalt för konsultation. Dock anser Delta att det är omoraliskt att räkna med konsultation och därigenom prisdumpning av revidering till förmån för konsultuppdrag. Vi konsultation bör revisorn se till sig själv som person och därigenom avgöra om det är genomförbart.

Liknande händelser som skett i USA tror inte Delta kommer hända i Sverige och speciellt inte för Deloitte i Uddevalla, där varje balanspost i företagen är verifierad. Delta anser inte att nya regleringar krävs för att upprätthålla hög standard på revisionen då händelserna är personligt relaterade. Intern utbildning är det som krävs och att förhålla sig till FAR's rekommendationer. Delta vill inte uttala sig om enskilda fall som Skandias men tycker generellt att revisionsbyråerna ska separera rollerna. För att bibehålla allmänhetens förtroende tycker Delta att de som trasserat gränsen för etik och moral bör inte längre vara verksamma som revisorer. För att stärka förtroendet hos allmänheten är det viktigt att göra ett bra arbete från början då ett förtroende tar långt tid att bygga upp men kan snabbt raseras.

## **5 Centrala iakttagelser**

Detta kapitel innehåller de viktiga och mest intressanta delarna av respondentintervjuerna vilket under nästkommande kapitel kommer att analyseras.

Definiering av konsultuppdrag sågs som en viktig aspekt och en distinkt gradering gjordes. Särskiljning gjordes mellan redovisningsteknisk- och värderingsrådgivning. Genom en gradering av hotbilden för konsultuppdrag kan oberoendet stärkas.

Kombinerade arbetssättet revision och konsultation var känsligt. Utförandet av konsultation sågs inte som ett hinder men konsultuppdragens definiering och kraven på oberoendet var den avgörande faktorn.

Efter Enron ses inte mer regleringar som nödvändigt eftersom Sverige har en övergripande regel om att visa en rättvisande bild till skillnad från USA där det är detaljstyrt. Analysmodellen ses som ett tillräckligt redskap för att inte hamna i en jävsituation. I sammanhanget ses information som en nödvändig åtgärd för att stärka förtroendet.

En intern åtgärd till följd av Enron är den avvecklade konsultverksamhet som kan ses i samtliga fall. Undantag finns vad gäller konsultation revisorn behöver i det dagliga arbetet såsom skattekonsultation.



## 6 Slutsatser

I slutdiskussionen kommer ett resonemang föras utifrån det empiriska material vi inhämtat för att sedan kopplas samman med de teorier vi valt och att slutligen kommenteras med egna reflektioner.

### 6.1 Slutsats

Tre av fyra revisionsbyråer gjorde en definiering av konsultuppdrag och kategoriserade dem i grupper. Innan intervjuerna fortskred ville de även klargöra för oss vilka uppdrag de åtar sig för att undvika den generalisering av konsultuppdrag som finns. Deloitte i Uddevalla gör ingen konsultation så Delta hade ingen åsikt om detta. Under intervjuerna framkom att konsultation numera är avskilt från revision hos byråerna. Detta har varit en effekt av skandalerna i USA och analysmodellens tillkomst. Enligt FAR (2002) skall en revisor före varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans/hennes opartiskhet eller självständighet. Denna prövning sker inför varje nytt uppdrag och fortlöpande under arbetets gång. Bloom & Myring (2002) anser att det är viktigt med regleringar som minskar risken och förhindrar att oberoendet ifrågasätts. Av en annan åsikt är Palmrose & Saul (2001) som hävdar att regleringar kring revisorers oberoende måste ses som ett fel mot den självreglerande processen inom yrkeskåren.

Vi anser att det är svårt för revisorer att säga nej till rådgivning eftersom det utgör en så stor del utav byråernas inkomster. Det är bra att revisorerna gör definieringar av konsultuppdragen för att förhindra jäv och analysmodellen är ett bra rättesnöre. Men vi menar att skandaler kan inträffa så länge det i slutändan beror på den enskilda människan och dennes etik. Eftersom det finns klara regler och rekommendationer är det inte revisorns personliga tolkningar utan kompetensen att tolka lagrum som avgör om denne kan ta ett uppdrag eller inte.

Om en revisor bör ta konsultuppdrag rådde viss oenighet. Revisionsbyråer är enligt lag tvungna att skilja på olika rådgivningar men en intern hållning att inte sticka ut märktes också. Beta och Gamma var restriktiva och förhöll sig enbart till redovisningsteknisk rådgivning. Alfa däremot sträckte sig

även till skatte- och civilrättslig rådgivning medan Delta överhuvudtaget inte utförde någon rådgivning.

Vi tyckte att revisorerna gav i stor mån homogena svar och ville ge en så politiskt korrekt bild som möjligt. Vi fick ändå ett intryck av att det genomförs konsultationer utanför rådgivningsdefinitionerna, utan att de på något sätt går över gränsen.

