



# **Fyra revisorer i Varberg**

**– En kvalitativ studie kring revisionsbranschens  
etiska regler, normer och skandaler samt  
revisionspliktens vara eller icke-vara**

## **Four auditors in Varberg**

- A qualitative study concerning the ethic rules, norms  
and scandals of the auditing profession as well as  
the being or non-being of the duty of auditing

Seminariearbete i Redovisning, hösten 2005  
Högskolan Väst  
Institutionen för Informatik och Ekonomi  
Management med inriktning mot hälsopromotion, 120 p  
Magrethe Ahlgren  
Catharina Frostner  
Handledare: Mats Strid  
Examinator: Eva Johansson

---

## Förord

**R**evisorer har en viktig och omdiskuterad roll i vårt samhälle. Deras arbete påverkas av ständiga förändringar i reglementen, såväl som en mängd etiska regler och normer. Revisorer arbetar under stor press för att svara mot samhällets och klienters krav. Trots en hel del omvägar i skrivprocessen känner vi att denna studie har gett oss en fördjupad förståelse för den tillvaro som revisorer har, och alla aspekter de måste beakta i sitt arbetsliv.

Vi är medvetna om att utan respondenternas betydelsefulla svar hade vi inte kunnat genomföra den här undersökningen, därför vill vi passa på att tacka dem för den värdefulla tid och de resurser de avsatt för oss.

Vi vill även rikta ett stort tack till de i vår omgivning som givit oss feedback på idéer, korrekturläst, rättat språkliga fel samt haft tålamod med oss under skrivprocessen.

Varberg 2006-01-12

Magrethe Ahlgren

Catharina Frostner

---

## Sammanfattning

Revisorer skall ta hänsyn till många områden när de utför sitt arbete. Sammantaget uttrycker etiken för revisorskåren den allmänna uppfattning som finns inom gruppen angående vad som är ett riktigt handlande i yrket. Detta involverar således revisionsbranschens egna värderingar och självkritik inom områden som rör oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt samt tystnadsplikt. Genom kvalitativa intervjuer med fyra yrkesverksamma revisorer i Varbergs kommun besvaras syftet med rapporten, som är att undersöka revisorns roll med hänsyn till branschens egna etiska regler och normer, skandaler och dess konsekvenser samt revisionspliktens vara eller icke-vara. Vidare är syftet att se om revisorernas svar kan förklaras utifrån Ferdinand Tönnies teori om samhället och utifrån teorier om roller samt grupptillhörighet.

Några slutsatser som rapporten leder fram till är att det hos revisorer finns en grogrund för olika rollkonflikter, till exempel i valet mellan rådgivning och revision, men det är inte ett problem specifikt för revisorerna i Varberg. En annan slutsats som dras är att en utomstående part bör medverka vid upprättandet av analysmodellen, allt för att ytterligare stärka oberoendet. I diskussionen angående revisionspliktens vara eller icke-vara drar vi slutsatsen att ett eventuellt slopande kan få konsekvensen att revisorer i kommuner utanför storstadsområden eventuellt kan komma att få söka sina klienter där de stora bolagen finns, det vill säga i storstadsregionerna.

---

## Abstract

Auditors have to consider a lot of aspects when they execute their work. The code of ethics, which the auditor profession expresses, is the general thought that are present in the group considering of what is an acceptable way to act when they perform their duties. This involves the professions' own values and self critic in areas such as independence, incompatible businesses, the duty to report economic fraud, and the duty to keep quiet. Through qualitative interviews with four working auditors in the community of Varberg, the intention of this report is to examine the auditor's role with consideration to the branch's own code of ethics, scandals and their consequences as well as the being or non-being of the duty of auditing. Besides this, the intention is to examine if the auditors' replies can be explained with Ferdinand Tönnies' theory concerning the society and theories on the subject of roles and groups.

Some conclusions are that auditors' possess a potential place for different role conflicts to grow, for example when it comes to the selection between performing non-audit or audit services. Another conclusion is that an outside part should attend when the *analyze-model* is executed; all so the independence can be strengthen even more. In the discussion concerning the being or non-being of the duty of auditing one conclusion is that a removal could lead to the consequence, where auditors in communities outside big city-areas, have to seek their clients where the large companies are, which primarily is in the regions of bigger cities.

---

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Syfte .....	3
1.4 Avgränsningar .....	4
1.5 Rapportens fortsatta disposition .....	4
<b>2. Metod .....</b>	<b>6</b>
2.1 Vetenskapligt angreppssätt .....	6
<i>Den kvalitativa metoden</i> .....	6
2.2 Vårt tillvägagångssätt .....	7
2.3 Förförståelse .....	8
2.4 Litteraturgranskning .....	8
2.5 Fråga .....	8
2.6 Val av analysenhet .....	9
2.7 Undersökning .....	9
<i>Intervju</i> .....	10
<i>Respondentintervju</i> .....	10
<i>Intervjumanual</i> .....	10
<i>Inspelning</i> .....	11
2.8 Tolkning/Analys .....	11
2.9 Rapport .....	12
2.10 Källkritik .....	12
<i>Tillförlitlighet och giltighet</i> .....	12
<b>3. Samhällsteoretiska perspektiv .....</b>	<b>14</b>
3.1 Gemeinschaft och väsensviljan .....	14
3.2 Gesellschaft och valviljan .....	14
3.3 Grupper .....	15
<i>Primärgrupper</i> .....	15
<i>Sekundärgrupper</i> .....	15
<i>Normer och värderingar för gruppen</i> .....	16
3.4 Roller .....	16
<b>4. Revisorer och revision .....</b>	<b>17</b>
4.1 God revisions- och revisorssed .....	17
4.2 Oberoende .....	17
<i>Analysmodellen</i> .....	18
4.3 Oförenlig verksamhet .....	19
4.4 Upplyningsplikt .....	19
4.5 Tystnadsplikt .....	20
4.6 Skandaler och dess konsekvenser .....	20
4.7 Revisionsplikten .....	21
<i>Motiv för att avskaffa revisionsplikten</i> .....	21
<i>Motiv för att behålla revisionsplikten</i> .....	21

---

<b>5. Respondenterna samt fakta om Varbergs kommun .....</b>	<b>23</b>
5.1 Revisor A .....	23
5.2 Revisor B.....	23
5.3 Revisor C.....	24
5.4 Revisor D .....	24
5.5 Varbergs kommun.....	24
5.6 Att vara revisor i Varbergs kommun.....	25
<b>6. Revisorernas åsikter.....</b>	<b>26</b>
6.1 God revisions- och revisorssed .....	26
6.2 Oberoende .....	26
<i>Analysmodellen</i> .....	27
6.3 Oförenlig verksamhet.....	27
6.4 Upplyningsplikt .....	28
6.5 Tystnadsplikt.....	29
6.6 Skandaler och dess konsekvenser .....	29
6.7 Revisionsplikten.....	30
<b>7. Analys och slutdiskussion .....</b>	<b>32</b>
7.1 Den samhälleliga kontexten .....	32
7.2 Oberoende .....	33
7.3 Oförenlig verksamhet.....	35
7.4 Upplyningsplikt .....	35
7.5 Tystnadsplikt.....	36
7.6 Skandaler och dess konsekvenser .....	37
7.7 Revisionsplikten.....	38
<b>8. Avslutande ord.....</b>	<b>40</b>

## Källförteckning

### Figurförteckning

Figur 2:1 Vårt tillvägagångssätt i skapandet av den här rapporten .....	7
Figur 7:1 Samhällets inverkan på människan beroende på samhällets storlek .....	32

### Bilagor

Bilaga 1 – Intervjumanual

Bilaga 2 – Analysmodellens flödesschema

---

## 1. Inledning

*Kapitel ett inleds med en bakgrund som beskriver samhällsdynamiken mellan individ och kollektiv samt indelningen av människor i grupper. Detta knyts samman med revisorns roll för att sedan fördjupas ytterligare i problemdiskussionen. Därefter följer syftet med rapporten, dess avgränsningar samt rapportens fortsatta disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

En av de mest förekommande indelningarna av samhället är den mellan individ och kollektiv. I den förstnämnda kommer individen före gemenskapen medan i kollektivet placeras gemenskapen före individen. Ett antagande är att tillhörigheten till organiserade grupper spelar en central roll för teorier om det civila samhällets betydelse (Petersson, 1999). Det är vanligt att, inom sociologin och socialpsykologin, dela in människor i grupper, där bland annat primär- och sekundärgrupp dyker upp som benämningar. Rent generellt sett kan sägas att primärgrupper kännetecknas av att medlemmarna i gruppen har nära kontakt, känner samhörighet och trygghet med varandra, till exempel som i familjen. I sekundärgrupper är vi-känslan inte lika tydlig som i den primära gruppen, utan här handlar det mer om sammanslutningar, till exempel som i föreningar (Maltén, 1992). En grupp i vårt samhälle är den som revisorerna bildar. De har en viktig roll, vilket framkommer rätt tydligt, då behovet av att granska verksamheter och dess ansvariga personer idag verkar i stort sett omätligt. Kanske är det på grund av att vi lever i en tid som präglas av förändring och skandaler inom den ekonomiska företagsvärlden. En värld där revisorerna, med sina namnteckningar, ska intyga att den ekonomiska informationen är rätt (Öhman, 2004). En annan mycket aktuell diskussion som nu förs, vid sidan om skandaler och dess konsekvenser, är den om revisionsplikten vara eller icke-vara. Revisionsplikten, som infördes 1983, innebär att varje aktiebolag, oavsett storlek och omsättning, ska ha en auktoriserad eller godkänd revisor. Syftet med revisionsplikten är dels att den ska vara bra för ägarna av företagen, men också vara funktionell i kampen mot ekonomisk brottslighet (Ström, 2005).

Revisorer ska ta hänsyn till många områden när de genomför sitt arbete. De ska, enligt lagen, utföra sitt arbete enligt god revisionssed (Belfrage Carlberg, 2003) och de ska iaktta god revisorssed (Träff et al, 2005). Med god revisorssed menas främst etiska normer gällande revisorerens yrkesmässiga uppträdande medan god revisionssed mer hanterar hur

revisionsuppdragen bör utföras. Sammantaget uttrycker etiken för revisorskåren, precis som för vilken annan gruppering, den allmänna uppfattning som finns inom gruppen angående vad som är ett riktigt handlande i yrket. Detta involverar således revisionsbranschens egna värderingar och självkritik, där områden som oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt samt tystnadsplikt är viktiga.

