



Kombiuppdrag

- En studie om hur onoterade aktiebolag och revisionsbyråer påverkas av ett förbud.

Combined commissions

- A study of how non public limited companies and auditing firms are affected by a prohibition.

Seminariearbete i Redovisning, Hösten 2004

Högskolan Trollhättan/Uddevalla i

Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa

Författare: Emma Carlsson

Björn Karlsson

Handledare: Gunnar Wahlström

Medbedömare: Eva Johansson

Sammanfattning

Denna kandidatuppsats syftar till att identifiera hur ett förbud mot kombiuppdrag kommer att påverka onoterade aktiebolag och deras revisionsföretag samt att identifiera på vilket sätt revisorns oberoende då skulle kunna säkerställas. För att få en nyanserad bild av problemet har vi valt att intervjua både revisorer och företag i Uddevalla med omnejd.

Studiens resultat visar en generell påverkan för berörda parter genom att en trepartsrelation uppkommer om ett förbud mot kombiuppdrag införlivas. Oberoendet i revisionen kommer inte att öka utan enbart förflyttas till relationen mellan revisionsbyråen och dess samarbetspartner. Revisionsbyråerna kommer främst påverkas organisatoriskt. Val av uppdrag grundar sig på de tjänster som ger störst ekonomisk nytta. Företagen påverkas med ökade kostnader genom två oberoende av varandra experter som skall hållas informerade om företagets angelägenheter. Vilket då innebär att mer tid behöver avsättas till detta ändamål än tidigare.

Nyckelord: Revisorer; Oberoende; Kombiuppdrag

Abstract

The purpose of this bachelor thesis is to identify how a prohibition of combined commissions will affect non public limited companies and their auditing firms as well as identifying how to secure the auditor's independence. To get a nuanced picture of the problem at hand we conducted interviews with auditors as well as companies, in the area around Uddevalla.

The result of the study pointed at generic effects of the auditors as well as the companies. This was identified by a third party relationship affected by a prohibition of combined commissions. The independency will not increase, instead it will be transferred to the relationship between the auditors and their associates. The auditors will be primary affected by organizational issues. The affect on the companies is increased cost, due to the two independent experts, who have to be up dated on the company affairs. The conclusion is that more time, than before, must be dedicated to the problem at hand.

Keywords: Auditors; Independence; Combined Commissions

Förord

Denna studie utgör dokumentation för ett examensarbete utfört för att identifiera hur onoterade aktiebolag och revisionsbyråer kan påverkas av ett förbud mot kombiuppdrag. Examensarbetet ingår som en del i vår ekonomie kandidatexamen vid Högskolan i Trollhättan/Uddevalla. Studien har utförts under hösten 2004.

Under studiens gång har vi kommit i kontakt med många revisorer och personer i onoterade aktiebolag som med ett vänligt bemötande tagit sig tid och ställt upp med intervjuer, till alla dessa riktar vi ett stort tack. Till sist riktar vi ett stort tack till vår handledare Gunnar Wahlström, vid institutionen för arbete, ekonomi och hälsa, Högskolan vid Trollhättan/Uddevalla.

Uddevalla, hösten 2004

Emma Carlsson och Björn Karlsson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 Problem	1
1.1 Bakgrundsbeskrivning.....	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Forskningsfråga.....	3
1.4 Syfte	3
2 Litteraturgenomgång	4
2.1 Utvecklingen av revisorns rådgivningsroll i Sverige	4
2.2 Revisorns roll	4
2.3 Revisorns oberoende	5
2.3.1 Revisorn, etik och moral	6
2.4 Hur sker regleringen av redovisningen	8
2.4.1 Streeck och Schmitters modell.....	8
2.4.2 Redovisningens roll och regelskapande i Sverige.....	10
2.5 Oberoendereglering i Sverige.....	10
2.5.1 Allmänt om aktiebolagslagen (1998: 760).....	11
2.5.2 Allmänt om Revisorslagen (2001: 883)	12
2.5.3 Analysmodellen.....	12
2.5.4 Kritik – analysmodellen	13
2.6 Promemorians förslag	14
2.6.1 Remissinstansernas svar	15
2.6.2 FAR: s ställningstagande av jäv i kombinerade uppdrag.....	16
2.6.3 Revisionens kvalitet i kombinerade uppdrag	16
2.6.4 Småföretagarnas intresse.....	17
2.6.5 Rekrytering och kompetensutveckling.....	18
2.7 Sammanfattning av litteraturgenomgång	18
3 Metod	20
3.1 Övergripande ansats	20
3.2 Hermeneutik	20
3.2.1 Deduktiv ansats	21
3.2.2 Kvalitativt ansats	22
3.3 Primärdata	22
3.4 Sekundärdata	23
3.5 Urval.....	23
3.6 Analysera data	24
3.7 Trovärdighetsdiskussion.....	25
3.8 Sammanfattning av metod.....	26
4 Empiri.....	27
4.1 Revisionsbyråer och Kombiuppdrag.....	27
4.1.1 Stora revisionsbyråer	27
4.1.2 Små revisionsbyråer	28
4.1.3 Analys av intervjuer Revisionsbyråer och Kombiuppdrag	29
4.2 Oberoende och revisionsbyråer	29
4.2.1 Stora revisionsbyråer.....	29
4.2.2 Små revisionsbyråer	30
4.2.3 Analys av Oberoende och revisionsbyråer.....	31
4.3 Oberoende och promemorians förslag	32
4.3.1 Stora revisionsbyråer	32
4.3.2 Små revisionsbyråer	32
4.3.3 Analys av oberoende och promemorians förslag	33
4.4 Revisorns roll till företagarna.....	34

4.4.1 Stora revisionsbyråer	34
4.4.2 Små revisionsbyråer	34
4.4.3 Analys av revisorns roll till företagarna	34
4.5 Företagarna	35
4.5.1 Medelstora företag	35
4.5.2 Små företag	36
4.5.3 Analys av företagen	37
4.6 Sammanfattning empiri	39
5 Slutsatser	41
5.1 Forskningsfrågan besvaras	41
5.2 Studiens teoretiska bidrag	42
5.3 Reflektioner över studiens slutsatser	43
5.4 Förslag till fortsatta studier	44
Källförteckning	45
Appendix 1	48
Appendix 2	49
Appendix 3	50

1 Problem

Kapitlet problem inleds med en bakgrundsbeskrivning där de stora redovisningsskandalerna ses som den bakomliggande faktorn till att revisorn oberoende debatteras idag. Därefter förs en problemdiskussion angående att lagstiftaren försöker stärka revisorns oberoende genom att införa ny reglering där bl a revisorns möjligheter till att ge rådgivning begränsas. Ett förslag från justitiedepartementet vill även förbjuda rådgivning i onoterade aktiebolag. Vår forskningsfråga är hur nämnda företag och dess revisionsbyrå skulle kunna påverkas av ett sådant förbud.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Under de senaste åren har världen skakats av en rad skandaler inom redovisningsområdet vilket resulterat till att stora företag har gått i konkurs. En av de mest uppmärksammade är Enronskandalen där revisorerna utpekades ha en avgörande roll i det som ledde fram till konkursen. Ett halvår senare var det teknologiföretaget World Com: s tur att gå i konkurs.

Enron var ett av de största energibolagen i USA med ca 20 000 anställda och väl förankrade i Washington genom stora kampanjbidrag, till 71 % av senatorerna och 43 % av kongressens ledamöter, samt att de var president George W Bush största bidragsgivare (Jönsson, 2004). Företaget hade ett börsvärde som högst på 80 miljarder USD i augusti 2000. I december 2001 hade börsvärdet krympt till 1 miljard USD och andra december 2001 förklarade Enron sig själva i konkurs. De bakomliggande faktorerna till konkursen var att Enron utförde transaktioner med SPE: s, special projects entities, vilka är högriskföretag. Där doldes lån som skulle utgöra kapital från banker, dessa medel användes sedan för att betala in förskott som gav underlag att ta upp fordringar eller kapitaltillskott i balansräkningen. Detta resulterade till att Enrons resultat framstod som större än vad det i själva verket var. Vilket medförde att så kallade luftslott skapades (Morrison, 2004).

En reaktion till dessa bedrägerier var att ljus kastades på revisorerna och frågan var vad revisorerna gjorde och det ifrågasattes om de inte borde ha uppmärksammat detta. Det var revisionsbyrån Arthur Andersen & Co som hade bedrivit rådgivning och revision i företaget Enron sedan 1984. Det fanns de som ansåg att Arthur Andersen & Co som hade haft insikt i Enrons redovisning borde ha uppdagat detta i tid. Detta medförde att Arthur Andersen & Co förtroende minskade till den grad att de slutligen blev dömda som skyldiga och bolaget har med sina före detta 80 000 anställda upphört att existera (Jönsson, 2004).

Problemet med Enronskandalen var att revisorerna inte hade tillgång till dokument från Enrons SPE: s utan Arthur Andersen & Co var tvingade att lita på muntliga försäkranden av t ex lånehandlingar från individer inom Enron. Företagsledningen undanhöll information genom att belägga riskkapital i delägda företag som inte hade samma revisionsbyrå, ett antal delägda företag hade inga revisorer alls. Eftersom fakta undanhölls möjliggjordes en redovisningsskandal (Morrison, 2004).

1.2 Problemdiskussion

De stora redovisningsskandalerna som skedde har lett till att en diskussion kring revisorers oberoenderoll kommit i fokus. I USA var media och allmänhetens tryck mot vita huset stort för att skapa ny lagstiftning för att förhindra upprepade skandaler. Den 30 juli 2002 antogs en ny lag Sarbanes/Oxley act (SOA) vilket innebar att vissa krav för revisorn måste uppfyllas (Cullinan, 2004). En innebörd av SOA är att revisorn förbjuds att utföra vissa uppdrag: bokföra, marknadsvärdera företag, bistå juridiskt samt ge rådgivning detta för att säkerställa revisorns oberoende (Kaplan, 2004).

Financial Accounting Standard Board (FASB) dominerar god redovisningssed i USA och verkar för att upprätthålla förtroende dessa har beslutat att om publika bolag skall få vara noterade på Amerikanska börser måste företagen följa deras bestämmelser och normer oavsett vilket land de verkar i. En viktig del av SOA är att den utgör en så kallad override, en möjlighet att gå över andra länders lagstiftning, som kan medföra att en revisor i Sverige kan bli rättssubjekt i USA om inte SOA:s regler följs.

Den 1 januari 2002 agerade Sverige och införde en ny revisorslag som syftade till att säkerställa revisorns oberoende. Tidigare hade ett antal förbud funnits för att säkerställa dennes oberoende. Den nya modell som infördes var en analysmodell, vilket innebar att samtliga uppdrag skall prövas innan de åtas för att säkerställa oberoendet. Kan inte oberoende fastställas skall revisorn avsäga sig uppdraget (Revisorslagen 2001: 883).

I och med medlemskapet i Europeiska Unionen påverkas Sverige genom direktiv och rekommendationer. Genom en utfärdad rekommendation är uppdrag av revision och redovisningskaraktär i ett och samma bolag förbjudna för revisorn beträffande företag av allmänt intresse, ett så kallat kombiuppdrag.

Enligt en promemoria som Justitiedepartementet remitterade, den 25 juni 2003, så vill lagstiftaren gå ytterligare ett steg genom att även förbjuda kombiuppdrag i onoterade aktiebolag. Detta förslag går ut på att den som är verksam i ett och samma bolag och själv sköter aktiebolagets bokföring samt redovisning samtidigt ska kunna vara revisor i bolaget s.k. ”byråjäv”. Med detta menas att en revisor som utför kombiuppdrag inte är oberoende, detsamma gäller om revisorn granskar bokföring som någon annan på samma revisionsbyrå gjort.

1.3 Forskningsfråga

Frågan vi ställer oss i denna uppsats är:

På vilket sätt kan det onoterade aktiebolaget och revisionsbyrån påverkas av ett förbud mot att revisionsbyrån utför kombinerade uppdrag för det onoterade aktiebolaget?

1.4 Syfte

Studiens syfte är att identifiera hur ett förbud mot kombiuppdrag kommer att påverka onoterade aktiebolag och deras revisionsföretag, samt att identifiera på vilket sätt revisorns oberoende då skulle kunna säkerställas.

2 Litteraturgenomgång

Kapitlet litteraturgenomgång ger läsaren en inblick och möjlighet att öka förståelsen för forskningsfrågan genom att belysa vad litteratur i ämnet beskriver om problematiken. Kapitlet inleds med att beskriva hur revisorns roll och revisorns rådgivningsroll har förändrats i Sverige. Därefter diskuteras revisorns oberoende ur ett etik- och moralperspektiv. Vidare beskrivs redovisningens reglering och vad det är som kan styra förändringar i redovisningspraxis. Slutligen diskuteras svensk oberoendereglering och promemorian från Justitiedepartementet med remissinstansernas svar.

2.1 Utvecklingen av revisorns rådgivningsroll i Sverige

I Sverige omkring 1940 fanns en hög toleransnivå för rådgivning. Rådgivningen ansågs vara en inkörsport till revisionen. I början av 1980-talet hade toleransnivån blivit lägre men Kommerskollegium, dåvarande tillsynsmyndighet, ansåg att bokslutsråd var förenligt med god redovisningssed. FAR:s inställning var att det fanns en marknad för rådgivning och att några risker för jävssituationer inte förelåg. Därefter gick utvecklingen mot en högre acceptans för rådgivning men det framhölls att revisorn hade svårt att ta ansvar för de råd som specialisten gav. Vid införandet av analysmodellen, genom den nya revisorslagen den 1 januari 2002, ansåg både revisorsnämnden och FAR att lagen innebar en skärpning av möjligheterna för revisorn att ge klienter rådgivning (Wennberg, 2004). Utvecklingen av revisorns roll i Sverige går därför ifrån klientfokus mot en ökad fokus på det samhälliga intresset (Korsell och Engerstedt, 2004). Det finns till och med instanser som vill förbjuda rådgivningen till revisionsklienter och som menar att utvecklingen är på väg dit (Wennberg, 2004).

2.2 Revisorns roll

Revisorn skall genom revision kvalitetssäkra redovisningen som ett företag lämnar (RS-revisionsstandard i Sverige, 2004). Revisionen är till för att skydda företagets intressenter som t ex aktieägare, borgenärer, leverantörer, kreditgivare, samhället och de anställda (Engerstedt och Strömqvist, 2003). Revisorns roll har förändrats i och med de stora redovisningsskandalerna runt omkring i världen (Korsell och Engerstedt, 2004). De skandaler som skett under de senaste åren har inneburit en ökad efterfrågan på kvalitetssäkring vilket medfört ett ökat behov av revision. Därav har revisorn fått en viktig och allt starkare roll men det räcker inte att revisorn skall göra en bra revision utan denne måste även vara bered på att kunna ge besked beträffande sina slutsatser i revisionen (RS-revisionsstandard i Sverige, 2004).