Enligt Moberg (2003) finns det anledning att skilja mellan rådgivning som hänger samman med revisionen och fristående rådgivning. SOU (1999:43) fastslog i sin utredning till den nya revisorslagen att revisorers konsultation bör regleras beroende på revisorsjävet. All konsultation som kan komma att ifrågasätta revisorns opartiskhet, självständighet eller objektivitet får inte erbjudas medan det som inte är förtroenderubbande kan konsulteras. Maury (2000) anser att det inte räcker med lagar och rekommendationer för att stärka oberoendet utan en revisor måste även ta ställning till etik och moral. Vi frågar oss om någon sorts rådgivning kan anses som oberoende och därför tycker vi att rollerna som revisor och all konsultation förutom revisionsnära skall hållas strikt åtskiljt. Detta får enligt Zabrosky (2003) till följd att den strikta konsulteringsbranschen har fått möjligheter att expandera medan revisionsbyråerna inte längre kan erbjuda en helhetslösning.

Samtliga revisionsbyråer var eniga om att det inte är mer regleringar som hindrar liknande skandaler i Sverige som skett i USA. De ser USA's regleringar mer som en kokboksvariant som är detaljstyrd där det som inte är reglerat är tillåtet, medan Sverige har en övergripande regel om att en rättvisande bild skall visas. De anser att analysmodellen fungerar bra och det satsas resurser på att utbilda medarbetarna på den.

Vi anser att analysmodellen har skapat ett större medvetande hos revisorerna kring oberoendefrågor. Vi vill ändå vidhålla vikten av att revisorn enbart jobbar med revisionsnära konsultation för att undvika en intressekonflikt, där klientens konsultation kan sätta oberoendet ur spel gentemot intressenter. Vi anser att en klarare definiering på vad revisionsnära rådgivning är måste komma till stånd, vilket idag är bristfälligt. För att undvika att mindre företag, där kombinerade uppdrag är

kostnadsbesparande, skall gå under samma lag som noterade företag krävs en översyn. Vi anser vidare att vikt bör läggas vid revisorns personliga integritet och utbildningar inom etik och moral. Även Maury (2000) menar att det är av revisorns oberoende som utgör trovärdighet, tillförlitlighet och förtroende för den information som intressenter grundar sina antaganden på. Semple (2002) anser att kritiken som riktades mot Arthur Andersen i Enrons fall var att de satt på dubbla stolar vilket skapade en intressekonflikt och åsidosatte deras oberoende till förmån för konsultuppdragen.

Under intervjuernas gång uppkom att tre av de fyra revisionsbyråerna avvecklat största delen av sin konsultverksamhet till följd av Enron skandalen. Deloitte har inte haft affärsjurister så konsekvensen med avveckling uteblev. Detta stärks av Moberg (2003) som menar att företagsskandalerna i USA har resulterat i diskussioner om hur det går att förena revisors funktionen och rådgivningsfunktionen till samma klient. Alfa tycker att det är bra med den debatt som ägt rum den senaste tiden och att verksamheten kring revision granskas. Förutom avvecklingen är det interna kvalitetskontroller av revisorn som krävs för att undvika liknande scenarion i Sverige anser Beta. Uppdelningen mellan mindre företag och noterade bolag menar Gamma är bra men däremot kan misstag som manipulation och oavsiktliga fel alltid inträffa oavsett regelverk. Delta anser att det inte är nya regleringar som krävs i den debatt som äger rum utan att händelserna är personligt relaterade.

Vår uppfattning är att revisorerna är medvetna om att de sitter på dubbla stolar vid revidering och konsultering och att de försöker undgå problemet genom organisering av konsultuppdragen av fristående part.

## **6.2 Avslutande kommentarer**

Trots skillnader mellan svenskt och amerikanskt regelverk finner vi det märkligt att även regleringen kring konsultation skiljer sig åt. Eftersom företagsskandalerna i USA till stor del legat till grund för Sveriges nya revisorslag torde dessa regleringar vara desamma. Skillnader som vi finner anmärkningsvärda är att bokförings- och juridiska rådgivningar som är tillåtet i Sverige inte får konsulteras i USA.

### **6.3 Förslag till fortsatta studier**

Under studiens gång framkom att ett lagförslag gällande förbud mot revisionsnära rådgivning behandlas. Med tanke på att företag i Sverige till största del är mindre och känsligare för kostnader, så skulle detta innebära stora konsekvenser. Detta utelämnade vi då detta ligger utanför vårt syfte.

## 7 Källförteckning

### Litteratur:

Backman, J (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur

Cassel, F (1996). *Den reviderade revisorsrollen*, Stockholm: Nerenius & Santéus Förlag

Denscombe, M (2000). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur

FAR's samlingsvolym (2002), FAR Förlag

Gustafsson (1988). *Om företag, moral, och handling*. Lund: Studentlitteratur

Holme & Solvang (1997). *Forskningsmetodik, om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur

Jägerhorn (1981). *Revisorn som konsult och rådgivare*. Helsingfors: Forskningsrapporter från Svenska Handelshögskolan

Lundahl & Skärvad (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur

Merriam (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur

Moberg (2003). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB

Sveriges Lagar (2003). Stockholm: Elanders Svenskt Tryck

*Vad är revision?* (2001). Stockholm: FAR Förlag AB

**Tidskriftsartiklar:**

Bloom, R & Myring, M (2002). GAO's 2002: new auditor independence rules, *The Journal of Government Financial Management*, Alexandria, vol51, upplaga 3, s.44, 5 sidor.