## 1.2 Problemdiskussion

Olika sociologer har olika teorier om samhällets påverkan på individen och enligt Ørnstrup (1999) menade den tyske sociologen Georg Simmel (1858-1918) att i en storstad är kontakterna korta och flyktiga till skillnad från livet på landet där kontakterna är mer frekventa och långvariga. Det vill säga att i den traditionella byn på landet har invånarna mer insyn i varandras liv, vilket kan leda till att relationerna dem emellan blir mer känslofyllda. Om vi applicerar denna tankegång på revisorer verksamma i Varbergs kommun, borde det innebära att chansen är stor att de interagerar med potentiella klienter mer intensivt där, än om de hade varit verksamma i en storstad. Vi vill på intet vis kalla Varbergs kommun en ”by på landet” men liknelsen ligger ändå nära till hands då vi, med vår förförståelse och kännedom om staden, inte anser att det är en storstad av till exempel Göteborgs kaliber.

Ovanstående resonemang kan förstärkas av det som, enligt Falk (1999), den tyske sociologen Ferdinand Tönnies (1855-1936) hävdade när han sa att den lilla världen (Gemeinschaft) följer andra sociologiska lagar än den stora världen (Gesellschaft). I den lilla världen finner vi till exempel familjen, släkten, vännerna och de naturliga nätverken, vilket även är synonymt med tidigare nämnda primär- och sekundärgrupper. Utöver det här finner vi att frågorna gällande skandaler och revisionsplikts vara eller icke-vara tangerar Tönnies resonemang kring den stora världen (Gesellschaft). Här är områden som ligger ovanför den enskilda individen, men som i det långa loppet kommer att påverka även honom/henne. Det är en problematisk sits för revisorer då vi antar att, om revisionsplikten försvinner, skulle det kunna få stora konsekvenser för revisorer verksamma utanför storstadsområdena. Det antagandet grundar vi på att revisorer i mindre kommuner antagligen mest handhar små och medelstora företag och om dessa skulle slippa revision borde det resultera i att revisorerna i mindre kommuner skulle förlora en mängd av sina nuvarande klienter. Vidare antar vi att revisorerna i Varbergs kommun rör sig i en kontext liknande Tönnies Gemeinschaft, vilket kan innebära att de interagerar med sina möjliga klienter på ett sätt som då gör nyckelfaktorer som oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt samt tystnadsplikt mer komplicerade att hantera.



Därtill konstaterar vi att revisorer innehar fler än en roll, vilket vi tror kan komplicera hanterandet av nyckelfaktorerna än mer.

Otaliga uppsatser har skrivits där revisorers hanterande av upplysningsplikt och tystnadsplikt har granskats och flera uppsatsförfattare har ifrågasatt frågan kring oberoende. Däremot har vi inte kunnat finna några uppsatser på området där revisorer, deras yrkesetik och normer samt revisionspliktens vara eller icke-vara vinklats ur den kontext som samhället utgör. På grund av det, samt att vi bor i en kommun utanför storstadsområdet, vill vi undersöka hur revisorer i Varbergs kommun hanterar frågorna beträffande ovanstående. Våra frågeställningar är som följer:

- Hur ser revisorer i Varberg på branschens egna etiska regler och normer, skandaler och dess konsekvenser samt revisionspliktens vara eller icke-vara utifrån perspektivet att de är aktörer utanför storstadsområdet och verkar i Varbergs kommun?
- Hur kan vi förklara revisorernas svar utifrån Ferdinand Tönnies teori om samhället och utifrån teorier om roller samt grupptillhörighet?

### 1.3 Syfte

Vårt syfte är att genom kvalitativa intervjuer undersöka hur fyra revisorer i Varbergs kommun ser på sin yrkesroll som aktörer i ett samhälle utanför storstadsområdet i förhållande till revisionsbranschens egna etiska regler och normer, betydelsen av skandaler samt revisionsplikten vara eller icke-vara. Vidare är syftet att se om revisorernas svar kan förklaras utifrån Ferdinand Tönnies teori om samhället och utifrån teorier om roller samt grupptillhörighet.

## 1.4 Avgränsningar

För det första har vi avgränsat oss till att endast fokusera undersökningen till revisorer verksamma i Varbergs kommun. Anledningen till det är att vi bor i kommunen och därför finner det av intresse att belysa det som sker i vår närmsta omgivning.

För det andra har vi under arbetets gång avgränsat oss till att endast intervjua fyra revisorer, dels på grund av att vi ville göra undersökningen överskådlig och dels för att vi bedömde att vårt underlag var tillräckligt för en analys.

Det tredje som skett är att vi i efterhand har avgränsat oss från vissa frågeställningar i intervjumanualen (bilaga 1), då vi ansett att de inte var i linje med vårt syfte.

## 1.5 Rapportens fortsatta disposition

Nedan följer nu rapportens fortsatta disposition kapitel för kapitel:

### ➤ Kapitel 2 – Metod

- I kapitel två görs en genomgång av vårt metodval, som har avgjorts av vår frågeställning samt av det vetenskapliga synsätt vi haft. Vi har använt oss av det kvalitativa synsättet och har valt att strukturera vårt metodkapitel runt figur 2:1 (se sidan sju), som handlar om den kvalitativa forskningsprocessen.

### ➤ Kapitel 3 – Samhällsteoretiska perspektiv

- Kapitel tre belyser inledningsvis sociologen Ferdinand Tönnies åsikter om förhållandet mellan Gesellschaft och Gemeinschaft för att avrundas med ett resonemang runt grupper samt rollteorier.

### ➤ Kapitel 4 – Revisorer och revision

- Kapitel fyra belyser några av de yrkesetiska regler och normer som finns preciserade för revisionsbranschen. De fördjupas under rubrikerna oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt samt tystnadsplikt. Kapitlet inleds med god revisions- och revisorssed och avslutas med ett avsnitt om skandaler och dess konsekvenser samt revisionsplikten vara eller icke-vara i Sverige.

➔ **Kapitel 5 – Respondenterna samt fakta om Varbergs kommun**

- Kapitel fem innehåller en presentation av de fyra revisorer vi intervjuat samt en inblick i respektive revisors revisionsbyrå vad gäller antal anställda och klientuppdrag. Vi avslutar kapitlet med fakta om Varbergs kommun samt revisorernas åsikt om hur det är att verka som revisor i Varberg.

➔ **Kapitel 6 – Revisorernas åsikter**

- Kapitel sex tar upp empirin vi sammanställt från våra intervjuer strukturerat efter rubrikerna god revisions- och revisorssed, oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt, tystnadsplikt samt skandaler och dess konsekvenser. Kapitlet avslutas med revisorernas åsikter kring revisionspliktens vara eller icke-vara.

➔ **Kapitel 7 – Analys och slutdiskussion**

- Kapitel sju ger svar på de frågor vi ställde upp i rapportens inledande kapitel med hur revisorerna i Varberg ser på branschens egna etiska regler, skandaler och dess konsekvenser samt hur de ser på diskussionen om revisionspliktens vara eller icke-vara. För att komplettera och illustrera delar av vårt resonemang i analys och slutdiskussion har vi skapat figur 7.1 (se sidan 32), som inleder kapitlet.

➔ **Kapitel 8 – Avslutande ord**

- I vårt avslutande ord nämner vi att den här rapporten möjliggör för vidare forskning inom flertalet områden.

## 2. Metod

*K*apitel två innehåller en genomgång av vårt metodval, som bland annat avgjorts av undersökningens ämne, vårt sätt att se på ämnet samt vårt kunskapsyfte med undersökningen.

---

### 2.1 Vetenskapligt angreppssätt

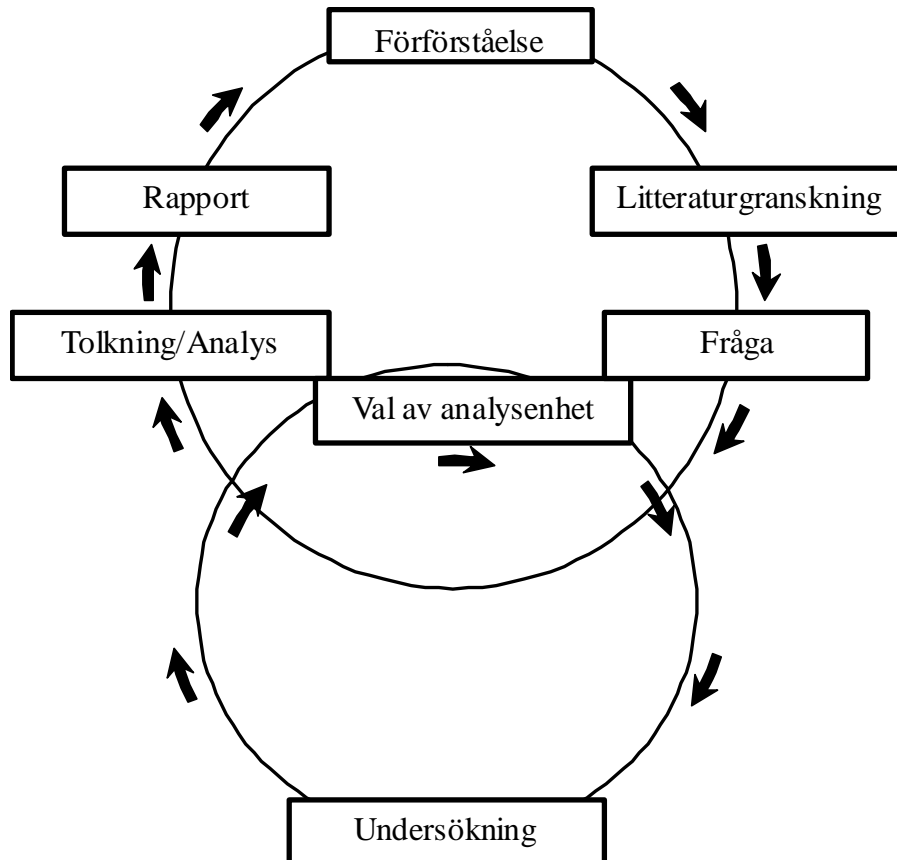
Vid en genomgång av litteratur på området metodik framgår det tydligt att det finns två huvudområden inom de vetenskapliga angreppssätten – dels den kvalitativa och dels den kvantitativa metoden (Backman, 1998). En av utgångspunkterna för val av metod är om vi väljer att använda mjukdata eller hårddata. Från vissa håll finns tveksamheter gentemot kvalitativa metoder för att de verkar mer osäkra än de kvantitativa, som baserar sig på siffror (Johansson, 2000). Vårt ämnesval är dock av sådan karaktär att vi inte kan göra beräkningar och kvantifiera svaren, såsom främst görs inom den kvantitativa metoden, därför har vi valt den kvalitativa.