I mindre företag fungerar revisorn som ett bollplank och är ofta den enda externa rådgivaren till företagsledningen (RS-revisionsstandarden i Sverige, 2004). Små företag har inte möjlighet att själva besitta intern kompetens för att kunna ifrågasätta revisorns råd. Av denna anledning är det mer sannolikt att dessa företag följer givna råd (Diamant 2004). Företag har framförallt ett behov av rådgivning inom skatt, data, organisation och juridik, vilket var de konsultavdelningar på de stora revisionsbyråerna som växte mest under 90-talet (Wennberg, 2004). Små företag har inte möjlighet att själva besitta intern kompetens för att kunna ifrågasätta revisorn råd (Diamant 2004). Av denna anledning är det mer sannolikt att dessa företag följer givna råd. Men debatten kring revisorns oberoende har medfört att de stora revisionsbyråerna har avvecklat delar av sina konsultverksamheter (RS-revisionsstandarden i Sverige, 2004). De inträffade skandalerna har därmed inneburit att revisorer tvingats ompröva sin självbild. Revisorernas oberoende har åter kommit i fokus och vilka tjänster de kan utföra har ifrågasatts.

2.3 Revisorns oberoende

En oberoende revisor är någon vilkens uppfattning om den finansiella rapporteringens alternativ står opåverkad från uppfattningar som ledningen i det reviderade företaget har (Falk et al, 1999). Lexikalt innebär begreppet oberoende att någon är självständig i förhållande till någon annan t ex i ekonomiskt avseende (Malmström, Györki, Sjögren, 2001). Revisorn skall agera mot sitt egenintresse och ignorera ekonomiska och sociala faktorer som påverkar dem (Sweeney och Roberts, 1997). En kvalificerad revisor har stor samhällelig betydelse då de genom sin revisionsverksamhet säkrar tilltron till de verksamheter som är föremål för revision. En förutsättning för att revisionen skall fylla denna uppgift är att revisorerna är och uppfattas som oberoende. Revisorn skall ”faktiskt” vara oberoende på så sätt att dennes moral skall vara opåverkad men även vara ”synbart” oberoende genom att revisorn uppfattas som oberoende av intressenter (Diamant 2004). Den oberoende revisorn förväntas bete sig som ett rationellt ekonomiskt ombud. Revisorns beslut om att minska sitt oberoende kan bero på kostnaderna för att behålla oberoendet dvs. eventuell kundförlust, överväger fördelarna med att minska det. Men beslutet om att minska sitt oberoende kan leda till disciplinära åtgärder, förlorat rykte och marknadsandelar. Detta har visat sig att inte vara tillräckligt utan det krävs ökad granskning och hårdare straff från lagstiftaren. Det är dock möjligt att revisorns beslut även påverkas av moraliska perspektiv (Falk et al, 1999).

Hotet mot revisorns oberoende består i huvudsak av ett fåtal faktorer som knyter an till revisorns förhållande dels till olika specifika oberoendehotande faktorer samt till generella

oberoendehot kopplade till skyddet för revisorernas verksamhet. Det generella oberoendehotet kan inte sägas ha något samband med ett individuellt granskningsuppdrag. De generella hoten hotar istället tilltron till revisorsprofessionen och revisorerna som kollektiv. Tilltron till auktorisationssystemet hotas i de fall revisorn försätter sig i situationer där hans förmåga att ägna sig åt kärnverksamheten typiskt sett kan komma att ifrågasättas. Det skapas då ett förväntningsgap där intressenterna har stora förväntningar på det yrkesmässiga agerandet. Ytterligare hot mot oberoendet är att revisorn har ett incitament att maximera sitt välstånd. Reglerna om revisorns oberoende bygger på utgångspunkten att revisorn har ett eget intresse i den verksamhet han bedriver och därmed indirekt den granskade verksamheten (Diamant 2004).

2.3.1 Revisorn, etik och moral

Att avgöra vad som är god etik och moral är svårt att sammanfatta i heltäckande regler eller normer. Istället kan ett användande av alternativa synsätt skapas genom vägledning i yrkesetiska frågor. Detta med hjälp av övergripande principer som preciseras i typfall. Vilket kräver att individen själv måste pröva varje situation mot normsystemet (Bergman och Holm, 2003). Men detta kräver att individen måste förstå att ett etiskt problem existerar före vederbörande kan bete sig moraliskt (Sweeney och Roberts, 1997).

När moraliskt beteende är i konflikt med den ekonomiska rationaliteten, tenderar revisorer med högt moraliskt resonemang att vara mer konsekvent i sitt handlande för att uppnå oberoende än de med lägre moraliskt resonemang (Falk et al, 1999). Sweeney och Roberts (1997) menar att en individs moraliska utveckling är ett resultat av hur individen utsätts för mer avancerade moraliska bedömningar. Detta talar för att det principbaserade normsystem som FAR: s yrkesetiska regler grundar sig i leder till att det ställs högre krav på individens förmåga att handla etiskt (Bergman och Holm, 2003). Sweeney och Roberts studie visar att revisorns beteende beträffande oberoende påverkas av vilken nivå revisorns moraliska utveckling är. Därför är det viktigt att revisionsbyråer arbetar mot ett etiskt beteende för revisorerna genom att betona etiska standarder och yrkeskoder, framför andra värderingar inom företaget (Sweeney och Roberts, 1997).

FAR: s yrkesetiska regler är ett regelverk som är indelat i tre delar och innehåller nio regler. Delarna innehåller regler om opartiskhet och självständighet, tystnadsplikt och upplysningsplikt samt kompetens och yrkesmässigt uppträdande. I reglerna anges bl a. att god yrkessed skall genomsyra en ledamots hela verksamhet. FAR har övergått till benämningen ledamot för att täcka in både revisorn och specialister som utför konsultuppdrag

i revisionsföretaget. Med god yrkessed menas att ledamoten handlar efter gott omdöme och integritet samt att yrkesutövningen bedrivs i ordnade former och sunda ekonomiska förhållanden eftersträvas (Bergman och Holm, 2003).

I delen som tar upp opartiskhet och självständighet återfinns tre regler. Dessa regler tar upp ledamotens professionella uppträdande, organisation av verksamhet samt arvodesdebitering. I regeln om det professionella uppträdandet tydliggörs det att de ställs olika krav beroende på vilket uppdrag som utförs. Här tas bl a. upp vad som gäller när en revisor utför ett utlåtandeuppdrag, vilket menas revisionsuppdrag. Utlåtandeuppdraget skall utföras självständigt och opartiskt. Detta innebär att ledamoten skall vara fri från sådana relationer till klienten som kan rubba utomstående intressenters förtroende för ledamotens utlåtande. Det anges även att ledamoten ansvarar för att anlitade medarbetare följer god revisorssed (Bergman och Holm, 2003).

Beträffande organisationen av verksamheten ansvarar ledamoten för att organisationen är uppbyggd på ett sådant sätt att uppdrag kan genomföras med integritet och objektivitet. Detta för att ledamoten inte skall hamna i situationer där självständighet och opartiskhet kan ifrågasättas (Bergman och Holm, 2003).

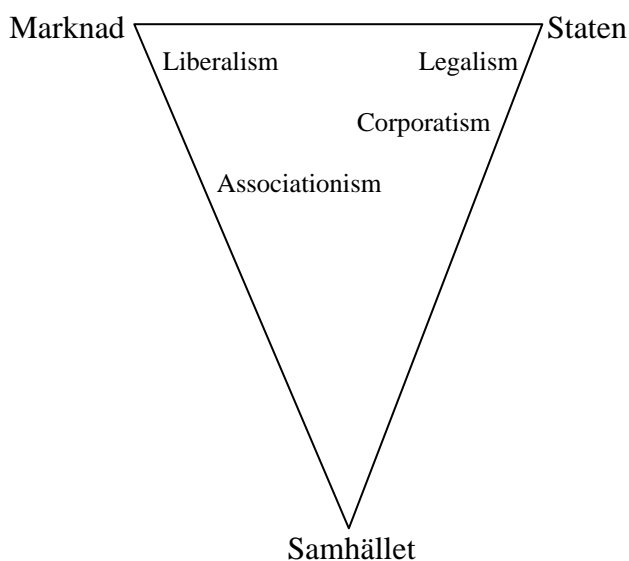
Vid arvodesdebitering skall ledamoten kunna lämna en specifikation över nedlagt arbete, om klienten kräver det. Arvodet för utlåtandeuppdraget får inte baseras på ekonomiskt utfall eller provision. Resultatbaserad arvodesdebitering vid rådgivning åt utlåtandeklienter bör därför beaktas med försiktighet. Detta på grund av att Revisorsnämnden (RN) ännu inte tagit ställning till vad användandet av den nyanserade praxis som analysmodellen och internationell praxis leder till (Bergman och Holm, 2003).

2.4 Hur sker regleringen av redovisningen

För att beskriva hur redovisningens reglering går till används en modell som skall visualisera hur detta sker genom en interaktion mellan olika parter. Parterna i denna modell kan vara myndighetspersoner, ombud för kapitalmarknaden och representanter för intressegrupper som är positionerade inom en nationalekonomisk struktur. Där enas och delas parterna genom interna motsättningar, spänningar och stridigheter (Puxty et al, 1987).

2.4.1 Streeck och Schmitters modell

Streeck och Schmitter har utvecklat ett ramverk som utforskar de olika momenten för kontroll i en välutvecklad kapitalism och de redovisningsregler som där inom verkar. Streeck och Schmitter har identifierat tre principer (Figur 1) som leder till reglering: marknaden, staten och samhället (Puxty et al, 1987).



Figur 1. strategier för reglering satt i relation till dominerande modeller för social ordning.

Marknaden använder sig av kontroll genom spridd konkurrens, där aktörer deltar för att gynna sig själva och konkurrensbeteende genererar normer (Jönsson, 1991). Redovisningspraxis har expanderat till nästan alla delar av ett företag och används som ett medel för att kontrollera och förbättra verksamheten. Redovisningspraxis har också fått en ökad betydelse när det gäller övervakning av personal och organisationens totala prestation (Puxty et al, 1987). Därigenom spelar redovisningspraxis en avgörande roll i den ökande konkurrensen om marknadsandelar mellan företag.

Staten utövar en hierarkisk kontroll över företagen genom att instifta regler som leder till normer (Jönsson, 1991). Staten övervakar företagen som hålls ansvariga för sina innehavare samt möjliggör att information från företagen är tillgänglig för aktörer både inom och utanför marknaden. Den hierarkiska kontrollen leder till en minskning av den osäkerhet och turbulens som marknaden orsakar genom att staten försäkras om att grundläggande redovisningspraxis efterföljs (Puxty et al, 1987).

Det är inte bara staten och marknaden som formar redovisningspraxis utan samhället påverkar även genom en spontan solidaritet. Med kontroll genom spontan lojalitet menas att medlemmar av sociala enheter är källan till reglering (Jönsson, 1991). I detta fall menas att redovisningsprofessionen går samman för att rättfärdiga sina monopolistiska motiv för att begränsa tillgången på redovisningsarbetskraft. Detta kan göras genom att betona te personliga kvaliteter som tillförlitlighet, trovärdighet och kamratskap. Men redovisningspraxis kan även bli försvarad och reproducerad av yrkesutövare för det ger en personlig tillfredsställelse, kollektiv identitet och självförtroende (Puxty et al, 1987).

I modellen ovan är samhället underordnat staten och marknaden. Men eftersom varken staten eller marknaden existerar i sin rena form så kan regleringen enbart hänföras till någonstans på en skala mellan liberalism och legalism. Liberalism styrs av marknadsprinciper dvs. någon aktivitet och information föregås enbart om det finns ett marknadsbehov. Legalism, handlar om en entydig tillämpning av statliga principer. Ett beteende straffas enbart om det strider mot lagen och lagen är utformad under statens tvingande monopol och inte efter yrkesmässiga misslyckanden. Vid en tillbakablick på historiska och kulturella skillnader mellan stater kan en förväntan framstå då variationer finns i kombination av de principer som styr institutioner och yrkesutövare av regleringen. Den avancerade kapitalismen har ett flexibelt och anpassningsbart sätt vilket leder till att problem löses snabbt (Puxty et al, 1987).

2.4.2 Redovisningens roll och regelskapande i Sverige

Redovisningens roll kan sägas vara att utforma rapporter som tillfredställer mottagaren så att denna inte blir förd bakom ljuset (Jönsson, 1991). Rapporterna skall vara utformade efter gällande regler. Men en redovisningsregel kan ändras då det finns något som rättfärdigar att nya regler skapas och om det finns någon som anses vara tillförlitlig nog till att skapa nya regler. Nya regler kan tillkomma genom att en lösning på ett problem erbjuds, men oftast är det en skandal eller en insikt om att praxis inte är tillräckligt bra utformad för att kunna kontrolleras som är en bakomliggande faktor. En tillförlitlig regleringsfunktion kan nås genom att en sammanhängande grupp som är tillräckligt väletablerad får en expertposition (Jönsson, 1991).

En annan roll som redovisningen har är att den får legitimitet genom dess förmåga att spegla omgivningen. Där kan en organisation få legitimitet genom sina handlingar, beslut och reflektioner. Ett sätt är att tillhandahålla bra service och produkter eller att kunna lösa konflikter mellan olika parter. Legitimiteten ligger i den objektiva tolkningen och tillämpningen av spelets regler (Jönsson, 1991).

I Sverige har staten en direkt inblandning i redovisningens reglering (Puxty, 1987). Men staten har ett litet intresse av att utveckla redovisningsstandarder förutom när det behövs för att kunna kontrollera utvecklingstakten av dessa. En stark och centraliserad statlig hierarki ser inte tillförlitlighet som en viktig fråga (Jönsson, 1991).

Ersättandet av en redovisningsprincip är en process som sker gradvis, men tempot kan påskyndas om det inträffar en skandal (Jönsson, 1991). Utifrån detta resonemang kan ett antagande göras att promemorian från justitiedepartementet har uppkommit på detta sätt. Ett förbud för revisionsbyrån att ge rådgivning till sina revisionsklienter samtidigt som de eller någon på byrån biträder med redovisningstjänster.

2.5 Oberoendereglering i Sverige

Den svenska lagstiftningen innehåller regler som ska verka mot att revisorn kommer i en jävssituation samt regler för att revisorns självständighet och opartiskhet skall säkerställas. Dessa regler är viktiga för att revisorn skall kunna vara oberoende i sitt yrkesutövande. Oberoenderegleringen måste verka mot att det inte kan uppkomma mistankar av lojalitetsrubbande omständigheter för revisorn. Den främsta funktionen för oberoenderegleringen är att begränsa revisorns möjligheter att verka genom att hindra denne

från att prioritera sitt egenintresse. I Sverige bygger oberoenderegleringen på två regler dels associationsrättsliga jävsbestämmelser samt de yrkesetiska reglerna (Diamant 2004). Jävsbestämmelserna innebär att en revisor anses vara jävig om vissa omständigheter föreligger (se kapitel 2.5.1). De yrkesetiska reglerna är av näringsrättslig natur och inriktas på revisorns handlande i sin yrkesverksamhet vilka har sin utgångspunkt i revisorslagen (Diamant 2004). Vidare anser Diamant att behoven är olika för olika typer av bolag. Med detta menar han att det finns en skillnad på större publika bolag och små onoterade fåmansbolag beträffande oberoenderegleringen. Diamant förespråkar en reglering som grundar sig i analysmodellen men där hänsyn tas till de särskilda skyddsbehoven som uppstår vid revision av publika bolag. Detta skall göras med en påbyggnad av analysmodellen med en förbudskatalog. Förbudskatalogen bör innehålla bestämmelser beträffande revisorns relation till revisionsklienten och dess ledning där risker föreligger att oberoendet kan störas. Av särskilt intresse är rådgivning till revisionsklient och arvodesfrågor.