Kopel, J (2003). The SEC's new auditor independence rules, *Insights; the Corporate & Securities law advisor*, Englewood Cliffs, vol17, upplaga 3, s.2, 11 sidor.

Maury, M (2000). A Circle of Influence: Are all the Stakeholders Included? *Journal of Business Ethics*, Netherlands, vol23, upplaga 1, s.117, 5 sidor

Palmrose, Z-V & Saul, R (2001). The push for auditor independence, *Regulation*, Washington, vol24, upplaga 4, s.18, 6 sidor.

Semple, J (2002). Accountants' liability after Enron, *FDCC Quarterly*, Tampa, vol53, upplaga 1, s. 85, 14 sidor.

Zabrosky, A (2003) Sarbanes-Oxley law of opportunity and liability *Consulting to Management*, Burlingame, vol14, upplaga 2, s.26.

**Tidningsartiklar:**

Ekelund, Å (20020415). Revisorernas okända miljardklipp, *Veckans affärer*

Engerstedt, U & Strömquist, A (2003). Revisorns opartiskhet och självständighet- en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler, *Balans*, nr:10

Flening, B (2003). Vad var det som egentligen hände i Enron? Och hur kom det sig att några investerare faktiskt upptäckte det i tid? *Balans*, nr:6-7

Lundell, S (20020422). Revisorerna sitter alltid kvar, *Dagens Industri*

Rundfelt, R (2002). Vad har Enron egentligen gjort? *Balans*, nr:2

Sunden, M (20031018). Skandias arvoden synas inte trots kritik, *Svenska Dagbladet*

Svensson, K (20031014). Konsultjobben guld värd för Skandias revisorer, *Dagens Industri*

**Officiella dokument:**

Betänkande av Revisionsbolagsutredningen SOU 1999:43 (1999).

Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, Stockholm: Norstedts Tryckeri AB

**Elektroniska dokument:**

<<http://banking.senate.gov/docs/reports/reports.htm>> [20031112]

Tillgänglig: <[www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)> [20031107]

Utskotten / propositioner och skrivelser / sökmotor: justitiedepartementet och 2000/01 / proposition 2000/01:146

Tillgänglig: <[www.riksdagen.se](http://www.riksdagen.se)> [20031107]

Lagar och förordningar / författningsregister / sökmotor: SFS 2001:883 / post 2 / länk till fulltext

Tillgänglig: <[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)> [20031124]

Sökmotor: Sweden / Om oss – värderingar

PDF format. Tillgänglig: <[www.ey.se](http://www.ey.se)> [20031124]

Kräver Adobe Acrobat Reader

Övrigt – vår senaste årsredovisning / ladda ner / värderingar som förenar

Tillgänglig: <[www.kpmg.se](http://www.kpmg.se)> [20031124]

Kpmg i Sverige / våra värden

Tillgänglig: <[www.pwcglobal.com/se](http://www.pwcglobal.com/se)> [20031124]

Sökmotor: pressrum / fakta

**Personliga Intervjuer:**

Ernst & Young, auktoriserad revisor, Uddevalla 20031112

KPMG, godkänd revisor, Uddevalla 20031120

Deloitte, auktoriserad revisor, Uddevalla 20031201

**Telefonintervju:**

Öhrling PricewaterhouseCoopers, Partner to Consult, Lidköping 20031125

**Informantintervjuer:**

Internationell skattekonsult, Atlanta USA, 20031107

f.d. affärsjurist, Uppsala 20031110



## **Intervjufrågor**

- Finns det någon uppdelning i erat företag.
  - Gör revisorerna konsultuppdrag?
  - Reviderar ni företag där kolleger har haft/har uppdrag?
  - Tillämpar ni rotation i företaget?
- Finns det fördelar med att kombinera revisorns objektiva granskning med konsultuppdrag?
  - Finns det nackdelar?
- Bör man överhuvudtaget ta konsultuppdrag som revisor?
  - Bör man ta konsultuppdrag i företag man reviderar?
  - Bör man revidera företag där kolleger genomfört konsultuppdrag?
- Ser man på det som hänt i USA de sista två åren med Enron och Worldcom och de regleringar som uppkom, vad ser du för åtgärder för att hindra liknande skandaler i Sverige?
  - Har ni efter händelserna i USA ändrat några regler för konsultationsuppdrag i erat företag?
- Är det rimligt som i Skandias fall att revisionsföretagen konsulterar mer än de reviderar?
  - Hur skall man bibehålla allmänhetens förtroende i en sådan debatt?
  - Hur arbetar ni med att stärka förtroendet hos allmänheten?