#### *Den kvalitativa metoden*

En grund inom den kvalitativa metoden är att vi inte kan eller bör omvandla vårt resultat till siffror. Genom kvalitativa metoder kan vi skapa en djupare förståelse för det problem vi valt att forska kring (Andersen, 1998). Styrkan är att de kan visa på totalsituationen, vilket därmed möjliggör ökad förståelse för sociala processer och sammanhang. Det innebär att vi, som forskare, ska möta den situation/den verklighet som enheten befinner sig i och sätta oss in i den (Holme & Krohn Solvang, 1997). Många gånger kritiseras forskning med kvalitativ ansats för att resultatens och slutsatsernas giltighet är svåra att bedöma. Det har att göra med att kvalitativa data alltid är relaterade till ett sammanhang och det personligt tolkade är så framträdande att det inte i förväg finns några bestämda modeller och metoder som i detalj kan bestämma hur databearbetningen ska ske. Detta är en anledning till varför det är så svårt att beskriva för andra hur resultaten tillkommit och genom vilka metoder databearbetningen skett (Lantz, 1993).

## 2.2 Vårt tillvägagångssätt

För att förklara hur vi har gått tillväga med den här rapporten har vi valt att strukturera vårt arbete efter en figur inspirerad från Backman (1998) som handlar om den kvalitativa forskningsprocessen (se figur 2.1).



Figur 2:1. Vårt tillvägagångssätt i skapandet av den här rapporten (modifierad version av figur ur Backman, 1998, sidan 50).

Anledningen till att vi valt just figuren ovan är för att vi anser att dess uppbyggnad beskriver vårt arbetssätt med den här rapporten på ett bra och illustrativt sätt. Figuren har sin grund i en ständig växelverkan mellan de olika arbetsmomenten samtidigt som den är välstrukturerad, vilket lämnar möjligheter för ändringar i arbetsprocessen. Nedan följer nu en mer ingående beskrivning av respektive arbetsmoment, det vill säga ”box” i figuren.

### 2.3 Förförståelse

Alla forskare närmar sig sitt material med en viss *förförståelse* för ämnet. Med förförståelse menas att vi inte enbart uppfattar verkligheten genom våra sinnen utan även genom det vi redan kan om ämnet, det vi har med oss i bagaget. Förförståelsen kan användas som ett verktyg i tolkningen av forskningsobjektet (Holme & Krohn Solvang, 1997). Vi har med hjälp av vår förförståelse skapat en utgångspunkt för att skriva den här rapporten. Det vi visste sedan tidigare om revisorer, deras etiska regler och normer, skandaler samt revisionsplikts vara eller icke-vara var i stort sett obefintligt, därför blev vi tvungna att utföra en omfattande litteraturgranskning på området.

### 2.4 Litteraturgranskning

För att få hjälp på traven med att hitta användbar litteratur vände vi oss till redan publicerat material på området revisorer och revisionsverksamhet. Genom att söka igenom källförteckningar och dylikt, fann vi potentiella källor som vi fann var av intresse. Vi sammanställde en lista med cirka 15 böcker och tio artiklar som vi lånade och läste igenom för att sedan gallra ur den information vi ville ha. För att ytterligare vidga kunskapsbasen sökte vi efter aktuell information på nätet med sökord som revisor, revision, etik och revisionsplikt och vi fann där en stor mängd information via söksidor som MSN Sök och Google. Därefter vände vi oss till branschtidningar, tidsskrifter samt dagstidningar för att ytterligare fördjupa vår förståelse för debatten kring rapportens ämnesområden. Sammantaget har vårt sökande efter källor lett till ett brett urval av varierad karaktär. Det insamlade materialet ledde till formuleringen av våra frågeställningar som går att finna i kapitel 1.

### 2.5 Fråga

I figur 2:1 illustreras hur problem/fråga och datainsamling interagerar med varandra, vilket är precis det som skett under arbetets gång med den här rapporten. Det vanliga i den kvalitativa forskningsprocessen är att man först formulerar sin forskningsfråga för att sen vända sig, så öppensinnad som möjligt, till litteraturen för att på bästa sätt besvara det problem han/hon ställts inför (Backman, 1998). Vi insåg att vår tidigare kunskap på området var bristfällig och därför valde vi att formulera våra frågor efter att den första litteraturgenomgången var avklarad. Frågeställningarna har därefter reviderats flertalet gånger. När litteraturen var granskad och de preliminära frågeställningarna var klara påbörjade vi arbetet med att precisera vår analysenhet.

## 2.6 Val av analysenhet

Inom den kvalitativa forskningsprocessen söker forskaren efter enheter som han/hon genom olika antaganden räknar med kan ge en mer nyanserad bild av det han/hon studerar. Till exempel bör arbetslösa väljas ut som respondenter om studien handlar om arbetslöshet. Valet görs utifrån vår förförståelse och är inte baserat i någon fastställd teoretisk ståndpunkt. Eftersom syftet med kvalitativa intervjuer ska vara att öka informationsvärdet och skapa en grund för djupare och mer fullständiga uppfattningar om det fenomen vi studerar bör urvalet av undersökningsenheter, eller fall, inte ske slumpmässigt (Holme & Krohn Solvang, 1997). I vårt fall var valet av analysenhet, yrkesverksamma revisorer, naturligt eftersom vi visste att vi ville undersöka deras ståndpunkt inom vissa områden. Vidare ville vi fokusera på revisorer verksamma i Varbergs kommun. För att få tag på revisorer, som ville ställa upp på intervju, använde vi webbsidan [www.foretagsfakta.se](http://www.foretagsfakta.se) (2005) med sökorden *redovisning* och *Varberg*. Vi fick fram 29 träffar som vi reducerade ner till tio genom att gallra bort de verksamheter som vi inte ansåg var relevanta för oss, till exempel företag med namn som innehöll bokföringsbyrå, redovisningsbyrå etc. Av de tio träffarna vi hade kvar valde vi ut de som hade revisionsbyrå centralt, vilket skulle underlätta vid besöket för intervjun. Vi ringde till en byrå och besökte personligen tre för att boka intervjuer. Vi valde att avvakta med att boka in fler intervjuer för att, om så skulle krävas, boka in fler i ett senare stadie.

## 2.7 Undersökning

Data, som fungerar som underlag för en kvalitativ analys, är vanligtvis beskrivande och grundas ofta på ett mindre antal intervjuer eller observationer (Lantz, 1993). Det finns flertalet sätt att genomföra en undersökning på. Bland annat kan man skicka ut enkäter eller genomföra intervjuer. Varje tillvägagångssätt har sina för- respektive nackdelar och det råder viktiga skillnader dem emellan. Enkäter kan studeras i efterhand medan till exempel intervjuer måste spelas in eller noggrant nedtecknas, för att andra forskare ska kunna göra sina bedömningar av källmaterialet. En enkät kräver väl utformade frågor för att respondenterna ska kunna svara så korrekt som möjligt. Vid en intervjusituation kan forskaren däremot föra en diskussion med respondenten där han/hon kan utveckla oklarheter som kan uppstå (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Vi ansåg att vi inte hade tillräcklig kunskap om problemområdet för att skapa en tillfredställande enkät, därför valde vi bort detta tillvägagångssätt. Vi ansåg att intervjuer som undersökningsmetod var det enda rätta för oss, då vi hade som mål att försöka upptäcka och förstå hur respondenterna resonerade.

### ***Intervju***

I undersökningar, där föremålet är enskilda individer eller mindre grupper av personer, används främst intervjuer. Målet är att samla in information, där det primära är att söka efter respondentens upplevelse eller uppfattning, det vill säga forskaren vill uttala sig om det subjektivt uppfattade eller upplevda. Det finns olika former av intervjuer, till exempel kan den vara helt öppen och respondenten får då tala fritt om ett ämne som intervjuaren valt. Intervjun kan också vara helt strukturerad och då är både frågor och svar formulerade i en bestämd ordning, det är till exempel här vi finner enkäten. I den öppnare formen av intervju, som vi använt oss av, beskriver den tillfrågade det han/hon anser som betydelsefullt för fenomenet som undersöks (Lantz, 1993).

### ***Respondentintervju***

Holme & Krohn Solvang (1997) skiljer mellan informant- respektive respondentintervju, där den senare innebär att den vi intervjuar själv är delaktig i den företeelse vi studerar. Då vi har intervjuat revisorer verksamma på revisionsbyråer i Varbergs kommun handlar det i vårt fall om respondentintervjuer. Samtliga intervjuer har skett på respektive revisors revisionsbyrå och tidsmässigt tog de tjugo, trettio, fyrtio respektive sextio minuter att genomföra. Anledningen till denna tidsskillnad är att revisorerna uttryckte sig på olika sätt, en del var mer kortfattade och andra förde längre diskussioner.

### ***Intervjumanual***

Vi använde oss av en intervjumanual (se bilaga 1) som är en förteckning över de frågeområden som togs upp under intervjun. Även här beror struktureringsgraden på vilken form av intervju som ska genomföras. I den öppna intervjun anges frågeområden och i den helt strukturerade intervjun finns frågor och även svarsalternativ nedskrivna. I den riktade öppna intervjun är frågeområdena avgränsade mot bakgrund av den förförståelse intervjuaren har (i vårt fall alltså rätt begränsad) och sedan ställs följdfrågor för att belysa viktiga aspekter (Lantz, 1993). Vårt tillvägagångssätt tangerar det sistnämnda tillvägagångssättet, då vi byggt upp intervjumanualen efter teman (som för övrigt är den rubriksättning som företrädesvis använts i den finala rapporten). Till varje tema följer en mängd frågor, som vi har varit observanta på att få med huvudaspekterna av. Däremot har vi inte styrt intervjuerna så strikt att de följt ordningen som frågorna står i intervjumanualen, utan där lät vi respondenterna själva föra samtalet så att det är hans/hennes synpunkter som framkommer så ledigt som möjligt.



### *Inspelning*

I den kvalitativa formen av intervju är det bra att spela in respondenters svar, i annat fall bör dock detta undvikas då informationsmängden kan bli väldigt stor att hantera. Vi frågade om vi fick spela in intervjuerna, med motiveringen att det skulle vara lättare för oss att i efterhand gå tillbaka till den verkliga intervjusituationen. För tre av revisorerna fick vi spela in intervjuförloppet på bandspelare, vilket vi således gjorde, för att därefter transkribera det som sades. Under den fjärde intervjun, där vi inte spelade in, antecknade i stället en av oss medan den andre förde intervjun.