2.5.1 Allmänt om aktiebolagslagen (1998: 760)¹

Aktiebolagslagen (1998: 760) innehåller ett antal paragrafer som beskriver hur revisorn skall förhålla sig till bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsen och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara ingående och omfattas av god redovisningssed. Aktiebolagslagen innehåller även en förbudsparagraf som beskriver rekvisiten då revisorn anses vara jävig och inte får anta uppdrag:

- Den som äger aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern, är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.
- Är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroendeställning till bolaget som nämns ovan, är verksam i samma företag som den yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.
- Är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp eller nedstigande led till en person eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har förpliktelser som ett sådant bolag har ställt säkerhet för. Den som inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterbolag.

¹ Referens på hela kapitlet aktiebolagslagen (1998: 760)

2.5.2 Allmänt om Revisorslagen (2001: 883)

Revisorslagen (2001: 883) innehåller flertalet paragrafer som beskriver dels revisorns skyldigheter i sitt yrkesutövande, dels att revisorn skall utföra uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. För att säkerställa detta skall revisorn för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet med en analysmodell. Om sådana hot föreligger får inte revisorn utföra uppdraget om inte särskilda omständigheter föreligger. Revisorslagen är utformad på ett sådant sätt som gör att prekära situationer täcks som kan ifrågasättas huruvida revisorn skall åta sig uppdraget eller inte. Revisorslagen gäller enbart för godkända och auktoriserade revisorer och de är endast sådana som kan väljas till revisorer i aktiebolag (Engerstedt och Strömqvist, 2003). Revisorslagen har utarbetats utifrån en rekommendation från EU. Rekommendationen har sin grund i policydokumentet *audit independence and objectivity* från den europeiska revisorsfederationen (FEE). Policydokumentet innefattar en självgranskningsmodell som förespråkar att revisorerna själva skall ha friheten och ansvaret att avgöra om ett oberoende kan erhållas. I revisorslagen är denna modell implementerad under § 21 och kallas analysmodellen (Nordic Investors Services rapport, 2004).

2.5.3 Analysmodellen

De gällande reglerna för att stärka revisorns oberoende tas upp i § 20-23 i revisorslagen. I § 21 beskrivs analysmodellen, den tar upp omständigheter som en revisor måste pröva varje uppdrag i revisionsverksamheten mot. Analysmodellen utgår på att revisorn skall avsäga eller avböja sig ett uppdrag om det finns omständigheter som kan rubba revisorns opartiskhet och självständighet Revisorslagen (2001: 883). Dessa omständigheter uppkommer om revisorn:

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehotet).
- vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (sjelvgranskningshotet).
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partställningshotet).
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshotet).
- utsetts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhotet).

Den 21 § innefattar även en generalklausul vilken anger att revisorn skall avsäga eller avböja sig uppdrag om det förekommer något annat förhållande av sådant slag att det kan förändra förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. I det andra stycket i § 21 framkommer det att revisorn inte behöver avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det i det enskilda fallet existerar sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder att det inte finns någon anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet (Revisorslagen 2001: 883). En annan viktig del av analysmodellen är kravet på dokumentation. Dokumentationskravet innebär att den prövning som revisorn utför för att utreda sin opartiskhet och självständighet måste ske på ett sådant sätt att man vid behov skall kunna göra en bedömning i efterhand (Revisorslagen 2001: 883).

2.5.4 Kritik – analysmodellen

Revisorslagen (2001: 883) trädde i laga kraft 1 jan 2002 och ersatte lagen (1995: 528) om revisorer. Lagen om revisorer innehöll en bestämmelse som reglerade revisorns oberoende med innebörden att revisorn skulle utföra sina uppdrag enligt god redovisningssed samt noggrant beakta gällande bestämmelser om jäv för revisorer. Det stadgades i tidigare reglerna att om det fanns någon särskild omständighet som kunde rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet så skulle revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget (Engerstedt och Strömqvist, 2003). Vidare hävdar Engerstedt och Strömqvist att det enbart krävdes att revisorns oberoende skulle kunna ifrågasättas för att rubba förtroendet till revisorn.

Analysmodellen möjliggör och begränsar om revisorn kan utföra ett uppdrag. I en intervju i tidsskriften Balans säger Christer Lefrell, avgången myndighetschef vid Revisorsnämnden, att han tvivlar på analysmodellen. Lefrell menar att analysmodellen inte är tillräckligt genomarbetad samt är svår att tillämpa. Ett annat problem är att det inte finns någon praxis utarbetad som sätter gränser för när en revisors oberoende är hotat (Wennberg, 2003).

Engerstedt och Strömqvist (2003) menar att i jämförelser med tidigare lagstiftning så finns det en skillnad i hur lagen är skriven. Vidare hävdar Engerstedt och Strömqvist att Revisorsnämnden inte gjort några ställningstaganden angående revisorslagen, utan enbart gjort ett uttalande om att det finns oklarheter i hur analysmodellen skall tillämpas och dokumenteras. Detta har medfört en större osäkerhet i branschen. Vidare hävdar Engerstedt och Strömqvist att revisorslagen kommer leda till en praxis som är mer differentierad. Som en reaktion till Engerstedts och Strömqvists artikel i Balans (2003) har revisornämndens

chefsjurist, Per Eskilsson, uttalat sig om revisorslagen. Eskilsson menar att revisorslagen innebär en skärpning av tidigare lagstiftning och att praxis kommer att utvecklas mot ett striktare förhållningssätt. Det som ovanstående författare är överens om är att det krävs samråd mellan RN och revisorsorganisationerna för att försöka nå en samsyn i viktiga principfrågor.

2.6 Promemorians förslag²

Enligt promemorian "Några frågor om revision" (ju 2003/3072/11) föreslås aktiebolagens bestämmelser om revisionsberättelse kompletteras och utökas på grund av nya krav i det fjärde bolagsrättsliga EG- direktivet. Genom direktivet införs en ny artikel med vad revisionsberättelsen skall innehålla samt av det fjärdebolagsdirektivet framgår det också att revisorn skall upprätta en särskild revisionsberättelse. Hittills har EG-rätten inte innehållit regler om revisionsberättelsens innehåll. Skälet är att Sverige är skyldigt att överföra EG-rättsliga regler i svensk lagstiftning.

Mandattiden för revisorer justeras så att det i vissa fall kan bestämmas vara 3 år istället för 4 år för att kunna uppnå ett s.k. revisorrotation. Där en huvudrevisor inte får vara revisor i mer än 7 år i ett och samma företag med allmänt intresse. Revisorn får därefter inte utses på nytt förrän efter 2 år. Skälet är att slippa ett revisorsbyte mitt i en löpande mandattid vilket anses utgöra en extraordinär åtgärd och anses utgöra en särskild rapporteringsskyldighet enl. 10 kap 22 § ABL Att revisor byts eller entledigas enl. kraven på rotation mitt i en mandattid framstår då inte som något särskilt lyckat. I aktiebolagslagen tydliggörs de allmänna bestämmelserna om mandattid gäller även när en revisors uppdrag upphör i förtid.

FAR har förslagit två punkter på promemorian där den första består av att Styrelsen och VD: s upplysnings- och biträdesplikt skall straffsanktioneras, vilket inte genomförs. Den andra punkten är att det inte införs en skyldighet för styrelser och VD att självmant lämna upplysningar som kan antas ha betydelse för revisionen vilket FAR föreslagit.

Revisornämnden vill förbjuda att den revisor som är yrkesverksam i ett och samma företag som den som biträder ett aktiebolag vid bokföring skall inte kunna vara revisor i bolaget, alltså ett förbud mot kombiuppdrag. Skälet till detta är att RN anser att de flesta företag idag har datoriserade bokföringsprogram och vid användandet av dessa systematiseras och verifieras verifikationerna samtidigt. Grund- och huvudbokföring sker i princip samtidigt

² Referens till hela kapitlet är "Några frågor om revision" (ju 2003/3072/11)

vilket gör att svåra gränsdragningsproblem föreligger utifrån om det strider mot aktuell lagstiftning.

Revisornämnden anser att revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning utgör ett hot mot revisorns oberoende. Vidare anser de att detta är ett hot mot det synbara oberoendet det vill säga omvärldens tilltro till revisorns oberoende. RN anser att ett ytterligare skäl för att förbjuda kombiuppdrag är att kvaliteten i den revision som utförs inom ramen av kombiuppdrag är sämre än den som föreligger utanför. Detta argument grundar sig på Revisorsnämndens avgöranden av disciplinärendena (dnr 200-286, 200-744, 200-767, 2001-223, 2001-1376, 2002-896, och 2002-1482). Där revisionen inte uppfyllde kraven på kvalitet som förespråkas som god redovisningssed.

2.6.1 Remissinstansernas svar³

Enligt justitiedepartementets sammanställning av svaren av promemoria (ju 2003/3072/11) besvarar flertalet instanser på förslagen. Härmed beskrivs några av remissinstansernas svar kortfattat. *Sveriges advokatsamfund* tillstyrker samtliga förslag förutom att de anser förslagen om mandatperiod och vidgat byråjäv inte är tillräckligt långtgående och tydliga. *Sveriges Aktiesparares riksförbund* tillstyrker förslagen men ställer sig positiva till straffsanktionering av företagsledningens skyldighet att bistå och lämna upplysningar till revisorn. *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker förslagen men kommenterar upplysnings och biträdesplikten samt byråjävet. *Finansinspektionen* tillstyrker förslagen i promemorian då de är ägnade åt att öka genomlysningen och förståelsen för revisionen. *Företagarförbundet* anser att Styrelsens och VD:s upplysningsplikt bör straffsanktioneras. *Svenska Bankföreningen* tillstyrker förslaget om revisionsberättelsens innehåll och instämmer i att Styrelsens och VD:s skyldighet att lämna upplysningar inte bör straff sanktioneras. Bankföreningen avstyrker förslaget om mandattid och tar inte ställning om byråjäv. *Näringslivets Regelnämnd* anser att det måste genomföras en betydligt djupare konsekvensanalys beträffande förslaget om förbud mot kombiuppdrag. *Revisorsnämnden* tillstyrker förslagen i promemorian och kommenterar särskilt revisionsberättelsen innehåll samt det vidgade byråjävet. *Riksskatteverket* är i stort sett positiv till föreslagna ändringar, men anser vissa delar bör bli föremål för ytterligare överväganden och omarbetning. *Stockholmsbörsen* anser att det är av stor betydelse att de föreslagna förändringarna ifråga om kombiuppdrag och revisorsjäv blir väl analyserade och förankrade på hela marknaden innan de genomförs. *Uppsala universitet* tillstyrker förslagen om mandattid samt styrelses och VD:s upplysningsskyldighet.

³ Referens till hela kapitlet är (Remissinstansernas svar på Ju2003/3072/L1)

Förslaget om revisionsberättelsen tillstyrks med viss reservation, medan förslaget om byråjäv f.n. inte kan styrkas. FAR tillstyrker i huvudsak förslaget om revisionsberättelsen, men lämnar detaljsynpunkter, avstyrker förslaget på mandatperiod vid omval. Föreslår att frågan om styrelsens skyldighet att lämna upplysningar får vila i avvaktan på utvecklingen i EU och avstyrker förslaget om skärpta jävsbestämmelser.

2.6.2 FAR: s ställningstagande av jäv i kombinerade uppdrag

FAR: s ställningstagande av jäv på grund av biträde med klients bokföring baseras på ett *antagande* att lagstiftarens önskemål att bibehålla det nuvarande systemet med revisionsplikt även i de minsta aktiebolagen vilket stöds av propositionen 1997/98:99 aktiebolagets organisation. Bestämmelserna om jäv torde vara en del av frågan om revisorns oberoende och har varit föremål av såväl regering som lagråd när 1975 års aktiebolagslag kom till. Kommerskollegium utfärdade 1977 en anvisning om revisorsjäv efter ett omfattande utredningsarbete tillsammans med revisororganisationerna. Då Revisorsnämnden tog över efter kammarkollegium genomfördes en översyn där lämplighetsfrågorna med utgångspunkt i oberoendekravet behandlades. Översynen resulterade i en föreskrift som utgör grunden för den nya revisorslag som trädde ikraft 1 januari, 2002. Anledningen till detta gedigna arbete var att begränsa den administrativa belastningen på de mindre företagen samt att säkerställa en tillförlitlig redovisning i dessa företag. Vilket innebär att en avvägning mellan önskemålet att engagera yrkesrevisorernas kompetens i redovisning samt att möjliggöra en opartisk och självständig granskning av denna. FAR har ett intryck av att förslaget härrör ifrån, och har influerats indirekt av de redovisningsskandaler som under senare år har inträffat i USA. FAR hävdar därför att motsvarighet saknas i svenska små och medelstora företag, utan dessa utnyttjar sina revisorers kompetens till biträde i redovisningen (Ju2003/3072/L1).

2.6.3 Revisionens kvalitet i kombinerade uppdrag

Enligt FAR: s erfarenhet är det normala förhållandet att årsredovisningar från kombiuppdrag håller hög kvalitet (FAR: s yttrande över Ju2003/3072/L1). Svenska Revisorsamfundet (SRS) har gjort en undersökning (Engblom och Markland, 2003) av 229 tillsynsärenden och kullkastar disciplinärenden i promemorian, som gör gällande att kvaliteten på revisionen är sämre i kombinerade uppdrag, vilket resulterade till att kombinerade uppdrag är den grupp där det förekom minst brister i revisionen. Vidare anser SRS att förslaget inskränker anmälningsplikten vid misstanke om brott eftersom detta inte åligger fristående

redovisningsbyråer. Revisionsbyrån Öhrlings PricewaterhouseCoopers anser att om revisorn biträder klienterna med annat än bara bokföring eskalerar möjligheten att identifiera problem samt att de på ett tidigt skede kan upptäcka och ingripa mot ekonomisk brottslighet (Engblom och Markland, 2003).

Företagarnas VD Gunvor Engström gör gällande att företagarna anser att det finns samordningsvinster i ett och samma företag om att revisorn kan utföra kombiuppdrag. Oklarheter kan lätt uppkläras samt att den löpande informationen om företaget simplificeras. Vidare anser hon att kombiuppdrag ökar revisorernas insyn i företaget vilket resulterar till att kvalitet på revisionen ökar (Wennberg, 2004). Svenskt Näringsliv anser inte att kombiuppdrag lider av någon bristande kvalitet utan anser att det faktiskt föreligger en fördel med kombiuppdrag då befintlig kompetens utnyttjas för att uppnå bästa kvalitet på redovisning och ekonomisk uppföljning (Engblom och Markland, 2003).

Patent och registreringsverket anser att en risk föreligger om jävsreglerna skärps då företagen själva kan komma att sköta bokföringen och upprättande av årsredovisningar (Engblom och Markland, 2003). Fristående Sparbankers Riksförbund känner stor oro över konsekvenserna i rurala områden, med vilket menas områden där pendlingsavstånd till medelstor tätort saknas, där företag kan komma i situationer att det inte till rimliga kostnader går att erhålla kvalitativ revision och redovisning (Engblom och Markland, 2003). Peter Bodin VD i Lindbergs Grant Thornton en byrå med stark fokus på ägarstyrda företag anser att *”ett stop för kombiuppdrag genast aktualiserar en diskussion om revisionspliktens vara eller icke vara”* (Wennberg, 2004).

2.6.4 Småföretagarnas intresse

Revisorns kompetens är betydelsefull, de är kompetensen företagarna betalar för. Behovet av en nära relation till en rådgivare är nödvändig och väldigt betydelsefull i små och medelstora aktiebolag (Derkum et al, 2003). Fristående Sparbankers Riksförbund varnar att risker för kostnadsökningar kommer att drabba vissa områden och i synnerhet de områden behovet finns för att minska utflyttningen av företag och befolkning (Remissinstansernas svar på Ju2003/3072/L1). Patent och registreringsverket anser att kostnaderna för revision och redovisning kommer att öka framför allt i perifera områden (Remissinstansernas svar på Ju2003/3072/L1).

Svenskt Näringsliv anser att ett förbud mot kombiuppdrag tveklöst kommer att resultera till högre kostnadsbelastningar för företagen än innan (Engblom och Markland, 2003).

2.6.5 Rekrytering och kompetensutveckling

En aktuell reflektion som bör beaktas vid ett förbud mot kombiuppdrag är att revisionsbyråer kan få svårt att rekrytera och kompetensutveckla personal. I en artikel i balans säger FAR: s generalsekreterare Dan Brännström (2004, 2:26 s) att ”... *departementets förslag kan leda till rekryteringssvårigheter i branschen och en annan viktig faktor är att branschen är en viktig plantskola för ekonomer i näringslivet*”.

2.7 Sammanfattning av litteraturgenomgång

Revisorns roll har förändrats i och med de stora redovisningsskandaler som skett i världen. Revisorn kan både ägna sig åt revision och rådgivning i onoterade aktiebolag. Revisionen är till för att skydda företagets intressenter och innebär att revisorn kvalitetssäkrar redovisningen. Rådgivningen expanderade under 90-talet i de stora revisionsbyråerna men har under senare år minskat. Skandalerna som skett har lett till en ökad efterfrågan på kvalitetssäkring dvs. ett ökat behov av revision. Men i små företag fungerar ofta revisorn som den enda externa rådgivaren dvs. behovet av bra rådgivning är stort. Skandalerna har dock lett till att revisorns oberoende ifrågasätts om denne även ägnar sig åt rådgivning till sin revisionsklient.

En revisor är oberoende om dennes uppfattning om den finansiella rapporteringen står opåverkad från uppfattningar som ledningen i det reviderade företaget har. Revisorn skall agera mot sitt egenintresse, ignorera ekonomiska och sociala faktorer som påverkar dem. En eventuell kundförlust kan leda till att revisorn ”tullar” på sin oberoendeställning. För att stävja detta har det visat sig att det krävs hårdare granskning och straff från lagstiftaren. Men revisorn påverkas även av moraliska perspektiv. En revisor med ett högt moraliskt resonemang tenderar vara mer konsekvent i sitt handlande. Det är därför viktigt att revisionsbyråer utformar ett gott etiskt beteende hos revisorer. FAR har utarbetat ett yrkesetiskt regelverk för revisorerna i Sverige och där tas regler upp beträffande revisorn opartiskhet och självständighet. Delar som regleras är professionellt uppträdande, organisationen av verksamheten samt arvodesdebitering.

Redovisningen regleras genom att det sker en interaktion mellan olika parter. Streeck och Schmitter har utvecklat en modell (se Figur 1) som visar att det är tre principer som leder till reglering: staten, marknaden och samhället. I modellen är samhället underordnat staten och

marknaden. Staten och marknaden existerar inte i sin rena form så regleringen sker på en skala mellan liberalism och legalism. I Sverige har staten en direkt inblandning i redovisningens reglering men har lite intresse av att utveckla redovisningsstandarder förutom när det behövs för att kontrollera dessas utvecklingstakt. En princip ersätts gradvis men tempot kan skyndas på om det sker en skandal.

Den svenska lagstiftningen beskriver situationer där revisorn anses vara jävig och inte får anta uppdrag. Enligt aktiebolagslagen är sådana situationer om revisorn är underordnad eller i beroendeställning till ett företaget som är tänkt att revidera. Det får inte heller förekomma någon skuld- eller släktskapsförbindelse till detta företag. Revisorslagen beskriver att revisorn skall utföra uppdrag med opartiskhet och självständighet. Revisorn skall använda sig av en analysmodell innan ett uppdrag åtas för att kontrollera och visa på sitt oberoende. Omständigheter som gör att revisorn skall avsäga sig ett uppdrag är: Egenintressehot, självgranskningshot, partställningshot, vänskapshot och skrämshot.

Till sist belyses promemorian "*Några frågor om revision*" från justitiedepartementet i litteraturgenomgången. Där föreslås bl.a. ett förbud att utföra kombiuppdrag i onoterade aktiebolag. Skälet till ett förbud är att det föreligger svåra gränsdragningsproblem därför att grund- och huvudbokföring i princip sker samtidigt. Detta eftersom de flesta företag idag har datoriserade bokföringsprogram vilket innebär att verifikationerna verifieras och systematiseras samtidigt. Revisorsnämnden anser revisorns direkta eller indirekta inblandning i de reviderade företagens redovisning leder till att revisorns oberoende hotas och att även kvalitén på revisionen i de företag där kombinerade uppdrag förekommer är sämre än för de som föreligger utanför. Promemorian resulterade att det på nytt skapades en debatt kring revisorns oberoende. Flertalet remissinstanser svarade på promemorian däribland har FAR gjort ett ställningstagande mot lagförslaget om kombiuppdragsförbud, som anses ha influerats av de redovisningsskandaler som inträffat runt omkring i världen och som inte har någon motsvarighet i de svenska små och medelstora företagen.

3 Metod

Detta kapitel ger läsaren en överblick av valda metoder i syfte att kunna besvara forskningsfrågan. Kapitlet inleds med en övergripande ansats. Därefter beskrivs alternativa metoder samt slutliga val av metoder, för genomförande av studien, för att avslutas med en sammanfattning av metodval.

3.1 Övergripande ansats

Under författarnas akademiska utbildning har vi inte kunnat undgå debatterna som pågått kring revisorns oberoende. Då vi hade en möjlighet att fritt kunna välja vad vi ville fördjupa oss i, föll det sig naturligt att skriva om revisorns oberoende. Målet var att fördjupa oss i ett synnerligen aktuellt ämne därför började vi undersöka olika alternativ. En annan bidragande orsak till att vi ansåg att revisorns oberoende är ett intressant ämne är att författarna av denna uppsats är intresserade av en framtid på revisionsbyrå. Vi fann då att kombiuppdrag var ett sådant område. Initialt undersöktes promemorian ”Några frågor om revision” (Ju2003/3072/L1). Vid närmare undersökning av promemorian fann vi det högst intressant att även studera små och medelstora aktiebolagens åsikter, då vi ville ge en nyanserad bild av problematiken och inte bara en bild av vad branschorganisationerna tycker.

Tillvägagångssättet av studien kommer att inledas med en beskrivning av aktuella metoder, vetenskaper samt alternativa metoder för genomförandet.

3.2 Hermeneutik

Det finns olika metodtraditioner i empiriska vetenskaper däribland positivism och hermeneutik (Wallén, 1993). Positivismen härstammar från naturvetenskapen (Thurén, 1991) men dess metoder har även spritt sig till andra vetenskaper. Positivismen bygger kunskaper på empiriska undersökningar (induktion) samt logiska resonemang (deduktion). Positivismen betonar att alla iakttagelser endast skall stödjas på fakta som kan säkerställas med all rimlighet samt kan kvantifieras och ligga till grund för generaliserbara slutsatser.

Hermeneutiken är en tolknings lära vilken traditionellt använder tolkningar, förståelse för att skapa en kunskap, förståelse av verkligheten och människors livssituationer. För att skapa kunskap inom ett område görs detta med hjälp av djupintervjuer och observationer som sedan tolkas av forskaren. Sanningshalten i de hermeneutikiska resultaten kan ifrågasättas eftersom saker tolkas på olika sätt av olika personer samt att respondenten kan uttrycka sig på ett sätt som kan få utredaren att feltolka (Thurén, 1991).

Denna studie har sin utgångspunkt i hermeneutiken i syfte att tolka och förstå verkligheten. För att förstå verkligheten om hur företag förhåller sig till förslaget om ”ett förbud mot kombiuppdrag” valde vi att intervjua ett antal företag (se kap 3.5 för urval). Förförståelsen författarna hade om ämnet var att ett förbud mot kombiuppdrag skulle påverka onoterade aktiebolag och deras revisionsföretag genom till exempel att företagen anser att det blir en ökad kostnad med revision och konsultation för dem. Ett annat exempel på detta är att författarna hade ett antagande om att kvaliteten på revisionen i kombiuppdrag ökar revisorernas insyn i företaget vilket resulterar till att kvalitet på revisionen ökar. Vi ville därför undersöka om våra antaganden stämde med verkligheten genom att intervjua 12 olika företag för att se om svaren verifierade eller dementerade våra antaganden. Intervjuerna låg även som grund för att kunna besvara forskningsfrågan.

3.2.1 Deduktiv ansats

Det finns olika ansatser för insamling av data däribland den induktiva och deduktiva. Skillnaden mellan ett induktivt och ett deduktivt antagande är att det induktiva kan kullkastas av erfarenheter gjorda i verkligheter. Detta på grund av att det induktiva verifieras av empiri. Vid en induktiv undersökning behöver undersökningens reliabilitet och validitet beaktas. Reliabilitet innebär att statistiska mätningar skall vara korrekta och resultatet skall inte påverkas av slumpmässiga tillfälligheter. Validitet innebär undersökning av det som har föresatts att undersökas och inget annat. Den deduktiva ansatsen bygger i stort på att forskaren kategoriserar informationen innan den samlas in, att frågorna är av fast karaktär samt att svarsalternativen är givna (Jacobsen, 2002).

Denna studie inleds med en förstudie av vad kombiuppdrag innebär i teorin för att sedan styrka eller identifiera detta empiriskt, vilket lämpar sig för en deduktiv ansats. Den deduktiva ansatsen inleddes med skapande av fördefinierade frågor vars syfte var att transformera författarnas förförståelse till ett frågeformulär (APPENDIX 1-2). Därefter tolkade respondenterna de frågor vi ställde till dem var och en på sitt eget sätt. Resultatet av intervjuerna tolkades av intervjuarna. Svaren som gavs skulle ligga som grund till att verifiera eller dementera våra antaganden och på så sätt kunna besvara forskningsfrågan.

3.2.2 Kvalitativt ansats

Explorativa problemställningar innebär att utveckla ny och relativt okänd kunskap. En explorativ frågeställning avser att ge grundläggande kunskap och förståelse för ett problemområde (Lekvall och Wahlbin, 1987). Denna frågeställning kräver ofta en metod vars syfte är att gå på djupet, och få fram nyanserad data. Metoden är känslig för oväntade förhållanden och är därmed öppen för kontextuella händelser. Vilket resulterar till ett behov av att enbart koncentrera sig på ett fåtal undersökningsenheter. Metoderna lämpar sig väl för insamling av kvalitativ data (Jacobsen, 2002). Detta innebär att då du har en problemställning och en önskan att gå på bredden skall en kvalitativ ansats väljas. För att erhålla data som undersöker relativt få nyanser men sträcker sig över flera undersökningsenheter skall en kvantitativ ansats väljas.

Denna studie bygger på nyanserad data och en önskan om att gå på bredden, därför lämpar sig den kvalitativa ansatsen för att besvara problemställningen. Syftet med den kvalitativa ansatsen var att få en nyanserad bild av hur det förhåller sig i verkligheten och inte bara förlita sig på remistansernas yttranden. Med andra ord undersöka svaren som revisionsbyråerna gav men även undersöka företagarnas svar på frågan och om detta skulle i någon mening ge en mer rättvis bild av hur ett förbud mot kombiuppdrag uppfattas i verkligheten. Att bara använt sig av en kvantitativ ansats hade gett en felaktig bild av verkligheten.

3.3 Primärdata

Det finns olika metoder för att insamla kvalitativa data; den individuella öppna intervjun, grupp intervjun samt dokumentundersökning (Jacobsen, 2002). Insamlingsmetoden påverkar dess validitet. Den öppna intervjun lämpar sig bäst då relativt få enheter undersöks, då intresset av vad den enskilda individen säger samt då intresset finns för hur individen tolkar och lägger mening i ett speciellt fenomen (Jacobsen, 2002). Den kvalitativa intervjun anses ge intressanta svar och fungera som förberedelser till vetenskapliga undersökningar. Men kritiker till metoden anser inte att intervjun som sådan är en vetenskaplig metod. Till försvar är att den kvalitativa forskningsintervjun är behäftad med värde och logik. Vidare hävdas att den kvalitativa forskningsintervjun saknar objektivitet då mänsklig samvaro utgör en väsentlig del av intervjun (Kvale, 1997).

Denna studie fokuserar på en individuell öppen intervju därför att urvalet att respondenter består av enskilda individer vid intervjutillfället. Vi intervjuade sex revisionsbyråer, tre större

och tre mindre på marknaden samt sex företag med kravet på att ha anställda över åtta personer (se kapitel 3.5 för urvalsprincip av respondenter) lämpade sig en individuell öppen intervju. Valet av 12 intervjuer berodde på att studien var tidsbegränsad och därför fanns inte tid till fler intervjuer. Respondenterna fick ta del av vilka vi var och avsikten med intervjun beskrevs. Innan intervjuerna påbörjades informerades respondenterna om att deras identitet inte kommer att avslöjas.

3.4 Sekundärdata

Sekundärdata är data som andra personer redan har insamlat. Problemet med dessa data är att insamlad information kan ha används till andra ändamål än denna studie. Vilket medför bristande överensstämmelser med den information vi vill och kan använda information till (Lekvall och Wahlbin, 1987). Sekundärdata är ofta skräddarsydd för det ändamål den ursprungliga datainsamlaren hade. Detta innebär att en begränsning framstår med vad forskaren kan få ut av sekundärdata (Jacobson, 2002).

Grundvalen av sekundärdata som studien bygger på är i hög grad FAR: s publikationer, FAR: s svar på promemorian, remissinstansernas svar *På några frågor om revision* samt aktuell lagstiftning. Detta innebär att hörnstenen i studien kan anses vara skräddarsydd för oss.

3.5 Urval

Studiens primärdata grundas på sex stycken revisionsbyråer med varierande storlek. Tre byråer är av den storleken att de verkar globalt. De tre återstående är betydligt mindre och verkar endast regionalt. Respondenterna valdes med omsorg då önskan var att undersöka om det förelåg några differenser i deras uppfattning och deras arbetssätt om ett förbud mot att kombiuppdrag införlivas. Urvalet av företag började initialt med en förfrågan till Näringslivssekretariatet på Uddevalla kommun med en önskan om att få hjälp med att urskilja aktiebolag i kommunen med anställda överstigande åtta till antalet. Näringslivsenheten returnerade en sammanställning av företagen i form av en lista med approximativt 220 aktuella bolag. Med denna lista som grund ringde vi upp företag, beskrev vår studie, studiens syfte samt gav en kort beskrivning om den aktuella promemorian. Därefter ställdes frågan till de utvalda företagen om de utövar kombiuppdrag. De sex första företagen som låg inom ramen av kombiuppdrag intervjuades.