### **2.8 Tolkning/Analys**

En kvalitativ tolkning eller analys innebär att forskaren särskiljer och söker upp de drag som går att finna i helheten. I denna fas av rapportskrivandet ser man den tydligaste skillnaden mellan en kvantitativ enkät och en kvalitativ intervju. I enkäten är all information i förväg organiserad och strukturerad, vilket gör att den kan analyseras direkt. När man arbetar med kvalitativa intervjuer måste däremot all strukturering och organisering av informationen ske efter det att intervjuerna är klara. Det finns inte heller några rutiner, procedurer eller tekniker utvecklade för att bearbeta denna information (Holme & Krohn Solvang, 1997). Det krävs således att forskaren genom reflektion kan avskilja det viktiga ur det som blivit beskrivit av respondenten. En del i analysen blir att systematiskt välja vilken information man vill ha med (och därmed vilken information man vill ta bort), det vill säga att reducera rådata. Genom bildandet av kategorier som avspeglar innehållet blir beskrivningen av fenomenet överskådligt och man kan börja besvara frågan och därmed dra sina slutsatser (Lantz, 1993). Vår teknik för att analysera den insamlade informationen var för det första att använda samma rubriker i teoriavsnitt, empiriavsnitt samt slutligen i analysavsnittet. Detta gjorde vi för att underlätta för läsaren men även för att vi på så sätt lättare skulle kunna analysera varje delrubrik. Intervjuerna är därför sammanställda med rubriker, som stämmer överens med de teman vi hade i intervjumanualen. På så vis var vår förhoppning att inte alltför mycket information skulle falla bort under reduceringsstadiet. Detta analyssätt anser vi är ett bra och överskådligt sätt att analysera på. Enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (2001) underlättas arbetet avsevärt om man från början har någon form av schema eller en modell för tolkningen. Vi arbetade fram en figur, utifrån det samhällsvetenskapliga kapitlet, som fördjupar analysen genom att vi sätter in den insamlade informationen i ett större sammanhang och således får ytterligare en vinkel på den.

## 2.9 Rapport

Rapportskrivandet har varit en pågående process, där samtliga nämnda arbetsmoment haft sin tid och plats. Vi anser att vår rapport är strukturerad på ett överskådligt och tillgängligt sätt där det är lätt för läsaren att förstå vårt syfte och frågeställningar, hur vi genomfört undersökningen samt vilka resultat och slutsatser vi funnit. Vidare är språket lättbegripligt, där eventuella otydliga begrepp är förklarade.

## 2.10 Källkritik

Forskare bör ha ett kritiskt förhållningssätt gentemot sina källor och inte svälja allt som skrivs med hull och hår och ett sätt att verifiera en källa kan vara att jämföra med andra källor på området. Under arbetets gång har vi funnit flertalet böcker som varit snarlika till sitt innehåll och vi har därför gjort bedömningen att källmaterialet kan anses som tillförlitligt. Via nätet fann vi en mängd tidningsartiklar, vilka vi valt att använda oss av, då vi ville ha aktuell information som grund för rapporten. Däremot är vi medvetna om att de här artiklarna inte är skrivna på ett vetenskapligt sätt, men att de kan visa på problematiken och den debatt som nu råder i näringslivet angående till exempel revisionspliktens vara eller icke-vara. För övrigt är en del av materialet, som teorin är grundad på, från revisorernas egna branschorganisationer, vilket kan betyda att de är partiska och vinklar informationen på ett, för dem, fördelaktigt sätt. Just i den här rapporten, med det ämnesval vi har, anser vi inte att det är av större betydelse eftersom området runt bland annat de etiska aspekterna är sakligt skrivet även hos dem.

### *Tillförlitlighet och giltighet*

Reliabilitet och validitet är begrepp som används när vi vill berätta om värdet av vår undersökning. Validiteten innebär att man verkligen har undersökt det man ville undersöka och ingenting annat medan reliabiliteten innebär att de mätningar som gjorts är korrekt gjorda och att undersökningen är tillförlitlig (Svensson & Starrin, 1996). För att intervjun ska ha ett värde som insamlingsmetod krävs det att intervjuaren har ställt de frågor som fordras och att det som sagts speglar intervjupersonens uppfattning. Som intervjuare måste man kunna redovisa sina metoder och visa hur slutsatserna har dragits. En annan form av giltighet är hur väl intervjuaren lyckats fånga och spegla sin informationskälla. Fick respondenten tillräckligt med tid för reflektion under intervjun och kan man lita på att det han/hon säger är sant (Lantz, 1993)? Vi kan bara utgå från att respondenterna har varit ärliga i sina svar. En sak som talar för att revisorerna varit ärliga med oss är vissa utsagor där de uttalar sig väldigt frispråkigt, bland annat i frågorna runt oberoende och upplysningsplikt. När det gäller intervjuernas

helhet har vi följt intervjumanualen, som är uppbyggd runt teman. När vi initialt utformade den hade vi ett klart syfte i åtanke och vi visste vad vi ville fråga. I efterhand har vi dock insett att frågan under *övrigt* (se bilaga 1) inte var av relevans för vår rapport. Förutom det anser vi att resterande frågeområden har besvarats och att respondenterna fått tillräckligt med tid för egen reflektion. De fick alla möjlighet att lägga till och utveckla respektive frågeområde så som de önskade, vilket lett till nyanserade och ordrika intervjuer. Vi har inte uppfattat det som om respondenterna har missuppfattat våra frågor, i alla fall har de inte agerat på sådant sätt. En möjlig förklaring till det är att våra frågor varit enkelt formulerade och vi tror att vem som helst hade kunnat ta vår intervjumanual och frågat samma revisorer samma frågor och fått snarlika svar.

Något som benämns teoretisk och extern validitet handlar om hur väl de begrepp och samband som nämns i analysen är kopplade till teorin (Lantz, 1993). I den här rapporten är kopplingarna mellan resultatet (vad revisorerna anser) och teorin relativt lätta att hitta i vår analys, därmed torde den externa validiteten vara tillfredställande. I vissa sammanhang kan giltighet beskrivas med generaliserbarhet. Med det menas att de slutsatser som dras baserar sig på en mindre grupp individer också är giltiga för en större mängd som inte undersökts (Lantz, 1993). I vårt fall inser vi att våra slutsatser generaliserar runt en hel yrkeskår. Det som nämns resultatet i kapitel sex speglar endast respondenternas subjektiva åsikt på varje frågeområde och kan inte ses som en generell sanning för hela revisorskåren. Däremot vill vi hänvisa till Öhman (2004) som i sin licentiatavhandling drar slutsatsen att revisorer kan förväntas ha likartade uppfattningar om sina arbetsuppgifter på grund av att de är medlemmar i en profession. Av den orsaken anser vi att våra generaliseringar inte är helt orimliga. Det som belyses här är åsikten hos yrkesverksamma revisorer och vi anser att rapporten kan utgöra ett bra underlag för vidare forskning. Det som framkommer i samband med figur 7:1 ger läsaren ett bredare resultat och ett mer intressant läsande. Emellertid kan vi se en nackdel med att föra in figur 7:1, därför att den för en oerfaren läsare kan bli för mycket att smälta. Däremot anser vi att om vi uteslutit kapitel tre, samt vår figur i analyskapitlet, hade kvaliteten på uppsatsen sjunkit markant.

### 3. Samhällsteoretiska perspektiv

*K*apitel tre belyser inledningsvis sociologen Ferdinand Tönnies åsikter om förhållandet mellan *Gesellschaft* och *Gemeinschaft* för att avrundas med ett resonemang runt grupper samt rollteorier.

---

Enligt Falk (1999) ansåg Ferdinand Tönnies att människor sammanfogas av ett ömsesidigt och inbördes förhållande av krav och prestationer som organiserar gruppen som ett socialt system. Relationen kan förstås på två sätt: antingen som *gemenskapens väsen* ("das Wesen der Gemeinschaft"), eller som *sällskapets begrepp* ("der Begriff der Gesellschaft"). Förutom detta skiljer Tönnies även på *väsensviljan* och *valviljan*. Väsensviljan är ett tänkande som visar sig i människors oreflekterade handlingar, vilket leder till att agerandet grundas på känslor, sedvänjor eller samvete och är underordnat viljan. Valviljan, däremot, är en vilja som är underordnad tänkandet, det vill säga den visar sig i människors planerade handlingar, där mål och medel är åtskilda.

#### 3.1 Gemeinschaft och väsensviljan

Falk (1999) beskriver Gemeinschaft som de inre band som går att finna mellan människor, till exempel i släktskap, grannskap och vänskap. Dessa tar sitt uttryck genom folket i språk, sedvänjor och trosuppfattningar. Här krävs samarbete, lojalitet och gemensamma ägodelar för att de ska vara funktionella. Dessutom finner vi väsensviljan här, det vill säga delar som *behag* och *sedvana* där behag är människans behov att andas, äta och fortplanta sig. Sedvana är ett resultat av träning, erfarenhet och bildning som leder till att människor har en viss förkärlek till vissa saker och aktiviteter.

#### 3.2 Gesellschaft och valviljan

Falk (1999) anser att Gesellschaft betecknar de yttre band där människor möts som intresse- och utbytespartner, till exempel som i huset där man bor och/eller i landsortsstaden. Gesellschaft går att finna överallt i samhället men har sin mest förtätade form i storstaden. I Gesellschaft dominerar konfliktspekten som, genom olika överenskommelser i politik och offentlig debatt, kan hållas i schack. Här framträder valviljans *strävan*, *beräkning* och *medvetenhet*. En människa har mål som han/hon vill nå och för att lyckas med det väljer

han/hon sin strategi utifrån vissa yttre medel. Det är där, i strategin, vi finner förklaringen till en människas syfte med en handling.

### **3.3 Grupper**

Människan är en gruppvarse och alla individer i vårt samhälle är medlemmar i en eller flera olika grupper. Exempelvis växer en människa upp i en bestämd familj, bor på en viss ort och utövar ett visst yrke. Det är vanligt att människor införlivar många av sina roller med sin personlighet och den stora frågan, som sociologer ställer sig är, om de sociala normerna är olika i olika grupper, hur uppför sig individen och vilka normer följer han då (Allardt, 1988)?

#### ***Primärgrupper***

Primärgrupper kännetecknas av att alla medlemmar har så nära kontakt med varandra att kontakten är direkt och personlig, det råder en informell samvaro, en mycket stark vi-känsla (samhörighetskänsla) och vanligtvis är individerna känslomässigt engagerade i varandra. Däremot finns det inga fast skrivna eller formaliserade normer som upprätthåller den känsla som råder i gruppen, vilket heller inte behövs då man litar på varandra. På grund av det är det lätt att ta efter de normer och beteendemönster som övriga gruppmedlemmar uppvisar. Typiska exempel på primärgrupper är familjen, kamratgänget och i bästa fall arbetslaget (Maltén, 1992). Skulle konflikter ske inom en primärgrupp är de ofta av en stark känslomässig karaktär på grund av de nära och personliga band som finns mellan medlemmarna (Kaufmann & Kaufmann, 2005). Motpolen till primärgruppen är sekundärgruppen.