Valen av samtliga respondenter var geografiskt belägna i Uddevalla och med omnejd. Anledningen till att vi valde företag belägna i Uddevalla med omnejd och t ex inte Göteborg, Stockholm etc. var för att hålla nere kostnader för resor samt för att erhålla en tidsvinst. Denna begränsning resulterade till att vi inte kunde få en större geografisk spridning av företagen. Samtliga intervjuer utfördes på respektive företag. Respondenterna på företagen var antingen en representant från ledningen eller någon med ett ägarintresse. Innan intervjuerna berättade vi att respektive respondents identitet inte kommer att avslöjas. Intervjun utfördes i ett enskilt rum på företaget utan att störas av telefonsamtal eller medarbetare. Varannan fråga (APPENDIX 1) ställdes av olika intervjuare (författarna) i syfte att få större möjlighet till observation. Svaren noterades via diktafon därav gavs större utrymme för att eliminera subjektiva tolkningar av respondenternas svar.

3.6 Analysera data

Genomförandet av hur kvalitativa datamaterial skall analyseras bygger på tre saker: beskrivning, systematisering och kategorisering samt kombination (Jacobsen, 2002). Innebörden av begreppet beskrivning innebär att få en så grundlig och detaljerad beskrivning som möjligt av våra data. Intervjuer skall registreras med största noggrannhet.

Angående systematisering och kategorisering skall överskådlig information som alltid förekommer (Jacobsen, 2002) reduceras för att kunna åskådliggöra en överblick av stoffet. Systematisering är en viktig del för att författarna skall kunna förmedla insamlad data av det de funnit.

Beträffande kombination är det i denna fas som undersökare försöker att se vad som har blivit direkt sagt eller gjort. Här ges möjligheten att få fram det mer dolda men kanske det mest intressanta förhållandena. En av den kvalitativa ansatsens fördelar är att skillnaden mellan planering, genomförande och analys är liten. Detta resulterar till en möjlighet till att planera, genomföra ett mindre antal intervjuer och analysera dem för att sedan återgå till planeringen, förändra uppläggnen etc. (Jacobsen, 2002).

Registreringen av intervjun genomfördes med hjälp av diktafon. Innan intervjun tillfrågades respondenten om vi fick lov att använda diktafon under intervjun. Då ljudupptagning skedde i samband med intervjuerna fanns det stora mängder detaljerad data på band. För att kunna hantera dessa data var vi tvungna att systematisera och kategorisera svaren för att kunna hantera informationen, skriva ner svar på frågan och sovra information. Syftet med att sovra

bland informationen handlade om att inte ta hänsyn till all data utan endast det som var svar på frågan. För att eliminera subjektiviteten vid kategoriseringen och sammanställningen av talspråk till skriftspråk returnerades intervjuvaren med intervjuerna till den enskilda individen för korrekturläsning. Syftet med korrekturläsningen var att erhålla synpunkter på hur författarna (intervjuerna) kategoriserat data och sammanställt skriftspråket.

3.7 Trovärdighetsdiskussion

För att öka giltigheten och tillförlitligheten hos data och slutsatser menar Jacobson (2002) att det är att triangulera. Med att triangulera menas att kontrollera data och slutsatser genom att kombinera olika metoder, olika intervjuare, olika kontexter och olika personer som registrerar och analyserar data (Jacobson, 2002). Detta tillvägagångssätt syftar till den kvalitativa ansatsen. Vi skall dock vara medvetna om att det finns de som är kritiska till denna ansats och menar att ansatsen till exempel är kontextberoende och kan därför inte upprepa samma rön på olika sätt. Då vi är medvetna om att val av metoder som använts i studien kan ha påverkat resultaten är det av vikt att vi preciserar detta. Exempel på detta är då vi gjorde urvalet av våra respondenter. Urvalet som gjordes var bl a. avhängigt av var företagen var geografiskt belägna vilket kan ha påverkat resultatet. För att identifiera på vilket sätt detta skulle ha kunnat påverka resultatet skulle ytterligare en studie av detta behöva utföras. Ett annat exempel är urvalet av vilka företag som vi använde i vår studie. Det fanns svårigheter med att välja företag då de det inte framgick i förväg vilka företag som skulle bli berörda av ett förbud av kombiuppdrag. Genom att explicit betona hur val av metoder som använts i studien kan ha påverkat resultaten ges läsaren insyn i vad som gjorts och ges därmed möjlighet att kritisera resultaten.

Innan någon intervju genomfördes utfördes pilottest på intervjufrågorna för att säkerställa kvaliteten på frågorna. Kvaliteten skulle t ex kunnat handla om upprepningar, otydliga frågeställningar etc. Intervjuerna har i den utsträckning det varit möjligt utförts med så lika förutsättningar som möjligt för att sedan kunna jämföra resultaten. Exempel på skillnaderna som kan ha förelegat vid intervjutillfället var: hur respondenten har uppfattat våra frågor, störmoment och val av intervjuare. En annan orsak till att svaren kan skilja sig åt är respondentens kognitiva förmåga att verbalisera det efterfrågade. Frågeställningen har varit av en öppen karaktär och har respondenten inte uppfattat frågan har intervjuaren förklarat vad som menas. De flesta intervjuer utfördes i ett enskilt rum på företaget utan att störas av t ex telefonsamtal eller medarbetare. Dock förekom det två intervjuer där respondenterna stördes av en telefonsignal detta kunde vi dock inte påverka.

3.8 Sammanfattning av metod

Undersökningsprocessen med att genomföra studien bestod av ett antal metoder för att kunna besvara frågeställningen: *På vilket sätt kan det onoterade aktiebolaget och revisionsbyrån påverkas av ett förbud mot att revisionsbyrån utför kombinerade uppdrag i det onoterade aktiebolaget.* Enligt Lekvall och Wahlbin (1997) är ”...den enda grunden för att bedöma resultatens tillförlitlighet i en undersökning är att bedöma de metoder genom vilka de tagits fram”. Därför ges läsaren en sammanfattande överblick av undersökningsprocessen. Sammanfattningen består av *fallstudiens genomförande, speciella problem i arbetet och bortfall i studien.*

Fallstudiens genomförande. Förförståelsen författarna hade om ämnet var att ett förbud mot kombiuppdrag skulle påverka onoterade aktiebolag och deras revisionsföretag genom till exempel att företagen anser att det blir en ökad kostnad med revision och konsultation för dem. Studien har sin utgångspunkt i hermeneutiken i syfte att tolka och förstå verkligheten.

Fallstudien bygger på explorativa problemställningar vilket innebär att utveckla ny och relativt okänd kunskap. Studien bygger på nyanserad data och en önskan om att gå på bredden, därför lämpade sig den kvalitativa ansatsen för att besvara problemställningen.

Grundvalen av sekundärdata som studien bygger på är i hög grad FAR: s publikationer, FAR: s svar på promemorian, remissinstansernas svar *På några frågor om revision* samt aktuell lagstiftning.

Den gjorda studien fokuserar på en individuell öppen intervju därför att urvalet att respondenter består av enskilda individer vid intervjutillfället. Insamlingsmetoden påverkar dess validitet

Speciella problem i arbetet som förelåg vid utförandet av studien var att välja företag då de det inte förväg framgick vilka företag som skulle bli berörda av ett förbud av kombiuppdrag.

Bortfall i studien var exempel vid urval av företag. Problematiken handlade om att vid första kontakten med företag presenterade urvalskriterierna: företaget skulle hamna inom ramen för definitionen av kombiuppdrag för val av företag. Det visade sig dock vid intervjutillfället att det antagna urvalskriteriet inte berörde företaget vilket gjorde att resultatet av intervjun inte kunde användas för studien.

4 Empiri

Detta kapitel redogör för utfallet av intervjuerna. Dispositionen av empiri kapitlet inleds alltid först med diskussion kring de aktuella intervjufrågorna för att sedan följas av en sammanfattning av de olika respondenternas svar och avslutas med en koppling till litteraturen. Författarna citerar representativa svar på frågor från de gjorda intervjuerna på revisionsbyråer och företag. Slutligen ger författarna läsaren en sammanfattning på kapitlet.

4.1 Revisionsbyråer och Kombiuppdrag

Beträffande intervjuer med revisionsbyråerna var det av stor vikt att fråga hur de definierade kombiuppdrag, hur stor del av deras verksamhet som består av kombiuppdrag samt hur de tror ett förbud skulle påverka dem. Svar som önskades erhållas var hur revisionens kvalitet är i kombinerade uppdrag samt hur kvaliteten skulle kunna påverkas av ett förbud.

4.1.1 Stora revisionsbyråer

I de större revisionsbyråerna utgörs verksamheten till stor del av kombinerade uppdrag, en approximativ omfattning är 50 %. Framförallt landsortskontoren har en hög andel kombinerade uppdrag i sin verksamhet. Men mindre i storstäderna eftersom de redan till stor del arbetar med en uppdelning av tjänster mellan revisionsbyråer och redovisningsbyråer.

Revisionsbyråerna definierar kombiuppdrag till ett uppdrag vilket är bestående av revisionsuppdrag där en medarbetare till revisorn samtidigt utför redovisningstjänster. Redovisningstjänsterna kan vara allt från huvudbokföring till årsredovisning, bokslut och deklarationer. Men att tillägga är att revisorn inte kan revidera samma bolag som revisorn utför redovisningsuppdrag i. Som ansvarig revisor ägnas totalt sett mindre och mindre tid åt redovisning. Ju mer ansvar revisorn har för revision desto mindre tid kan läggas åt redovisning.

En av de intervjuade revisorerna anser att ett förbud även kan vara positivt detta görs gällande då revisionen blir renare, medan då kombiuppdrag i större utsträckning förlitar sig på att bokslut är korrekt utförda av egen redovisningspersonal. Rent organisatoriskt skulle ett förbud mot kombiuppdrag innebära en striktare uppdelning mellan revisions- och redovisningsuppdragen. Vilken typ av uppdrag som revisionsbyråerna skulle välja beror på vilken tjänst byråerna tjänar mest på. En revisor tror att utvecklingen går mot en uppdelning av kunderna. Revisionsbyråerna har då klienter där revisorn enbart gör revision och klienter utan revision där byråerna inriktar sig på enbart rådgivning. I storstäderna har det redan skett

en utveckling mot att företag köper revision från en revisionsbyrå och andra tjänsterna från ett annat företag.

En annan revisor tror att redovisningstjänsterna kommer att säljas ut och enbart bli en renodlad revisionsverksamhet. En tredje revisor anser att ett scenario skulle kunna vara att revisionsbyrån inte kommer ägna sig åt revision längre eftersom de inte är myndighetens förlängda arm. Om ett förbud skulle införas så kommer revisionsbyråerna med sin kompetens och organisation än mer söka sig mot redovisningsmarknaden.

Gemensamt för alla stora revisionsbyråer är att de anser kvaliteten på revisionen i de kombinerade uppdragen är bra. Revisorerna anser att det inte görs någon skillnad i hur de utför revisionen eftersom de följer samma granskningsprogram.

Citat: "... Revisionen i rena revisionsuppdrag blir varken bättre eller sämre än i kombinerade uppdrag. Revision är revision oavsett karaktären på uppdraget. Sedan är debatten idag för mycket svart eller vit, dvs. att vi skall agera på ett mer "myndigt" sätt."

Ett förbud mot kombiuppdrag skulle innebära att det krävdes mer revision eftersom klienten då gör allting själv eller med hjälp av en redovisningsbyrå. Detta medför att revisorn kommer att få ha högre trösklar för vad som kan accepteras i en årsredovisning. Men revisorerna anser att det inte kan genomföras ett förbud mot kombiuppdrag utan att ifrågasätta revisionsplikten för mindre bolag. Istället vill de skriva någon form av intygande eller godkännande av de finansiella rapporterna.

4.1.2 Små revisionsbyråer

Den omfattning kombiuppdrag har i de små revisionsbyråernas verksamhet varierar mellan en stor del av verksamheten till enbart ett par kombiuppdrag. Eftersom dessa byråer är små med fåtalet revisorer görs åtagandet av uppdrag utifrån vad revisorn har mest intresse av, enbart revision eller redovisning och revision. Ett kombiuppdrag definieras på liknande sätt som de större revisionsbyråerna dvs. de databearbetar klientens bokföring, upprättar bokslut och årsredovisning samt till slut reviderar. Dessa moment utgörs inte av samma medarbetare.

Vidare hävdas att ett förbud mot kombiuppdrag kommer att innebära en mer tungstyrd verksamhet eftersom revisionsbyråernas klienter även måste anlita en redovisningskonsult. Vilket kan innebära ökade kostnader för klienterna. Det kan även ske en uppdelning av

uppdragen mellan revisionsbyråer och redovisningsbyråer eller revisionsbyråerna emellan. En revisor anser att det i praktiken initialt kommer att krävas en ökad arbetsinsats från revisionsbyråerna då nya klienter är mer tidskrävande. Ett annat problem vid ett förbud är i de nya relationer som skapas med andra byråer där revisorn har svårare att påverka kvaliteten på utfört arbete jämfört med en egen anställd på den egna revisionsbyrån. Detta kommer att påverka hur mycket tid revisorn måste lägga ned på en revision. Kvaliteten på revisionen vid kombinerade uppdrag anses dock vara bra eftersom klienten har en mer nära relation till revisionsbyrån även om redovisningsuppdraget är åtskilt från revisorn.

4.1.3 Analys av intervjuer Revisionsbyråer och Kombiuppdrag

Av verksamheten på revisionsbyråerna utgör kombiuppdrag sammantaget en betydande del av verksamheten. Ett förbud mot kombiuppdrag skulle påverka dem i olika omfattning. Då vissa byråer skulle vara tvungna att välja vilka tjänster de skulle bistå klienterna med. Enligt argumenten för ett förbud i promemorian, var att kvaliteten i den revision som utförs inom ramen av kombiuppdrag är sämre än den som föreligger utanför (ju 2003/3072/11). Av de gjorda intervjuerna framgår det entydigt att de anser att kvaliteten på revisionen är god, denna uppfattning delas även med vad FAR anser. SRS har gjort en undersökning (Engblom och Markland, 2003) av 229 tillsynsärenden och gör gällande att kvaliteten på revisionen är bättre i kombinerade uppdrag. Resultatet visar även att kombinerade uppdrag är den grupp där det förekom minst brister i revisionen. Företagarnas VD Gunvor Engström anser att kombiuppdrag ökar revisorernas insyn i företaget vilket resulterar till att kvalitet på revisionen ökar (Wennberg, 2004). Av utförda intervjuer förekom det att någon revisor ansåg att ett förbud mot kombiuppdrag skulle medföra en renare revision men anser då även att en uppdelning eller samarbete om marknaden då skulle aktualiseras.

4.2 Oberoende och revisionsbyråer

Revisorns oberoende vid revisionen är viktig eftersom de finansiella rapporterna skall kunna ligga till grund för olika bedömningar hos intressenter till det reviderade företaget. Det centrala är att först ta reda på hur revisionsbyråerna idag arbetar för att revisorn skall kunna vara oberoende och vad som kan påverka revisorns oberoendeställning.

4.2.1 Stora revisionsbyråer

I och med revisorslagen införande fick revisionsbyråerna ett verktyg, analysmodellen, för hur de skall arbeta för att vara oberoende. Analysmodellen har inneburit ett mer strukturerat arbete och synen på dokumentationskravet ses som den största förändringen. De flesta

revisorerna tycker inte att analysmodellen inneburit någon skärpning av tillämpningen av lagstiftningen. Det som är bra med analysmodellen är att de stannar upp och tar ställning till om de är jäviga eller inte.

De stora revisionsbyråerna arbetar kontinuerligt med att höja revisorernas etik och moral. Dels sker arbetet från central nivå genom att de tar fram uppförandekoder, vilka värderingsfrågor som skall lyftas fram samt hur dessa skall tolkas. Men det är även något som diskuteras på lokal nivå genom att ha obligatoriska revisionsseminarier där värderingar, etik och moral betonas. Vidare anser en revisor att det är bra att ha en ”anda” att rätta sig efter när ett detaljstyrt regelverk inte alltid hjälper.