#### ***Sekundärgrupper***

En del av den närhet som finns i primärgruppen går förlorad i sekundärgruppen, som oftast är lite större. Här är interaktionen inte lika intensiv och vi-känslan är inte lika tydlig. Bra exempel på sekundärgrupper är fackföreningar, anställda på ett företag, del av ett politiskt parti. Sekundärgrupper har vanligtvis en fast organisation, skrivna regler, ämbeten och valda ledare (Maltén, 1992). De behov som skall tillfredsställas i sekundärgrupper uttrycks ofta i klara målsättningar och medlem av denna grupp blir man genom att ha just gemensamma intressen och mål. Sekundärgruppers påverkan på den enskilde individen anses i allmänhet vara mindre än påverkan från primärgrupper (Kaufmann & Kaufmann, 2005).

### ***Normer och värderingar för gruppen***

Ett villkor för att människor ska känna sig som en grupp är att där finns aktivt medvetna normer och värderingar som delas inom gruppen. Vanligtvis är en grupps normer samlade i någon form av system som man som medlem i gruppen måste känna till för att förstå hur man ska agera på ett korrekt sätt (Allardt, 1988). Inom varje grupp är det centralt att bestämma de normer och värderingar som skall gälla för just dem, då det genom detta skapas trygghet och ordning, samtidigt som krav och förväntningar klargörs för den enskilde individen. Några av de grundläggande behoven som finns för en grupp är mål, normer, kommunikation och samhörighet. Ett normsystem kan vara regel- eller personorienterat, formellt eller informellt (Maltén, 1992):

- *Regelorienterat* – förväntningarna på den enskilde individen är klart uttalade och gruppen ser mindre snällt på snedsteg.
- *Individorienterat* – regler och normer finns fortfarande kvar men de är anpassade efter medlemmarnas personlighet och efter situationens krav.
- *Skrivna/formella normer* – de här kallas vanligtvis för regler.
- *Oskrivna/informella normer* – allt som kan kallas seder och bruk hör hit.

### **3.4 Roller**

Rollteoretiker poängterar betydelsen av sociala roller. De studerar olika rollers funktion och de förväntningar som riktas mot personer i en bestämd ställning eller med en bestämd uppgift. En och samma människa har olika uppgifter och därmed också olika sociala roller. Ibland uppstår konflikt mellan dessa och det sker främst på två sätt (Angelöw & Jonsson, 2000):

- **Intra-rollkonflikt**
  - Den här konflikten innebär att individen i en och samma roll möter olika förväntningar om vad som är det riktiga beteendet, till exempel en chef som möter olika krav från olika nivåer i organisationen.
- **Inter-rollkonflikt**
  - Den här konflikten uppstår när en individ innehar flera positioner mot vilka det riktas motstridiga förväntningar. Till exempel möter en människa olika förväntningar hemma och på sin arbetsplats – en mamma har inte tid med sina barn, eftersom jobbet och hennes sociala liv tar upp för mycket av hennes tid.

## 4. Revisorer och revision

*R*apportens fjärde kapitel belyser några av de yrkesetiska regler och normer som finns preciserade för revisionsbranschen. De fördjupas under rubrikerna oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt samt tystnadsplikt. Kapitlet inleds med god revisions- och revisorssed och avslutas med ett avsnitt om skandaler och dess konsekvenser samt revisionsplikten vara eller icke-vara i Sverige.

---

### 4.1 God revisions- och revisorssed

Det är Revisorsnämnden som ansvarar och har tolkningsföreträde för att god revisors- respektive revisions- och revisorssed följs. För att utveckla den goda revisions- och revisorsseden använder nämnden främst rekommendationer och dylikt från revisorernas två intresseorganisationer, FAR och Svenska Revisorsamfundet (SRS). Övergripande mål i Revisornämndens verksamhet är att revisorer är oberoende och ägnar sig åt revisionsverksamhet av bra kvalitet samt uppfyller de etiska kraven (Revisorsnämnden, 2005). Förutom detta ska Revisorsnämnden även följa den utveckling som sker gällande nya och internationella förhållanden som påverkar eller kan komma att påverka revisionsområdet (Träff et al, 2005).

Alltsedan 1977, då etikkommittén blev till, har FAR starkt bidragit till etiken på revisorsområdet. Enligt kommitténs ordförande, Carina Bergman Marcus, står idag självständighet och opartiskhet högst upp på listan över aktuella etiska områden. Anledningen till det kan vara att de bägge områdena har stort värde för att en revisor ska kunna sköta sina uppdrag på ett optimalt sätt. När det kommer till FAR: s yrkesetiska regler är de inordnade i tre block där det första handlar om integritet, objektivitet samt opartiskhet och självständighet. Det andra blocket gäller tystnadsplikten och upplysningsplikten medan det tredje handlar om kompetens och yrkesutövning (Precht, 2005). Nedan följer nu mer ingående några av de yrkesetiska regler som FAR förespråkar med början i oberoendefrågan.

### 4.2 Oberoende

En revisors främsta uppgifter är bland annat att kontrollera redovisningens tillförlitlighet och kvalitet, kontrollera att lagar och regler följs samt att inga ekonomiska brott och oegentligheter har skett. Det är viktigt att den som anlitar en revisor för ett uppdrag kan känna sig säker på att han/hon inte har andra intressen än att just göra en bra revision (FAR,

1999). För att en revisor ska kunna utöva sitt arbete på rätt sätt måste han/hon vara oberoende. Frågan gällande oberoende är känslig och Artsberg (2005) ställer sig frågande om en revisor kan vara oberoende gentemot den part som betalar hans/hennes revisionsarvode. Vidare menar Artsberg att regler inte kan lösa allt och därför har begreppen om *faktiskt* respektive *synligt* oberoende framkommit. Det innebär i praktiken att en revisor som inte känner sig faktiskt oberoende, även om det synligt verkar vara så, ska avträda sitt uppdrag.

Reglerna omkring oberoendet är så pass centrala och omdebatterade att en statlig utredning (SOU 1999: 43) har tagit fram analysmodellen som finns med i revisorslagen (2001: 883), vilken trädde i kraft 1 januari, 2002 (FAR, 2005).

### ***Analysmodellen***

Sverige är det första landet i världen som lagfäst analysmodellen, vars innebörd är att varje revisor är skyldig att inför varje uppdrag han/hon tar pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans/hennes opartiskhet eller självständighet (FAR, 2005). Det här gäller för samtliga uppdrag som kan betecknas som revisionsverksamhet enligt dess lagliga definition (Revisorsnämnden, 2005).

Analysmodellen består av olika moment (se bilaga 2) som strukturerar upp processen för en revisor när han/hon ska bedöma sitt oberoende. Ett av momenten är att, genom att ställa sig följande frågor, pröva om något eller några av följande är hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet (FAR, 2005):

- *Egenintresse* – har revisorn ekonomiskt intresse i verksamheten han är satt att revidera?
- *Självgranskning* – ges rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet men som omfattas av granskningsuppdraget?
- *Partställning* – har revisorn agerat, i annat sammanhang, som stöd för eller emot klienten i en rättslig eller ekonomisk angelägenhet?
- *Vänskap* – har revisorn starka personliga relationer till klienten eller någon i klientens ledning?
- *Skrämsel* – känner revisorn obehag inför klienten?
- *Annat hot* – har revisorn sett andra förhållanden som kan störa hans/hennes opartiskhet eller självständighet?



Om revisorn inte finner några hot bland ovanstående punkter kan han/hon acceptera/fortlöpa uppdraget, men skulle det föreligga hot skall dessa utvärderas vad gäller deras styrka. Är hoten av den mån att de inte anses störa revisorns opartiskhet eller självständighet, då eventuella motåtgärder vidtagits, behöver revisorn ej avsäga sig uppdraget. Ett accepterat uppdrag skall dokumenteras så att revisorns opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand. Finns det däremot anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet skall uppdraget avsägas (FAR, 2005).

### 4.3 Oförenlig verksamhet

Regeln om oförenlig verksamhet hänvisar till revisorslagens förbud mot annan verksamhet än revisionsverksamhet och därtill hörande rådgivning. Syftet med förbudet är att upprätthålla en oberoende kår av revisorer (Artsberg, 2005). I och med att revisorer arbetar med olika företag och har goda ekonomiska kunskaper är de attraktiva som rådgivare i frågor rörande till exempel redovisning, skattefrågor och intern kontroll. Arnold et al (1999) skriver att revisionsbyråer de facto bedriver affärsverksamhet som styrs av ekonomiska drivkrafter, vilket på ett sätt bekräftas av den undersökning som företaget UC gjort på uppdrag av Dagens Nyheter 2004. Där kartlades att många revisorer hade flera hundra uppdrag per år. Närmare bestämt hade 129 revisorer 200 uppdrag eller mer. Den revisor som hade flest uppdrag hade hela 570 stycken (Flores, 2004). Dessvärre är detta en omdiskuterad fråga och FAR (1999) anser att konsultarbetet aldrig får gå så långt att revisorn är med i beslutsfattandet. Belfrage Carlberg (2003) skriver att det blir en balansgång mellan rollerna som oberoende granskare av redovisningen och rådgivare/konsult.

### 4.4 Upplyningsplikt

Alltsedan 1999 har svenska revisorer haft upplysningsplikt gällande misstänkta fall av ekonomisk brottslighet utförda av ledningar, VD eller styrelseledamöter. Larsson (2005) hävdar att upplysningsplikten inte är någon direkt reaktion mot skandaler och kriser utan mer är ett långsiktigt politiskt projekt, vars mål är att öka statens kontroll över ekonomin och för att givetvis bekämpa ekonomisk brottslighet. Skulle en revisor finna eller misstänka att det förekommer oegentligheter i det bolag han/hon granskar kan han/hon reagera mot detta genom påpekanden och erinringar till styrelsen och verkställande direktören och genom anmärkningar i revisionsberättelsen. En revisor har även en skyldighet att vända sig till åklagare vid misstanke om vissa brott i bolaget. I och med att en revisors arbete är inriktat på bolagets räkenskaper och ekonomiska förvaltning är hans/hennes skyldighet att anmäla brott

begränsad till att gälla brottslighet av ekonomiskt slag, till exempel bedrägeri, svindleri, mutor eller skattebrott. Dessutom omfattar revisorns upplysningsplikt endast fullbordade brott, inte sådana som är försök till eller förberedelser till brott (FAR, 1998).

#### 4.5 Tystnadsplikt

Liksom regeln om oberoende är regeln om tystnadsplikt central och omdiskuterad. En revisors tystnadsplikt anses vara nödvändig då han/hon enligt lag har rätt att få svar på alla sina frågor gällande företaget, vilket kan resultera i att revisorn sitter på känslig information. Undantagsfall från tystnadsplikten är vid de tillfällen då revisorn har upplysningsplikt (se ovan). En revisor är skyldig att ge upplysningar till medrevisor, ny revisor, särskild granskare, konkursförvaltare och åklagare. Dessutom måste en revisor kunna berätta om det som skrivs i revisionsberättelsen eller om han/hon hörs som vittne i rättegång eller i Revisorsnämndens prövningar, men utöver detta gäller tystnadsplikten (FAR, 1999).