Citat: ”... Tanken med uppförandekoden är att man skall agera på ett moraliskt sätt utifrån en egen insikt, uppförandekoden försöker styra hur vi uppför oss i största allmänhet som människor i ett uppdrag och vilka kunder vi tar oss an.”

I de större revisionsbyråerna finns en intern organisation med specialister för att stödja revisorerna om de ställs inför ett moraliskt problem men revisorerna ser även stora fördelar i att kunna diskutera problem med varandra på kontoret.

4.2.2 Små revisionsbyråer

Även de små revisionsbyråerna arbetar efter analysmodellen. Revisorerna i de små revisionsbyråerna lyfter även fram andra aspekter som är viktiga för att säkerställa oberoendet. Det är viktigt att ha medarbetare som är självgående när de arbetar med kombiuppdrag. En annan aspekt som påverkar revisorns oberoende är hur klientkretsen ser ut. Det är att efterstäva att ha många små klienter.

Citat: ”... Har man färre större bolag som kunder, kan det leda till att oberoendet försvagas eftersom man då är rädd för att tappa kunden.”

I de små revisionsbyråerna läggs det mer ansvar på revisorerna själva att följa den moraliska debatten. Revisorerna ser det som viktigt att hela tiden hålla sig informerad om vad som händer genom att läsa disciplinärenden från RN, gå kurser samt att tala om för kunderna vad som gäller.

4.2.3 Analys av Oberoende och revisionsbyråer

Det finns flera tillvägagångssätt för att stärka revisorns oberoende i revisionen. Aktiebolagslagen säger att revisorn är jävig och kommer i en beroendeställning till det företag som skall revideras om denne biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen. I och med den nya revisorslagen instiftades en analysmodell för att stärka revisorns oberoende i revisionen. Analysmodellen skulle innebära en skärpning av tidigare lagstiftning och leda till en striktare praxis (Engerstedt och Strömqvist, 2003). Men revisorerna anser inte att analysmodellen innebar en striktare tillämpning av lagstiftningen. Det som analysmodellen främst har inneburit är ännu en metod för att kontrollera om revisorn är jävig eller inte samt att dokumentationskravet är den största skillnaden från tidigare regler. I de små revisionsbyråerna sågs även andra faktorer spela en viktig roll för att revisorns skulle kunna vara oberoende från det reviderade företaget, så som att ha en stor spridning på klientkretsen samt att ha en självgående medarbetare. De stora revisionsbyråerna har en större organisation som gör att problemet med självgående medarbetare inte är lika stort. De kan ta in en mer oerfaren medarbetare, lära upp denna utan att störa oberoendet för revisorn vid revisionen.

Enligt Sweeney och Roberts påverkas revisorns oberoende även av vilken moralisk utvecklingsnivå som revisorn har. Därför är det viktigt att revisionsbyråerna arbetar för ett etiskt beteende hos revisorerna. De stora revisionsbyråerna arbetar genomgående med denna fråga genom att utöver yrkesetiska regler verka för att höja och kontrollera revisorernas moraliska nivå. Detta sker genom att ta fram uppförandekoder inom företagen samt att det förs en diskussion kring revisorns oberoende inom revisionsbyrån på lokal nivå. De små revisionsbyråerna har inte i samma utsträckning denna möjlighet. Här läggs det ett större ansvar på revisorn själv att stärka sin moraliska nivå. I intervjuerna framkom inte detta vara ett problem, men det bör innebära att det ställs högre krav på en revisor vid en mindre revisionsbyrå eftersom denne utsätts för en mindre intern kontroll. Eftersom det inte finns medarbetare i samma omfattning att diskutera moraliska problem med. En annan viktig aspekt för revisorer som verkar inom små revisionsbyråer är att omge sig av ett kontaktnät av expertis i frågor utanför revisorns kompetens. Revisorer inom de stora revisionsbyråerna har denna specialistrådgivning inom sitt företag.

4.3 Oberoende och promemorians förslag

För att stärka revisorns oberoendeställning i revisionen vill promemorian "Några frågor om revision" förbjuda kombiuppdrag i de onoterade aktiebolagen. En viktig del i studien är att utröna om revisionsbyråerna anser ett oberoende verkligen kan uppnås vid ett förbud.

4.3.1 Stora revisionsbyråer

De större revisionsbyråerna anser att ett förbud enbart leder till ett ökat oberoende "på pappret", genom det formella åtskiljandet av revision och redovisning. Vidare anses ett riskmoment föreligga med förbudet mot kombiuppdrag genom att nya konstellationer och samarbetsformer uppstår, där revisorn blir beroende av en samarbetspartner exempel en redovisningsbyrå. Oberoendeproblematiken förflyttas då till relationen mellan dessa parter.

En revisor menar att lagstiftaren har skjutit förbi målet med att uppnå oberoende för revisorn i revisionsuppdraget, eftersom lagstiftaren har inriktat sig på revisionsbyråns roll vid upprättandet av årsredovisningen. Ur en oberoende synpunkt i de ägarledda aktiebolagen är det i revisorns övriga rådgivning som självgranskningshot är större.

En revisor anser att det är förväntningsgapet som föder oberoendebatten. Med förväntningsgap menas att allmänheten tror att revisorerna utför mer än vad de i verkligheten gör. Det räcker inte att med att höja kvalitén, kompetensen och förfina metoder internt utan det är även viktigt att kommunicera utåt vad revision är och vad revisorerna gör. Vidare anser samma revisor att detta är en bakomliggande faktor till överreaktionen promemorian "*Några frågor om revision*" från justitiedepartementet.

4.3.2 Små revisionsbyråer

Eftersom förbudet mot kombiuppdrag grundar sig på de stora redovisningsskandalerna i USA och Europa frågar sig en av de intervjuade revisorerna om de vinner något på ett förbud i små aktiebolag men denne tror ändå att själva oberoendet i stort ökas. En annan revisor anser att problematiken med oberoendet måste lösas på ett annat sätt. Denne revisor vill att en opartisk enhet skall utse revisorerna i de privata bolagen. Vidare skall det införas ett rotationskrav för revisorerna om 4-5 år. Införs ett sådant system skall det även granskas vad som är ett rimligt revisionsarvode.

Men det uppstår även ett problem med oberoendet vid uppdelningen av uppdragen mellan revisionsbyrå och redovisningsbyrå. Det gäller inte bara ha många uppdrag dessa skall även

vara fördelade mot flera samarbetspartners, för att det inte skall skapas en oberoendeproblematik i denna relation.

4.3.3 Analys av oberoende och promemorians förslag

Revisornämnden anser att revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning utgör ett hot mot revisorns oberoende. Vidare anser RN att detta är ett hot mot det synbara oberoendet det vill säga omvärldens tilltro till revisorns oberoende. Av gjorda intervjuer skulle ett förbud mot kombiuppdrag enbart förskjuta oberoendeproblematiken till relationen mellan nya konstellationer för att kringgå ett eventuellt förbud.

Genom revisorns auktorisation skapas det ett förväntningsgap där intressenterna har stora förväntningar på det yrkesmässiga agerandet (Diamant, 2004). I en av intervjuerna med revisorer framgick förväntningsgapet vara det som föder oberoendedebatten. Denne revisor anser att det inte är tillräckligt med att höja kvalitén, kompetensen och förfina metoder internt utan det är även viktigt att kommunicera utåt vad revision är och vad revisorerna gör. Diamant (2004) anser att oberoendedebatten delvis grundar sig på generella hot som hotar tilltron till revisorsprofessionen och revisorerna som kollektiv. Tilltron till auktorisationssystemet hotas i de fall revisorn försätter sig i situationer vilka hans förmåga att ägna sig åt kärnverksamheten typiskt sett kan komma att ifrågasättas.

Av gjorda intervjuer ansågs självgranskningshotet för revisorn förefalla vara större i ägarledda företag. Detta beror på att företagsledningen oftast inte besitter den nödvändiga kompetensen utan konsulterar därav revisorn, i dessa bolag tenderar även företagsledningen i hög grad att följa revisorns råd (Diamant, 2004).

4.4 Revisorns roll till företagen

Revisorns roll har förändrats i takt med de redovisningsskandaler som skett runt omkring i världen. Vad som är revisorns viktigaste roll är intressant fråga för att uttolka vilket håll revisorns roll utvecklas.

4.4.1 Stora revisionsbyråer

I Skandinavien har vi en tradition av att revisorn ger rådgivning och denna rådgivarroll är underskattad.

Citat: *”... Rådgivningen för företagandet framåt och leder till att kompetensen hos företagen ökar.”*

Blir revisorn enbart en granskare leder det till att myndighetsrollen blir starkare. Vilket i sin tur leder till en bakåtriktad verksamhet där revisorn i efterhand kommer och påpeka felaktiga saker. En revisor tror att företag ser revision som ett nödvändigt ont och kompetent rådgivning är det som många företag istället eftersöker. Revisorerna är eniga om att det viktiga är utförandet av att revision görs på rätt sätt.

4.4.2 Små revisionsbyråer

I de små revisionsbyråerna anses revisionen vara viktigast eftersom revisorn skall säkerställa de finansiella rapporterna för många intressenter t ex banker och borgenärer. Men revisorerna tror att företagen har mer intresse av rådgivning eftersom det är mer konstruktivt för dem. Vad som är viktigast beror även på om företagen arbetar aktivt i sitt företag.

Arbetar de aktivt vill de oftast ha mer rådgivning än om de bara äger företaget för då efterlyser mer internkontroll och revision.

4.4.3 Analys av revisorns roll till företagen

Revisorns roll till företagen är något som förändrats genom åren utifrån det gällande samhällsklimatet. Den senaste tidens stora redovisningsskandaler som skett runt omkring i världen har lett till en förändring av revisorns roll. Skandalerna har inneburit att nya regler har kommit till, och fokus på revisorns roll har alltmer gått mot att tjäna ett samhälligt intresse. I och med denna utveckling så får revisionen en starkare position för att kunna kvalitetssäkra de finansiella rapporterna. I intervjuerna framkom att revisorns rådgivarroll är underskattad. Revisorerna anser att rådgivningen skulle kunna öka kompetensen hos företagen och därigenom leda till att företagen kan fatta bättre beslut som även är till fördel för externa

intressenter. Ett förbud mot att revisorn får ge rådgivning skulle leda till en bakåtriktad verksamhet där revisorns myndighetsroll blir starkare, där fel enbart kan påpekas i efterhand. Det revisorerna tror att företagarna efterfrågar är mer rådgivning samt att revisionen mer ses som ett nödvändigt ont.

4.5 Företagarna

Om revisorn förbjuds utföra kombiuppdrag i onoterade aktiebolag så kommer det att påverka relationen till dessa företag. Vad som är intressant att undersöka är vilket behov företag har av rådgivning från sin revisor samt hur de tror ett förbud skulle påverka dem. Det är även av intresse att ta reda på vilken kompetens, rådgivning eller revision, som företagarna anser vara mest betydelsefull för dem.

4.5.1 Medelstora företag

De medelstora företagen anser inte att behovet av rådgivning från revisorn är någon betungande kostnadspost därav skulle den ekonomiska påverkan bli liten om ett eventuellt förbud mot kombiuppdrag infördes. Detta beror på att företagen själva utför mycket av det som skulle kunna ligga inom kombiuppdraget samt att en del företag redan har gjort en mer striktare uppdelning mellan varifrån de köper rådgivnings- och revisionstjänster. Dessa företag ser det som en fördel i att företaget ses ur två olika synvinklar. Det som revisorn, förutom revisionen, främst gör för de medelstora företagen är bolagsdeklarationer, skatterådgivning och utskrift av årsredovisning. Ett förbud anses kunna leda till ökade kostnader. De medelstora företagen ser det inte som något problem för dem utan anser sig ha större marginaler än vad små företag har. De tror inte heller att ett förbud skulle leda till rekryteringsbehov för att klara av de arbetsuppgifter, utöver revisionen, som åligger revisionsbyrån. Däremot skulle ett förbud leda till att rutiner rationaliserades inom företaget så enbart de uppdrag som låg utanför deras kompetens lades över till revisionsbyråer. Ett av de medelstora företagen anser att ett förbud mot kombiuppdrag kan leda till ett ökat oberoende för revisorn i revisionen.

Fördelar med att använda samma revisionsbyrå vid revision och rådgivning leder till tidsbesparingar. Revisorn är då redan insatt i det specifika företagens verksamhet och problem, vilket innebär att revisorn kan fungera som ett ”bollplank”. Nackdelar kan vara att det föreligger en risk att revisorn kan få svårt att se på problem från nya infallsvinklar.

De medelstora företagen tycker det viktigt att ha en god kontakt med sin revisor. Både revisionen och rådgivningen anses vara viktiga bitar. Revisorns kompetens vid rådgivning anses vara viktigare eftersom de regler som företagen har att följa är komplicerade. Revisorn behövs som en specialistfunktion i t ex skatteregler och avskrivningstider. Sker det några fel i rådgivningen så anses det kunna få större konsekvenser än om fel uppstår i revisionen. Revisorns kompetens vid revisionen anses också vara viktig men här är det inte bara kompetensen om gällande regler som är avgörande. Utan företagen ser det även som viktigt att revisorn är betrodd och kan föra diskussioner med t ex skattemyndigheten.

Citat: *”Det som är viktigt är att revisorn har ett gott rykte för detta löser nog en hel del problem innan de uppstår.”*

4.5.2 Små företag

Av intervjuerna med de små företagen framkom det att dessa företag inte anser behovet av rådgivning från revisorn vara så stort längre. Detta eftersom datoriseringen av redovisningen har lett till att företagen själva kan göra enklare analyser samt att bra rutiner leder till mindre konsultationsbehov.

Den fördel som väger tyngst när det gäller att använda samma revisionsbyrå vid revision och rådgivning är att det är enklare att bara ha en kontaktperson samt att denna person har en god kännedom om företagets ekonomiska situation. Vid ett eventuellt förbud mot kombiuppdrag tror företagen att det kommer bli en övergångsperiod med komplikationer. Dessa kan vara att man inte vet vad de olika kontakterna skall göra. Företagen tror att den mest frekventa kontakten kommer vara till den revisionsbyrå som utför redovisningstjänsterna. Men för den delen anses inte vikten av vilken revisionsbyrå som utför revisionen vara mindre viktig. Det är betydelsefullt att företagen har en bra relation både till den reviderande revisionsbyrån samt den byrå från vilken redovisningstjänsterna köps in. Ett av de intervjuade företagen tror inte att revisorns oberoende i revisionen kommer att ökas nämnvärt genom ett förbud mot kombiuppdrag, utan det kommer istället skapas en relation mellan revisionsbyråerna där oberoendet kan bli ett problem.

Ett förbud mot kombiuppdrag anses innebära ökade kostnader för småföretagarna eftersom det måste knytas nya kontakter. Kostnadsmässigt anses företag med ett fåtal anställda vara de som kommer mest i kläm.

I de intervjuade företagen kommer inte ett förbud leda till en utökad ekonomifunktion inom företaget utan ett eventuellt förbud kommer leda till att kostnadsbilden inom företaget måste ses över. Ett företag köper redan in viss rådgivning från banker och andra revisionsbyråer därför skulle ett förbud mot kombiuppdrag kostnadsmässigt inte påverka dem så mycket, då en stor förändring inte föreligger.