#### 4.6 Skandaler och dess konsekvenser

Öhman (2004) menar att när en kris, såsom en redovisningsskandal sker, reagerar etablissemangen vanligtvis med att ytterligare revidera gällande lagar, regler, rekommendationer och normer. Arnold et al (1999) påtalar att, enligt Bazerman et al (1997), är skärpning av regler eller straffökning för falska rapporteringar inte effektiva metoder för att öka oberoendet. De menar att det först krävs förståelse för de bakomliggande faktorerna till revisorers felbeslut i samband med revisionen.

Idag verkar revisionsfirmor vara fångna i en dubbelsits. På ena sidan står samhället med krav på mer inspektion och mer enhetliga processer och på andra sidan finns kravet med att hålla kostnaderna på en rimlig nivå. Dessutom verkar klienterna idag efterfråga alltmer värde, vilket gör situationen än mer invecklad (Herrbach, 2004). Ju större och mer komplicerade företagen är, desto mer kompetenta måste revisorerna vara (Petersen, 2003a). I kristider har allmänheten krävt att revisionsberättelsen ska vara utformad på ett informativt sätt som kan varna intressenterna i tid. Revisorer kan då vara en hjälp att återta sitt förtroende genom att presentera förståeliga och korrekta siffror i boksluten (Petersen, 2003b). Arnold et al (1999) lyfter fram forskning från De Matinis & Burrowes (1996) som indikerar att bilden av revisorer som professionella har minskat som en följd av bolagsskandaler och rättegångsfall med revisorer involverade. Artsberg (2005) däremot påstår att revisorskårens ställning verkar stärkas av skandaler där auktoriserade revisorer är inblandade.

#### 4.7 Revisionsplikten

Enligt artikel 51 i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv ska företags årsbokslut och förvaltningsberättelse granskas. Däremot låter EG-rätten de enskilda medlemsländerna själva bestämma om de vill undanta mindre företag från revisionsplikten. Förutsättningen är dock att företagen inte överskrider två av följande tre gränsvärden (senaste två åren); 50 anställda, en omsättning på 7,3 miljoner euro eller en balansomslutning på 3,65 miljoner euro. Samtliga EU-länder (av dem som ingick före utvidgningen 2004), med undantag för de nordiska länderna, har valt att utnyttja den här möjligheten (Halling, 2005a).

##### *Motiv för att avskaffa revisionsplikten*

Vid ett seminarium i mars, 2005, presenterade Svenskt Näringsliv en rapport om revisionsplikten i små och medelstora företag. I rapporten (*Revisionsplikten i små aktiebolag*<sup>1</sup>) konstaterar författarna, professorerna Per Thorell och Claes Norberg, att revisionsplikten inte går att försvara i sin nuvarande form. Skälet ansågs vara att kostnaden för företagen är större än den totala nyttan av revisionsplikten (Halling, 2005b). Enligt Dan Brännström (2005) har Svenskt Näringsliv främst pekat på kostnadsaspekten och på det faktum att andra EU-länder har utnyttjat möjligheten att undanta de minsta bolagen från revisionsplikt. Andra motiv för att ta bort revisionsplikten är att man vill göra det enklare för små företag.

##### *Motiv för att behålla revisionsplikten*

Martin Johansson (2005), från Svenska Revisorsamfundet (SRS), säger att argumentet, som bland annat Svenskt Näringsliv har, att revision är dyrt, inte är riktigt gångbart då ingen har kunnat beräkna hur stora kostnaderna egentligen är. Skulle revisionsplikten tas bort för små och medelstora företag skulle kravet på att årsredovisningarna revideras försvinna, vilket i sin tur skulle öka risken för alla kreditgivare. Halling (2005c) skriver att Sigurd Elofsson från Ekobrottsmyndigheten anser att ur deras synvinkel fyller revisionsplikten i små och medelstora företag en viktig funktion. Revision kan förebygga brott som beror på okunskap eller slarv, som till exempel försenade årsredovisningar.

---

<sup>1</sup> Rapporten finns att hämta på  
<[http://sn.svensktnaringsliv.se/sn/publi.nsf/Publikationerview/37EFE1D21F36BEE5C1256FC400578EE2/\\$File/PUB200503-008.pdf](http://sn.svensktnaringsliv.se/sn/publi.nsf/Publikationerview/37EFE1D21F36BEE5C1256FC400578EE2/$File/PUB200503-008.pdf)>

Thorell och Norberg (2005) behandlar en praktiskt viktig fråga och det är hur ett avskaffande av revisionsplikten skulle kunna påverka revisionsbranschen. Vid en granskning av material från England (som 1993 införde undantag från revision för små och medelstora företag) har det visat sig att de negativa effekterna inte blev så stora som vissa befarat. Det visade sig nämligen att det man förlorade i revisionsarbete i hög grad ersattes av andra tjänster. De som klarat sig bäst var de stora byråerna medan de små revisionsfirmorna såg sig tappa uppdrag. Det saknas empiriska data som motiverar revisionsplikt i små och medelstora företag (Thorell & Norberg, 2005). Axenborg (2005) däremot försvarar revisionsplikten med att det saknas data som säger att den skulle kosta mer än den smakar. Hon anser att vill ett litet bolag slippa revision finns alltid möjligheten att driva verksamheten som enskild firma eller handelsbolag. Martin Johansson (2005) nämner att det är korrekt att de flesta andra länder inte ställer krav på revision men att det hela inte är så enkelt. Han menar att utan att beakta vilka system andra länder har för granskning och kontroll blir det hela som att jämföra äpplen med päron.

## 5. Respondenterna samt fakta om Varbergs kommun

*Kapitlet innehåller en presentation av de fyra revisorer vi intervjuat samt en inblick i respektive revisors revisionsbyrå vad gäller antal anställda och klientuppdrag. Vi avslutar kapitlet med fakta om Varbergs kommun samt revisorernas åsikt om hur det är att verka som revisor i Varberg.*

---

### 5.1 Revisor A

Revisor A är sedan tolv år tillbaka godkänd revisor. Han har arbetat på nuvarande byrå i fem år, tidigare var han anställd på en annan byrå i Varberg. På byrån arbetar fyra personer varav tre är revisorer och en är assistent. Revisor A handhar cirka 120 revisionsuppdrag per år, vilka till 95 % är rena revisionsuppdrag och resterande fem procent är bland annat så kallade kombinerade uppdrag. Klienterna är små, cirka 90 % är så kallade 10/24-bolag (10 eller färre anställda samt en årsomsättning som inte överstiger 24 miljoner). Resterande klienter är bolag med cirka 20-25 anställda samt något lite större. Huvuddelen av klienterna finns i Varbergs kommun och resterande i Halmstad, Kungsbacka och Göteborg. Dessutom handhar byrån ett fåtal klienter som flyttat på sig, men som behållit dem som revisorer.

### 5.2 Revisor B

Revisor B blev godkänd revisor 1977 och då startade han även sin revisionsbyrå som han sedan arbetat på i 27 år. På byrån arbetar det sammanlagt nio personer varav tre är revisorer. Revisor B är revisor för cirka 125 aktiebolag och till det kommer dessutom uppdrag för ett antal handelsbolag, kommanditbolag samt enskilda firmor. De andra två revisorerna på byrån har ungefär samma arbetsmängd. Klienternas storlek varierar mellan små och medelstora företag med omsättning från 1-75 miljoner kronor eller från en anställd till 60-70. Spridningen på klienterna är 85 % i Varberg och resterande 15 % är uppdelat på Falkenberg, Halmstad, Borås, Göteborg samt Stockholm.

### 5.3 Revisor C

Byrån startades 27 september, 1967 och sedan dess har Revisor C arbetat där. Han blev godkänd revisor 1984. På byrån finns 18 anställda. Förutom Revisor C och hans auktoriserade kollega, arbetar där personer med revisorsbakgrunder, personer som arbetat på skattemyndigheten samt några civilekonomer. Byrån handhar cirka 600 uppdrag per år varav 400 är aktiebolag och dessa uppdrag är jämt fördelade på de båda revisorerna. Klienternas storlek finns det ingen statistik på men det är allt från enmansföretag till företag som omsätter 700 miljoner med flera hundra anställda. Majoriteten av klienterna befinner sig i Halland och främst Varberg. Revisionsbyrån har dock andra uppdrag i bland annat Småland, Göteborg, Malmö, Stockholm samt Östersund. Klienterna utanför närområdet är ofta klienter som flyttat men behållit sin revisor. Dessutom arbetar byrån med utländska moderbolag, vilka har dotterbolag belägna i Sverige.

### 5.4 Revisor D

Revisor D har jobbat som revisor sedan 1989 då han började som assistent. Sedan dess har han arbetat sig uppåt till att nu verka som auktoriserad revisor. På byrån arbetar 18 personer varav sex är påskrivande revisorer, 4-5 arbetar med bokslut och redovisning och resterande jobbar med revision (assistenter). Revisor D utför 57 påskrivande uppdrag och har upptill det cirka 80 uppdrag som han jobbar aktivt med men där han inte är den påskrivande revisorn. Klienternas storlek varierar och deras spridning är mellan Trelleborg i söder till Ludvika i norr. De klienter som ligger utanför närområdet är klienter som har flyttat från staden eller kedjor som blivit avknoppade.

### 5.5 Varbergs kommun

Svenska Kommunförbundet (2005) har delat in Sveriges 290 kommuner i nio grupper beroende på strukturella egenskaper som bland annat befolkningsstorlek, pendlingsmönster och näringslivsstruktur. Enligt den här indelningen finns det tre storstäder i Sverige och de är Stockholm, Göteborg och Malmö. Av 290 kommuner är 27 kommuner ”större städer” och här finner vi Varbergs kommun. Kategorin innebär att kommunen har 50 000-200 000 invånare samt en tätortsgrad som är högre än 70 %. Enligt Varbergs Kommuns (2005) hemsida är kommunens yta 874 kvadratkilometer och det bor cirka 27 000 i staden och 27 000 bor på landsbygden, eller i kringliggande tätorter. Svenskt Näringsliv (2005) har 1 801 medlemsföretag i Hallandsregionen, som Varbergs kommun tillhör. Av dessa företag har 69 % färre än 10 anställda.