Beträffande revisorns viktigaste roll till de små företagen råder det delade meningar. Ett företag anser att revisorns rådgivningsroll är viktigast. När det gäller revisorns kompetens vid revisionen ses då det enda viktiga vara att revisionen står i paritet med skattemyndighetens krav. Det är bara av intresse att revisorn ser till att alla förehavanden sköts på rätt sätt. Företagen anser att en revisor med ett gott renommé både ur skattemyndighetens aspekt men även för hur intressenter, leverantörer och kunder, uppfattar företaget väger tungt. Ett annat företag ser både revisionen och rådgivningen som viktig. Revisorn måste vara en kompetent konsult. Informationen som köps in skall vara bra, vederhäftig och framsynt men rådgivningen får stå tillbaka för att det lämnas korrekt material till skattemyndigheten. Beträffande revisorns rådgivning anser företagen att det är viktigt att revisorn ger råd, om de kan, om hur mål skall kunna nås för framtiden.

4.5.3 Analys av företagen

Enligt de teoretiska studier som har utförts beträffande hur kombiuppdrag påverkar revisorns yrkesroll har det forskats i framförallt hur revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna säkerställas genom att rådgivning och granskning utförs inom samma revisionsbyrå. Detta innebär, för företagen, att den anlitate revisionsbyrån som utför både redovisningstjänster samt revision kan teoretiskt bli tvungna att avveckla åtgärder inom redovisningstjänsten. För att då inte riskera att komma i trångmål när revisionen utförs vilket enligt RN skall leda till en ökad kvalitet i revisionen. Ur RN: s sätt att se på kombiuppdrag ligger tyngdpunkten på att ha utfört en korrekt revision, eftersom det är den slutgiltiga bedömningen av företagets finansiella rapporter. Men här anser ett av de intervjuade företagen att ett förbud mot kombiuppdrag inte kommer öka revisorns oberoende. Problemet med oberoendet kommer enbart att flyttas till relationen mellan de samarbetande revisionsbyråerna.

Ur ett annat perspektiv ger kombiuppdragen en positiv effekt genom att företagen kan minska antal kontaktpersoner och samarbetspartner inom det ekonomiska arbetet. Vilket ger både tidsbesparingar och viss ekonomisk besparing. Enligt Företagarnas VD Gunvor Engström

anser företagarna att det finns samordningsvinster i ett och samma företag om att revisorn kan utföra kombiuppdrag. En liknelse kan göras med storföretagens arbetssätt idag när det gäller underleverantörer. Storföretagen vill minska antal underleverantörer för att kunna reducera det administrativa arbetet inom företaget. Kombiuppdragens utformning för små och medelstora företag påminner mycket om detta arbetssätt genom att det räcker för företaget att anlita en revisionsbyrå för det ekonomiska arbetet på företaget. Av intervjuerna med företagen framkom det att små företag föredrog en kontaktperson framför två kontakter. Detta för att det är enklare då denne kontaktperson redan har en god övergripande kännedom om företaget. Men de medelstora företagen såg även fördelar med att ha två kontaktpersoner då företaget ses ur två olika synvinklar vilket kan leda till nya infallsvinklar på hur problem skall lösas.

Flertalet organisationer har uttalat sig angående att ett förbud mot kombiuppdrag skulle leda till kostnadsökningar för företagen. Här framhålls framförallt företag som ligger i områden långt från tätort, där kvalitativ revision och redovisning kan erhållas, vara de som drabbas mest (Remissinstansernas svar på Ju2003/3072/L1). Sätt ur företagarens ögon så leder ett förbud mot kombiuppdrag till ökade kostnader där detta skulle gå ut över andra delar av verksamheten då dessas kostnader istället måste minskas. Påverkan anses vara störst för de företagen med ett fåtal anställda och där kombiuppdraget har en större omfattning.

Revisorns roll har gått från att vara klientfokuserad till att mer fokusera på det samhälliga intresset (Korsell och Engerstedt, 2004). I de små och medelstora företagen är behovet av en nära relation till en rådgivare nödvändig och betydelsefull (Derkum et al, 2003). De intervjuade revisionsbyråerna tror att företagen främst efterfrågar rådgivning framför revision. Men respondenterna har delade meningar om vad som är revisorns viktigaste roll till företagen. De medelstora företagen anser att revisorns kompetens vid rådgivning är viktigare eftersom dessa regler är mer komplicerade t ex skattereglerna. I de små företagen anses rådgivningen från revisorn vara viktig för att kunna påverka framtida utfall. Men företagarna ser det som mycket viktigt att revisorn utför en korrekt revision eftersom som en av de intervjuade uttryckte det, *”rådgivningen får stå tillbaka för att en riktig revision görs, det är viktigare att få sova gott på natten”*. Revisionen anses även vara betydelsefull med hänsyn till den bild som ges till intressenter. Det är viktigt att företaget ger en rättvisande bild till kunder, leverantörer och skattemyndigheten.

4.6 Sammanfattning empiri

Omfattningen av kombinerade uppdrag som revisionsbyråerna åtar sig varierar. I de stora revisionsbyråerna är det en ganska stor del av deras verksamhet, ca 50 %, medan de små revisionsbyråerna mer väljer uppdrag efter vad revisorn har mest intresse av. Det är framför allt landsortskontoren som utför kombiuppdrag. I storstäderna har det redan skett en utveckling mot att företagen delar upp sina inköp av tjänster mellan olika revisionsbyråer.

Ett kombiuppdrag definieras av revisionsbyråerna som ett uppdrag bestående av ett revisionsuppdrag där en medarbetare till revisorn samtidigt utför redovisningstjänster. Redovisningstjänsterna kan vara allt från att göra bokslut till att databearbeta klientens redovisning, deklarationer mm. Ett förbud mot kombiuppdrag skulle för revisionsbyråerna innebära en uppdelning mellan revisions- och redovisningsuppdrag. Troligtvis kommer det att ske en utveckling mot att revisionsbyrån väljer det uppdrag som är mest ekonomisk fördelaktigast för dem. Ett annat scenario kan vara att revisionsbyrån inriktar hela sin verksamhet åt antingen revision eller redovisningstjänster. Revisionsbyråerna tror inte att ett förbud mot kombiuppdrag kan införas utan att revisionsplikten för mindre bolag ifrågasätts. I teorin ifrågasätts kvaliteten på revisionen i kombinerade uppdrag. Revisorerna anser att kvaliteten på revisionen i kombiuppdraget är bra och inte påverkas av kombiuppdraget.

Revisorns oberoende i revisionen kontrolleras och säkerställs genom analysmodellen. Analysmodellen har inneburit att revisorernas arbete blivit mer strukturerat där dokumentationskravet ses som den största förändringen. Revisorerna ser inte analysmodellen vara en skärpning av lagstiftningen då det även tidigare krävdes att revisorn inte fick vara jävig i sitt revisionsuppdrag. Det finns även andra faktorer som kan påverka revisorns oberoende t ex spridningen på klientkretsen samt att ha en självgående medarbetare. Enligt teorin påverkas revisorns oberoende även av vilken moralisk utvecklingsnivå revisorn har. Därför är det viktigt att revisionsbyråerna arbetar för att höja det etiska beteendet hos revisorerna. Detta görs genom att utforma uppförandekoder, anordna kurser samt att det kontinuerligt förs diskussioner inom revisionsbyråerna angående moraliska problem.

Förbudet mot kombiuppdrag har föreslagits som ett led i att stärka revisorns oberoende i revisionen. Revisorerna anser att ett förbud enbart leder till att problematiken med oberoendet flyttas från relationen med det reviderade företaget till den samarbetspartner som utför redovisningstjänsterna. En annan synvinkel är att lagstiftaren överför en problematik som inte finns för mindre ägarledda företag. Dels därför dessa företag inte är av publikt intresse då

förbudet grundar sig i de stora redovisningsskandalerna som skett i noterade bolag av publikt intresse. Samt att revisorns oberoende anses vara mer hotat vid den övriga rådgivningen som ges till dessa ägarledda bolag, detta eftersom det i teorin anges att företagsledaren i dessa bolag mer tenderar att följa revisorns råd. Revisorerna anser att hela oberoendedebatten grundar sig i det förväntningsgap angående vad revision är och vad en revisor gör.

Revisorerna anser att ”vi” i Sverige har en tradition av att revisorn ger rådgivning och att denna roll är underskattad. Men revisorns roll har mer gått mot att tjäna det samhälliga intresset pga. de redovisningsskandaler som skett runt omkring i världen. Även om det är viktigt att en revision utförs på rätt sätt så menar revisorerna att den rådgivning som ges till företagarna för företagandet framåt och leder till att kompetensen hos företagarna ökas. Rådgivningen anses även vara det som företagaren mest eftersöker. Ett förbud mot att rådgivning får ges skulle leda till en mer bakåtriktad verksamhet där revisorns roll mer blir en myndighetsroll.

Företagen har ett varierande behov av att revisionsbyrån utför kombiuppdrag. I flertalet av de intervjuade företagen anses inte ett förbud mot kombiuppdrag leda till några stora problem. Behovet av kombiuppdrag anses ha minskat genom datoriseringen samt att bra rutiner byggs upp och efterlevs. En del företag har dock valt att göra en striktare uppdelning mellan varifrån de köper rådgivnings- och revisionstjänster. Här anses det vara viktigt med att företaget ses utifrån två olika synvinklar. Ett förbud mot kombiuppdrag anses leda till ökade kostnader men företagen påverkas utifrån hur stora marginaler de har samt av hur stort kombiuppdraget är. Ett förbud skulle leda till att rutiner rationaliserades så enbart de tjänster som låg utanför deras kompetens köps in samt att övrig kostnadsbild inom företaget skulle få ses över. Den största fördelen med kombiuppdrag anses vara att det är någon som är insatt i företagets verksamhet och problem som ger råd. Det leder även till en tidsbesparing. Nackdelar kan vara att revisorn får svårt att ge nya infallsvinklar till hur problem skall lösas. Revisionen är betydelsefull i företagets förhållande till sina intressenter. Rådgivningens viktigaste roll är att kunna påverka framtida utfall. Företagen anser inte att ett förbud mot kombiuppdrag skulle öka revisorns oberoende i revisionen utan denna problematik skulle bara förflyttas till revisionsbyråns relation till dess samarbetspartners.

5 Slutsatser

Kapitlet slutsatser inleds med att besvara forskningsfrågan och belyser därefter studiens teoretiska bidrag. Vidare beskrivs reflektioner över studiens slutsatser och kapitlet avslutas med en beskrivning av förslag på fortsatt forskning inom området.

5.1 Forskningsfrågan besvaras

Forskningsfrågan som skulle besvaras i detta arbete var; *På vilket sätt kan det onoterade aktiebolaget och revisionsbyrån påverkas av ett förbud mot att revisionsbyrån utför kombinerade uppdrag för det onoterade aktiebolaget?*

För att kunna besvara forskningsfrågan kommer svaren att delas in tre delar; hur revisionsbyråerna påverkas, hur företagen påverkas och på vilket sätt revisorns oberoende påverkas.

Generellt beträffande kombiuppdrag skulle ett förbud mot kombiuppdrag påverka hur constellationerna av relationen mellan företaget och revisionsbyrån ser ut, en trepartsrelation uppstår.

Revisionsbyråerna påverkas genom att de måste utbyta tjänster med varandra och även välja vilka tjänster de vill ha. Valet revisionsbyråerna då gör blir det som de tjänar ekonomiskt mest på. En organisatorisk påverkan skulle vara en striktare uppdelning mellan revision och redovisningsuppdrag. Initialt skulle det komma att krävas en ökad arbetsinsats, då nya klienter kräver mer tid. Den nya revisionsklienten är mer tidskrävande på grund av att revisorn inte kan påverka kvaliteten på redovisningstjänsten i jämförelse med om det utförts inom byrån. Om redovisningstjänsten ligger utanför den byrå som utför revision skulle det innebära ökad revision. En påverkan som kan aktualiseras genom ett förbud är att revisionsplikten i små företag kan ifrågasättas och komma att ersättas med någonting annat.

En annan påverkan kan vara att revisionsbyrån väljer en ny inriktning på verksamheten vilket medför en renodlad revision alternativ redovisningsverksamhet. Revisorerna anser att kvaliteten på revisionen av kombiuppdrag är god. Skulle ett förbud mot kombiuppdrag införas påverkas inte kvaliteten på revisionen utan redovisningstjänstens kvalitet tenderar att minska.

Företagen påverkas av ett förbud mot kombiuppdrag genom att kostnaderna kommer att öka. Detta innebär att kostnadsbildningen och deras rutiner kommer att behövas rationaliseras inom företaget. Det kommer under en övergångsperiod innebära merarbete för företagen då de skall

introducera en ny samarbetspartner till verksamheten. Vidare kommer företagen att behöva använda sig av två specialister vilket kan anses vara både positivt och negativt. Det positiva är att företaget bedöms av två oberoende av varandra specialister. Fyra företag av de sex som intervjuades ansåg att detta tillvägagångssätt hade två negativa dimensioner. Det första är att fler relationer skapas vilket gör det svårt att hantera dessa. Den andra negativa dimensionen handlar om att mer tid måste avsättas för att underhålla fler relationer vilket är både tidskrävande och kostsamt.

Oberoendeproblematiken frångås inte av ett förbud utan flyttas bara till relationen mellan revisionsbyråerna. För att kunna öka oberoendet anser revisorerna det viktigt med många uppdrag spridda mellan flera samarbetspartners. Vidare anser en del revisorer att oberoendet inte kommer att öka med ett förbud mot kombiuppdrag utan de anser att deras övriga rådgivning är ett större självgranskningshot. Problematiken kring revisorernas oberoende grundar sig i allmänhetens förväntningar då detta skapar ett förväntningsgap. Revisorerna anser att oberoendet inte stärks genom strängare lagstiftning utan det krävs kommunikation till allmänheten om vad revision är och vad deras uppgift består av för att minska förväntningsgapet.

Svaret på vår forskningsfråga är att ett förbud främst påverkar revisionsbyråerna organisatoriskt. För företagen kan det leda till ökade kostnader samt att deras rutiner kommer att rationaliseras för att hantera en ytterligare relation. Oberoendet kommer inte att öka utan enbart förflyttas till en ny relation.

5.2 Studiens teoretiska bidrag

En revisor bejakar samhällliga intressen och betydelsen av oberoende är av vikt, då de säkrar tilltron till den verksamhet som är föremål för revision (Diamant, 2004). Lagstiftaren försöker att öka revisorns oberoende genom att införa nya regler (Jönsson, 1991). Puxty et al (1987) menar att det finns olika krafter i en välutvecklad kapitalism som verkar för ny reglering. Staten och marknaden är överordnade samhället i möjlighet att påverka ny reglering. Staten utövar en hierarkisk kontroll över företagen och marknaden kontrollerar genom konkurrens (Jönsson, 1991). En bakomliggande faktor till att ny reglering införs kan vara ett försök att lösa redovisningsproblem men oftast är det skandaler eller fel i praxis som påverkar införandet. Redovisningsskandaler kan påskynda införandeprocessen av ny reglering (Jönsson, 1991). Promemorian från justitiedepartementet där kombiuppdrag i onoterade aktieföretag föreslås förbjudas kan ses som ett förslag till att ändra redovisningsregleringen.

Denna process har auktoritära instanser motsatt sig då de anser att oberoendet inte är hotat i revisionen (Engblom och Markland, 2003). I likhet med Puxty et al menar de auktoritära instanserna att redovisningspraxis verkar både i syfte för organisationens totala prestation samt övervakning av dess personal, detta används för att bättre kontrollera och förbättra verksamheten.

För att kunna öka revisorns oberoende bör det göras en åtskillnad i regleringen beträffande noterade respektive onoterade bolag (Diamant, 2004). Det finns ett särskilt skyddsbehov vid revision av publika bolag. Vidare anser Diamant att oberoendeproblematiken kan lösas med en utökning av analysmodellen med en förbudskatalog för publika bolag.

Problem som föreligger för att revisorns oberoende skall kunna säkerställas är saknaden av tillräckligt utvecklad praxis av analysmodellen (Wennberg, 2003). Detta utgör en problematik då avgränsningen av de i analysmodellen upptagna hot inte är tillräckliga. Hot mot revisorn består i huvudsak av två slag. Det ena hotet är ett specifikt hot och har inte något samband med ett individuellt granskningsuppdrag. Det andra är ett generellt hot, vilket är hot som påverkar tilltron till revisorsprofessionen. Hotet uppkommer då samhället har en för stor tilltro till revisorns auktorisation vilket resulterar till att ett förväntningsgap uppstår (Diamant, 2004).

5.3 Reflektioner över studiens slutsatser

Genom utförda intervjuer med företagarna har vi identifierat att det råder ett gap mellan vad företagen tror revisorerna gör och vad revisorerna i verkligheten gör. Här ser vi det som viktigt att revisorerna förmedlar deras uppgift inte bara till klientföretagen utan även utåt i samhället. Här kan bl a FAR och de stora revisionsbyråerna spela en avgörande roll genom att tydligt förmedla sitt budskap. Detta tror vi skulle leda till att ett ökat förtroende för revisorsyrket skulle uppnås.

Skulle ett förbud mot kombiuppdrag införlivas tror vi detta troligtvis kommer att resultera till ökade kostnader för de mindre onoterade aktiebolagen, som varit beroende av revisorernas konsultation. Vilket skulle kunna medföra att dessa blir mer sårbara än tidigare.

Vi anser att stora revisionsbyråer är de som har lättast att assimilera sig eftersom de kan dela upp marknaden. Orsaken till detta är att det är så pass starka aktörer på marknaden och har lättare att byta konsulttimmar med varandra då ingen aktör vill förlora marknadsandelar. Små

revisionsbyråer berörs mest av ett förbud om de väljer att samarbeta med en redovisningsbyrå. Revisionsbyråen förlorar då en del av verksamheten som utgör redovisningstjänster. Byter de små revisionsbyråerna konsulttimmar skulle de inte påverkas i någon stor utsträckning. Ett samarbete med stora revisionsbyråer tror vi inte kommer att föreligga i någon större utsträckning.

Skulle ett förbud mot kombiuppdrag införlivas skulle detta innebära ytterligare svårigheter för småföretagen och frågan aktualiseras om revisionsplikt i små företag. Vi anser att införandet av ett förbud mot kombiuppdrag resulterar till att revisionsplikten bör avskaffas och ersätts med ett alternativ till revision.

5.4 Förslag till fortsatta studier

Denna studie har begränsat sig till att använda sig av företag geografiskt belägna i och kring Uddevalla. Hade studien istället använt sig av en större spridning på företagens och revisionsbyråernas geografiska läge hade resultatet kanske medfört ett annat resultat. Fortsatta studier hade varit att titta på om det skiljer sig mellan företag och revisionsbyråer beroende på var de är geografiskt belägna.

Av intervjuerna framkom det att utvecklingen i storstadsregionerna har gått mot en större uppdelning mellan revisions- och redovisningstjänster. Ett intressant perspektiv kan vara att studera om denna utveckling tenderar att sprida sig till landsorten.

Reglerna kring revisorns oberoende bygger på att revisorn har ett egenintresse i den verksamhet han bedriver och indirekt i den granskande verksamheten. Orsaken till detta är att revisorn har ett incitament att maximera sitt välstånd. För att maximera sitt välstånd görs detta enklast med att liera sig med revisorskunden. Oavsett om detta påstående är sant eller inte visar det att i alla fall att en misstanke föreligger. Ett sätt att komma tillrätta med denna problematik skulle kunna vara att revision skulle vara ett statligt organ där företagen skulle finansiera detta med en öronmärkt del av bolagsskatten till detta ändamål. För att staten sedan skall utse oberoende revisorer. Ett annat alternativ är att staten låter marknaden själv reglera hur oberoendet skall kunna säkerställas. Dessa är alternativ som belyser säkerställandet av revisorns oberoende är en mycket svart/vit bild. Vi ser det som intressant att undersöka vilka krafter (marknaden eller staten) som kommer ha mest inflytande i hur den framtida oberoenderegleringen utformas för att samhället skall kunna ha ett förtroende för revisorsprofessionen.

Källförteckning

Lagtext:

Sveriges Rikes Lag (2004), Aktiebolagslagen (1975: 1385), Erlanders Tryck AB; Stockholm.

Sveriges Rikes Lag (2004), Revisorslagen (2001:883), Erlanders Tryck AB; Stockholm.

Litteratur:

Malmström, S., Györki, I., Sjögren, P. (2001) Bonniers Svenska ordbok. Stockholm: Albert Bonniers förlag.

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

Diamant, A. (2004). Revisorns Oberoende, Tryck: Elanders Infologistics Väst AB, Göteborg

Jacobsen, D. I., (2002). vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen, studentlitteratur, Lund

Kvale, S., (1997). Den kvalitativa forskningsintervjun, studentlitteratur, Lund

Lekvall, P och Wahlbin, C., (1987). Information för marknadsföringsbeslut, Tryck: Högsbo grafiska AB, Göteborg

Thomasson, Jan, m fl. (2002). Den nya affärsredovisningen, 13 uppl. Liber ekonomi AB.

Thurén, T., (1991). Vetenskapsteori för nybörjare. Upplaga 1:5, Tiger Förlag.

Wallén, G., (1993). Vetenskapsteori och forskningsmetodik, studentlitteratur, Lund

Tidskriftsartiklar:

Bergman, C. och Holm, A.,. (2003). FAR: s nya yrkesetiska regler. *Balans*, nr 5, ss. 38-42.

Derkum, C., Karlsson, F. och Åberg, L., (2003). Byte av revisor: En nära relation till revisorn är betydelsefull för mindre bolag. *Balans*, nr 4, ss. 9-10.

Engblom, K och Markland, B. (2003). Redovisningsjävet en ständigt aktuell fråga. *Balans*, nr 11, ss 41-45.

Engblom, K och Markland, B. (2003). Några frågor och svar om revision. *Balans*, nr 12, s10.

Engerstedt, U. och Strömqvist, A. (2003). Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoende regler. *Balans*, nr 10, ss. 36-42.

Falk, H., Bernadette, L., Mestelman, S. och Shehata, M. (1999). Auditor independence, self-interested behavior and Ethics: some experimental evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 18, pp. 395-428

Jönsson, S. (1991). Role Making for Accounting While the State is Watching, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, No 5/6, pp. 521-546.

Jönsson, S. (2004). Blev Arthur Andersen & Co lynchat?, *Balans*, nr 6/7, ss. 44-46.

Kaplan, R.L. (2004). The Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients. *Journal of Corporation Law*, Vol. 29. iss. 2, pp.363-384.

Morrison, M.A. (2004). Rush to judgement: the lynching of Arthur Andersen & Co., *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, pp. 335-375.

Puxty, A.G., Willmott, H.C., Cooper, D.J och Lowe, T. (1987). Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291.

Sweeney, J.T. och Roberts, R.W. (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22. No.3/4, pp. 337-352.

Wennberg, I. (2003). Han tvivlar på analysmodellen. *Balans*, nr 8-9, ss. 30-33.

Wennberg, I. (2004). Dags att avskaffa revisionsplikten för små företag. *Balans*, nr 2, ss. 15-27.

Wennberg, I. (2004). När rådgivning var en inkörsport till revisionen..., *Balans* nr 8/9, ss. 42-44.

Övriga källor:

FAR (2004). RS – revisionsstandard i Sverige. Stockholm.

Elektroniska källor:

Justitiedepartementets promemoria Ju2003/3072/L1 Några frågor om revision Tillgänglig: < <http://www.regeringen.se/content/1/c6/01/26/38/276a4c5f.pdf>> [2004-12-17]

Sammanställning över remissinstansernas yttrande över promemorian Några frågor om revision. Tillgänglig: < <http://www.regeringen.se/content/1/c6/01/26/38/a39a401e.pdf>> [2004.12.17]

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över Justitiedepartementets promemoria Några frågor om revision Ju2003/3072/L1, Tillgänglig: < <http://www.far.se/doc/N%C3%A5grafr%C3%A5gor.doc> > [2004-12-17]

Revisorernas roller och oberoende; Rapport till första AP-fonden, Januari 2004. Nordic Investors Services, Tillgänglig: < <http://www.ap1.se/upload/pdf-filer/Revisorsrapport%202004.pdf>> [2004-12-15].

God revisorsedd, Tillgänglig : < <http://www.far.se/info.asp?id=&choice=info> > [2005-01-12].

God revisionsedd, Tillgänglig: < <http://www.far.se/info.asp?=6&choice=info> > [2005-01-12].

Analysmodellen, Tillgänglig: < <http://www.far.se/doc/analysmodellen4.doc> > [2005-01-12].

Appendix 1

Intervjufrågor - onoterade aktiebolag

Beskriv hur ni arbetar mot er revisionsbyrå?

Hur stort behov har ni av konsultation från er revisor?

Alternativt från någon annan på revisionsbyrån?

Hur tror ni att ett förbud mot kombiuppdrag påverkar er?

Vad ser ni för fördelar med att få använda samma revisionsbyrå vid revision och konsultation?

Nackdelar?

Vad skulle det innebära för er om ni var tvungna att använda er av två olika revisionsbyråer?
(alternativt en redovisningsbyrå och en revisionsbyrå)

Tror ni att ett förbud mot kombiuppdrag skulle innebära ökade kostnader för er?

Skulle ett förbud leda till ett rekryteringsbehov, där ni har en egen ekonomifunktion?

Syftet med förbudet är att öka revisorns oberoendeställning i revisionen. Anser ni att detta förbud skulle leda till ett ökat oberoende?

Hur viktig är revisorns kompetens, när det gäller konsultation, för ert företag?

Hur viktig är revisorns kompetens, när det gäller revision, för ert företag?

Vad anser ni vara revisorns viktigaste roll beträffande relationen till ert företag?

Skulle ett förbud mot kombiuppdrag innebära några andra problem än det som vi har diskuterat?

Appendix 2

Intervjufrågor - revisionsbyråer

Utför ni kombiuppdrag på ert företag?

Hur stor del av verksamheten består av kombiuppdrag?

Vad skulle ett förbud mot kombiuppdrag i onoterade aktiebolag innebära för ert företag?

Enligt syftet med promemorian skall ett förbud leda till ett ökat oberoende vad anser du om det?

Hur anser ni att kvaliteten på revisionen är i kombinerade uppdrag?

Hur anser ni att kvaliteten på revisionen är då kombinerade uppdrag inte förekommer?

Hur arbetar ni för att revisorns oberoende skall säkerställas om ett förbud inte föreligger?

Hur skulle ni arbeta för att säkerställa oberoendet om ett förbud föreligger?

Vad tycker du om analysmodellen?

Är tillämpningen av den hanterbar eller komplicerad?

Har analysmodellen inneburit en skärpning av tillämpningen av lagstiftningen?

Otydlig praxis

Vad gör ni för att höja etiken och moralen hos revisorerna på ert företag?

Utbildning/arbetsplan

Känner du ett stöd i din organisation om du ställs inför ett moraliskt problem?

Tror du att ett förbud mot kombiuppdrag kan leda till rekryteringssvårigheter?

På vilket sätt tror du att onoterade aktiebolag och revisionsföretag kan påverkas av ett förbud mot kombiuppdrag?

Hur skulle du tycka det var att arbeta som revisor om ett totalt förbud mot kombiuppdrag införs?

Vad är revisorns viktigaste roll beträffande relationen till de onoterade aktiebolagen?

Revision – Rådgivning?

Appendix 3

Ordlista

I syfte att ge läsaren samma tolkning och innebörd av terminologi, som används i studien men som kan tolkas olika, definieras nyckelbegrepp i studien:

God redovisningssed: Begreppet definieras som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga samt uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiska expertisen på redovisningsområdet. Med god redovisningssed menas alltså de normer utöver lag och föreskrifter som grundas i praxis och uttalanden från normgivande organisationer (Thomasson mfl, 2002).

God revisorssed: Begreppet innebär att revisorn ur ett etiskt perspektiv skall handla så denne visar sig värd det förtroende som yrket som oberoende revisor fordrar. För att kunna agera som revisor så är uppdragsgivarens förtroende en nödvändighet (Cassel, 1996). Begreppet begränsas inte bara till revisionsuppdrag utan sträcker sig till hela revisorns yrkesverksamhet och innefattar därför även rådgivning. FAR: s yrkesetiska regler innefattar god revisorssed (God revisorssed, 2004).

God revisions sed: Begreppet kan förklaras vara god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme (God revisions sed, 2004). God revisions sed innebär att revisorn med utgångspunkt i begreppen väsentlighet och risk och med tillämpning av professionella revisionsmetoder skaffat sig tillräckligt underlag för sina uttalanden. Att revisorn följer god revisions sed skall verka som en garanti för risker av väsentliga fel i revisorns slutsatser och bedömningar vara låg (Cassel, 1996).

Revision: Att revidera är en professionell verksamhet som innefattar granskning, avgivande av omdömen samt rådgivning till följd av granskningen (Cassel, 1996). Syftet med revisionen är att revisorn skall i enlighet med god revisions sed granska bolagets årsredovisning, räkenskaper samt styrelsens och vd: s förvaltning (ABL 1975:1387). Revisorn skall granska den interna kontrollen för att kunna fastställa räkenskapernas tillförlitlighet. Därefter skall revisorn avge en revisionsberättelse över den gjorda granskningen samt yttra sig om ansvarsfrihet för styrelsen och vd (Thomasson, 2002).

Rådgivning: Revisorn är skyldig i sitt revisionsuppdrag att lämna råd och förbättringsförslag angående bolagets redovisning och förvaltning. Den rådgivning som revisorn lämnar i samband med revisionen och som föranleds av iakttagelser gjorda under revisionen är revisionsnära rådgivning och ingår i revisionsuppdraget. Därav utgör all annan fristående rådgivning inte revisionsverksamhet (Analysmodellen, 2005).

Kombiuppdrag: begreppet kombiuppdrag är när någon, som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn, deltar i upprättandet av den bokföring som sedan skall granskas av revisorn ("Några frågor om revision" Ju2003/3072/L1).

Yrkesetik: Begreppet yrkesetik syftar till att ge medlemmar av revisionsprofessionen gemensamma riktlinjer för sitt agerande. I Sverige utvecklas yrkesetik genom lagar och förordningar: revisorns skyldighet att följa god revisorssed samt branschpraxis (Diamant, 2004).

Revisorsoberoende: För att en revisor skall anses oberoende ställs det krav på revisorn i sitt agerande. Skall revisorn vara objektiv, självständig samt opartisk (Diamant, 2004).