### 5.6 Att vara revisor i Varbergs kommun

Att vara revisor i en stad som Varberg har givetvis sina för- och nackdelar. I en mindre stad som Varberg är det större chans att man känner de människor som senare blir ens klienter, eller att man, i motsats till en större stad, umgås mer med sina klienter på ett socialt plan. Klienternas storlek varierar mellan små och medelstora företag med omsättning från 1-75 miljoner kronor eller från en anställd till 60-70. Denna storlek är mest vanlig i en stad som Varberg då här inte finns många större företag. Majoriteten av respondenterna anser inte att det föreligger några svårigheter med detta. En revisor menar att med rätt organisation innanför väggarna blir det inga problem. En annan sa att det beror helt och hållet på var man lägger nivån, kan man till exempel vara medlem i samma golfklubb som sin klient och det ansåg han att man kunde. En revisor sade att, ”även fast man är en grå och tråkig revisor måste man ha ett socialt liv”. En annan revisor säger att som revisor har man en skyldighet att ta reda på saker och ting om sin klient, så det handlar inte om att gå och gömma sig så fort man ser en klient på stan under lunchrusningen. En revisor menar att man nog är lite mer anonym i en storstad, men, tillägger han sedan, att när han besöker sin kollega i Göteborg, vilken platsar under rubriken storstad, springer även denne revisor på sina klienter.

## 6. Revisorernas åsikter

*Kapitel sex tar upp empirin vi sammanställt från våra intervjuer strukturerat efter rubrikerna god revisions- och revisorssed, oberoende, oförenlig verksamhet, upplysningsplikt, tystnadsplikt samt skandaler och dess konsekvenser. Kapitlet avslutas med revisorernas åsikter gällande revisionspliktens vara eller icke-vara.*

---

### 6.1 God revisions- och revisorssed

God revisions- och revisorssed handlar om yrkesetik och de tillfrågade revisorerna säger bland annat att revision i grund och botten handlar om att följa de lagar och regler som finns på området. En revisor nämner ordet integritet som viktigt, det vill säga att man sätter sina gränser och känner efter själv vad som är rätt och fel. En annan menar att de uppdrag man åtar sig speglar ens revisorssed. Dessutom är sans och vett och ett allmänt omdöme viktigt när man utför sina revisioner. Respondenterna påpekar att det i deras yrke, som revisor, framförallt handlar om subjektiva bedömningar och på grund av det är det därför viktigt att man inte påverkas för mycket av andra. Man måste ha en egen uppfattning och stå för den. ”En revisor måste ha balans i sina uttalanden utan att trampa över lagar och bestämmelser alltför mycket”, tycker en revisor.

### 6.2 Oberoende

En revisor menar att oberoende är att fatta sina beslut utifrån en professionell inställning utan att påverkas av någonting annat. Samtliga respondenter håller med om att bara för att man känner någon är det i sig inget jäv, däremot om vänskapen skulle påverka deras arbete som revisor, då avsäger de sig uppdraget. De anser att om man skulle lägga nivån på att man inte får veta vem klienten är när man åtar sig uppdraget skulle det inte fungera alls. Det är en bedömning man får göra och det är upp till varje revisor att ha den integriteten att inte falla för vänskapstrycket, men visst finns de situationerna. En respondent påpekar att revision i sig är ett jäv eftersom revisorn är beroende av sin klient på grund av att det är klienten som indirekt betalar revisorns lön. Det är ju från revisor till revisor hur man påverkas. ”En revisor är inte mer än en människa”, menar någon. Han fortsätter och säger att risken för ”vänskapsjäv” nog är större i en mindre stad men att han personligen inte uppfattar det som ett problem i Varberg, vilket inte heller de andra revisorerna verkar uppleva.



”Oberoendet är en omdömesfråga och känner du dig inte oberoende så ska du inte åta dig uppdraget, oavsett om du skulle vidta motåtgärder så är det bättre att inte ha uppdraget”, säger en revisor. Han poängterar vidare att det är just känslan av oberoende som är viktig. Han menar att det inte är det faktiska som avgör om det är ett jäv eller inte, utan vad omgivningen och motparten har för uppfattning. Han menar att om någon skulle uppfatta att han inte var oberoende i en viss situation då är det ett problem och då skulle han tacka nej till uppdraget eller avsäga sig pågående uppdrag. Det är ingen av respondenterna som åtagit sig ett uppdrag där de redan innan inte känt sig oberoende. Däremot har de under pågående uppdrag av sagt sig rollen som revisor om de under arbetets gång känt att det inte haft en 100 % -ig oberoendeställning.

### *Analysmodellen*

”Analysmodellen är en förbättring mot innan”, säger en revisor. Han tycker den är bra för den gör att man går igenom innan om man är oberoende eller inte, och om man inte är det, vilka åtgärder man då kan ta till. Någon nämner att när analysmodellen kom så tyckte han att det var ännu en onödig blankett, något som kunden får betala för. Trots det tycker han ändå att den är en bra självgranskning som går snabbt att genomföra. Samtliga respondenter är överens om att analysmodellen är bra då den tvingar en att tänka till och fråga sig om man är oberoende i sin åsikt. Det handlar om en subjektiv bedömning, en bedömning man måste göra själv då vi alla har olika uppfattningar om saker och ting. Man kan inte säkert veta var gränserna går, utan det gäller att gå tillbaka till sig själv när man gör sin bedömning. En av revisorerna poängterar just detta med att det är en självgranskning och han undrar hur självkritisk man egentligen är mot sig själv?

### **6.3 Oförenlig verksamhet**

En respondent menar att debatten kring oförenlig verksamhet handlar om hur mycket de som revisorer får göra. ”Man får inte lämna sådan rådgivning till en klient som revisorn sedan ska ta ställning till, där går gränsen”, menar en revisor. Respondenterna klargör tydligt att som revisor för ett bolag får du inte fungera även som konsult, däremot får andra personer på samma byrå utföra konsultering med bolaget, det vill säga ett kombinerat uppdrag. ”Vid kombiuppdrag”, säger en av revisorerna, ”får revisorn inte personligen medverka i att ta fram bokslut och årsredovisningar, utan det får någon annan på byrån göra”. En revisor berättar att regelverket nuförtiden säger att du i dessa situationer ska ha en organisation inom verksamheten, du kan ha ett bolag där du klart avgränsat visar och kan visa genom din

dokumentation att den personen som gör bokslutet under inga omständigheter är med i revisorsteamet. En annan av revisorerna säger att deras byrå är uppdelad genom en särskild redovisningsdel för att klara av kravet av oberoende.

#### 6.4 Upplyningsplikt

Det råder samstämmighet vad gäller svårigheten på området upplyningsplikt. En revisor beskriver det som att upplyningsplikt är att bita den hand som föder en eftersom en revisor måste anmäla sin klient. En annan revisor säger att upplyningsplikten har satt fokus på en viktig sak. Den styr upp deras arbete på så sätt att de inte kan låta vad som helst passera, för skulle en revisor göra det och det upptäcks i efterhand så kan han/hon bli skadeståndsskyldig. ”Eftersom vi inte är jurister utan bara ekonomer är det svårt att göra en riktig bedömning av vad som är ett brott”, menar en av revisorerna. En annan av revisorerna säger att han i praktiken inte anmält någon, men däremot funderat och diskuterat med ekobrottsmyndigheten om han skulle anmäla eller inte. De här klienterna har han inte kvar för han anser inte att det är det klientelet som han vill ha på sin byrå. Han finner inga problem att avsäga sig sådana uppdrag för när man kommit så långt att det råder upplyningsplikt då har kunden brutit förtroendet.

”Ett storstadsproblem”, tycker någon och menar att i storstäder är man mer anonym. Om en klient hittade på något riktigt stort i Varberg skulle det spridas relativt snabbt. En av revisorerna har gjort en anmälan, vilket han aldrig trodde han skulle göra då lagstiftningen ursprungligen kom men det dröjde endast tre månader tills han anmälde en (före detta) klient. Han säger även att de har cirka en klient i månaden som de sätter sig ner och diskuterar och då handlar det oftast om gravt orena revisionsberättelser. En revisor har aldrig anmält och heller aldrig varit i situationer där han funderat på att göra det. De håller alla med om att det inte förekommer särskilt mycket oegentligheter i staden Varberg. En del av dem har kollegor i de större städerna, bland annat Göteborg och Malmö, och får av dem veta att de är mycket mer utsatta för oegentligheter där.

### 6.5 Tystnadsplikt

Respondenterna är eniga över att tystnadsplikten för revisorn är en bra sak och något som faktiskt krävs i deras arbete. På frågan om det finns en konfliktsituation mellan tystnadsplikten och upplysningsplikten blir svaret nej. ”Tystnadsplikten är inget problem, den fungerar hur bra som helst”, säger en av revisorerna. Han framhåller att förhållandet mellan en revisor och en klient bygger på ett visst förtroende och skulle en klient mot förmodan syssla med någon slags brottslighet så har klienten, förutom att ha lurat staten och alla andra, även lurat revisorn och då skulle revisorns förtroende för denne inte finnas kvar och då skulle han inte tveka att anmäla eller avsäga sig uppdraget. Om tystnadsplikten skulle utgöra ett hinder, uttalar sig en av revisorerna följande: ”Nej, absolut inte, den är jätteviktig för en revisor, den hjälper till att öppna upp kunden.” En revisor menar att om inte tystnadsplikten hade funnits hade jobbet varit mycket svårare och han avslutar med att säga ”tystnadsplikten är en grundförutsättning”.

### 6.6 Skandaler och dess konsekvenser

En revisor menar att de nya lagar och regler som ständigt dyker upp har kommit till på grund av de skandaler som hänt i samhället. Han påpekar att det är bra att det uppmärksammas men att det tyvärr drabbar alla, framförallt de mindre företagen. De nya lagar och regleringar som kommer kräver ökade kunskaper hos revisorerna. Respondenterna är alla överens om att det gäller att hänga med i de förändringar som sker. Nya lagar och regler kommer ständigt och en av anledningarna är, enligt revisorerna, de skandaler som hänt. En revisor sade att deras revisionsbyrå spenderar minst en halv miljon kronor per år på utbildning av nyheter. Enligt honom är det endast civilrätten som fungerar lagstiftningsmässigt och att skatterätten nuförtiden är en färskvara.

En kommentar vi får från revisorerna är att skandalerna är förödande och att de förändrar arbetsklimatet. En respondent tror inte att klienternas förtroende för honom minskat. Han menar att diskussionen ligger över både hans byrå och honom själv. En tredje revisor tror inte heller att hans klienters förtroende har minskat däremot tror han att människor utanför har tappat förtroende för revisorns yrke. Han menar att det inte spelar någon roll var någonstans skandalerna äger rum, om det är här i Sverige eller om det sker i USA. Oavsett så påverkar det ändå revisorskåren negativt genom alla stora rubriker. Han förstår inte själv hur revisorerna kan missa dessa stora ekonomiska överträdelser som händer, hur dessa stora summor bara kan försvinna i företagen.

### 6.7 Revisionsplikten

”Om revisionsplikten för de små bolagen skulle tas bort skulle det drabba oss ganska mycket”, säger en av revisorerna. Han fortsätter med att säga att 50 % av uppdragen som kommer till hans byrå är färdiga ärenden där han bara gör revisionen. Skulle revisionsplikten avskaffas skulle en stor del av dessa inte behöva komma dit alls utan de skulle kunna få all den hjälp de behöver på en redovisningsfirma. En annan revisor misstänker att antal revisionsuppdrag skulle minska men att det inte skulle vara något problem. Han tror att de skulle få lika mycket att göra eftersom banker och finansiärer ändå kommer att kräva en revisionsgranskning av sina kunder. Det är ingen av revisorerna som tror att de som byrå skulle försvinna, däremot säger några av dem att de antagligen skulle behöva byta inriktning på sina uppdrag genom att ta fler konsultuppdrag eller utföra mer bokföring. Någon säger att det kanske skulle bli tungt ett par år och att de kanske inte skulle kunna ha så många anställda, men att de ändå skulle kunna fortsätta arbeta som revisionsbyrå utan större problem. En revisor påpekar att anledningen för att avskaffa revisionsplikten är för att minska kostnaderna för de små bolagen, men han menar att det resonemanget är märkligt då revisionskostnaden är så liten i jämförelse till ett företags andra kostnader. En annan revisor menar att debatten startat från olika förutsättningar och därför blir det fel från första början. Han förklarar att debatten runt revisionsplikten handlar om kostnaden för revisionen, att det är störande för näringslivet. Dessutom, anser en revisor, att om ett företag vill slippa revisionsplikten kan de driva en enskild firma, ett handelsbolag eller ett kommanditbolag. ”Men”, fortsätter han, ”varför gör inte människor det? Jo, för att de vill driva ett aktiebolag för där är ansvaret begränsat.” Det begränsade ansvaret är en anledning till att det finns revisionsplikt för aktiebolag, då intressenter vill ha någon slags kontroll att pengarna hanteras på rätt sätt.

En av revisorerna antyder att frågan om revisionsplikten är politisk eftersom man genom detta förslag kan skaffa sig röster bland småföretagarna. En av revisorerna för en diskussion om själva debatten om revisionsplikten och han menar att det inte handlar om revisionsplikten hit eller dit utan att vi i Sverige har för få eller felaktiga företagsformer. Med det menar han att oavsett storlek har bolagen samma aktiebolagsrätt och samma skatterätt att hålla sig till och i princip samma krav på revision. Han menar att på grund av detta har vi i Sverige fel i grunden, men skulle man hitta en ny företagsform med nya ansvarsområden skulle man få ändra på så mycket i lagstiftningen och därför tror han att det har stupat. En revisor undrar hur näringslivet skulle se ut utan revision. Det finns ingen diskussion i Sverige om nya företagsformer och det tycker en av revisorerna är ett allvarligt problem. Skälet till att man

ska ta bort revisionsplikten i Sverige är för att andra länder gjort det, men påpekar han, så har andra länder andra förutsättningar. ”Ge oss samma förutsättningar så är jag gärna med på det”, säger han och fortsätter, ”vi ska veta vår plats i världen, det är viktigt, vi är en flugskit och det ska vi vara väldigt glada för ibland, men vi är inte större än så”. ”Ge oss en ny företagsform så kan vi börja snacka om hur det ska hanteras istället”, avslutar han.

En av revisorerna tror att det kommer alternativa aktiebolagsformer för mindre bolag. Det som kan ställa till problem om slopandet av revisionsplikten går igenom, påpekar han, är att en revisor måste göra ett visst antal revisionstimmar<sup>2</sup> för att behålla sin titel, vilket kan ställa till det för många om gränserna blir för höga (gränserna för vilka bolag som ska få slippa revisionsplikten). Om exempelvis gränserna blir runt 20-25 miljoner i omsättning kommer nog många revisorer försvinna.

De intervjuade revisorerna fick göra en uppskattning av hur många uppdrag de ansåg krävdes per revisor och år för att verksamheten skall gå runt rent ekonomiskt. En av revisorerna säger att han nog skulle klara sig på ungefär 80-90 uppdrag per år men att det beror på klienternas storlek. Är det väldigt stora uppdrag skulle man kanske klara sig på färre, kanske 25 stycken. En revisor lägger ribban mellan 60-100 uppdrag per år om de är av vettig storlek för att, som han sa, få en ekonomi i det. En svår fråga tycker någon, men svarar att han nog skulle klara sig med, om de var av vettig storlek, cirka 60-70 uppdrag per år. En annan revisor anser att 120 uppdrag per år är ett grännsfall uppåt och att runt 80-100 uppdrag är lagom. Då kan man försörja sig vettigt samtidigt som man gör en bra revision. Han illustrerar lagom arbetsmängd med att säga att ett revisionsuppdrag varannan dag är rimligt.

---

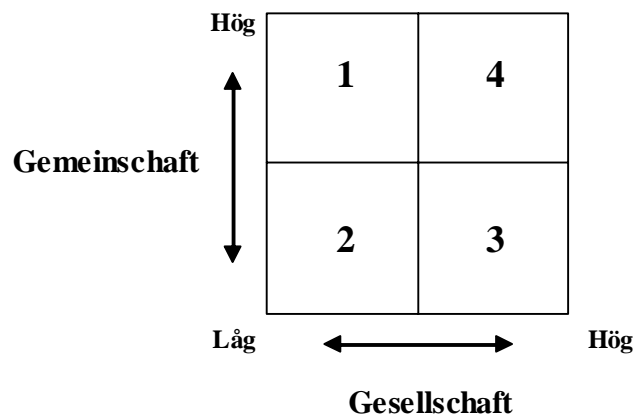
<sup>2</sup> För att behålla sin titel som godkänd eller auktoriserad revisor krävs det att han/hon under den femårsperiod som närmast föregår ansökan har utövat revisionsverksamhet omfattande minst 1 500 timmar (Revisorsnämnden, 2005).

## 7. Analys och slutdiskussion

**K**apitel sju ger svar på de frågor vi ställde upp i rapportens inledande kapitel angående revisorerna i Varberg och deras syn på branschens egna etiska regler, skandaler och dess konsekvenser samt hur de ser på diskussionen om revisionspliktens vara eller icke-vara. Dessutom, för att komplettera och illustrera delar av vårt resonemang i analys och slutdiskussion, har vi skapat figur 7.1 som inleder kapitlet.

### 7.1 Den samhälleliga kontexten

För att åskådliggöra Ferdinand Tönnies resonemang om samhällets inverkan på människan har vi skapat figur 7.1 för att illustrera hans teori angående gemenskap och främlingskap beroende på samhällets storlek.



Figur 7:1. Samhällets inverkan på människan beroende på samhällets storlek.

I ruta ett är Gemeinschaft hög och Gesellschaft låg. Här rör sig människor i ett sammanhang med sin närmsta släkt och vänner och de bor på landet eller i en mindre kommun. I ruta två är både Gemeinschaft och Gesellschaft låg. Här är förhållandet mellan människorna alltifrån grannar till totala främlingar och de bor på landet eller i en mindre kommun. I ruta tre är Gemeinschaft låg och Gesellschaft hög. Här bor människorna i en storstad och de är främlingar och/eller grannar med varandra. I ruta fyra är både Gemeinschaft och Gesellschaft höga. Människorna här rör sig i ett sammanhang med närmsta släkten och vänner och de bor i en storstad.

Vi anser att teorierna kring primär- och sekundärgrupper går att knyta an till samtliga rutor. När Gemeinschaft är hög dominerar primärgruppen, det vill säga i ruta ett och fyra och när den är som lägst är sekundärgruppen mest framträdande, närmare bestämt i ruta två och tre.

Utifrån vad revisorerna säger, samt Svenska Kommunförbundets indelning, placerar vi respondenterna i kontexten av ruta ett eller två. Utöver det framträder det klart att revisorskåren utgör en sekundärgrupp för våra respondenter. Precis som teorin föreskriver för sekundärgrupper har revisorerna en fast organisation med skrivna regler. Normerna, i sin tur, är regelorienterade och formella. Vidare kan vi se att det hos respondenterna kan finnas en grogrund för, vad som i teorin benämns en intra-rollkonflikt, av den orsaken att denna konflikt innebär att individen i en och samma roll möter olika förväntningar från sig själv och sin närmsta omgivning, men även från andra håll. I revisorernas fall finner vi påverkan både från närmiljön som nära, nära och från kollegor men även från branschorgan som Revisorsnämnden, FAR samt SRS. Precis som belyses i teorin bidrar FAR starkt till upprättandet av branschens etiska regler och respondenterna själva påpekar att det i deras yrke främst handlar om subjektiva bedömningar. De påtalar att det är viktigt att man inte påverkas för mycket av andra, vilket leder oss in på det första etiska området rörande oberoendet.

## 7.2 Oberoende

Revisorerna vi pratat med sa att bara för att de känner någon är det i sig inget jäv, däremot om vänskapen skulle påverka deras arbete som revisor, då skulle de avsäga sig uppdraget. Enligt Artsberg krävs det att en revisor är oberoende för att kunna utöva sitt arbete på rätt sätt, men att frågan kring oberoende är känslig, vilket vi håller med om. Vi anser att oberoendet är en etisk aspekt som inte kan förklaras svart på vitt, men vi gör ett försök genom att placera in frågan i figur 7.1.

Vi anser att en revisor som befinner sig i ruta ett eller fyra bör ha det mycket svårt att hantera oberoendet på grund av att han/hon då har att göra med medlemmar i primärgruppen (släkt och vänner). Nu råder analysmodellen bot på aspekten med släktingar, eftersom en revisor helt enkelt inte får vara släkt med sin klient. Vidare ska revisorn ifrågasätta om han/hon har starka personliga relationer till klienten eller någon i klientens ledning, vilket borde gallra bort några klienter till för de revisorer som befinner sig i ruta ett eller fyra. Men vi tror inte att samtliga vänner gallras bort här, då analysmodellen är en självgranskningsmodell. Med anledning av det ifrågasätter både vi, och en av revisorerna, hur kritisk man egentligen är mot

sig själv? Vi anser att vid upprättandet av analysmodellen bör en utomstående part medverka, till exempel en kollega. Som vi har erfarenhet av kan man lätt bli blind på sin egen text eller sitt eget arbete, därför anser vi att fyra ögon är bättre än två. Vi tror att analysmodellen på så vis skulle kunna fungera ännu bättre. Hänsyn får naturligtvis tas till den extra tid en andra part lägger ner på granskningen, men vi anser att revisorerna, byrån och inte minst klienten vinner på detta i slutändan.

En revisor menade att risken för ”vänskapsjäv” antagligen är större i en mindre stad, däremot verkade ingen av revisorerna anse att det är ett problem i Varberg. En revisor sa att oberoendet är en bedömning och att det är upp till varje revisor att ha den integriteten att inte falla för vänskapstrycket. Men har revisorerna den integriteten? Är det inte svårt att bedöma oberoendet när man själv är en del i relationen? Och hur bedömer man vänner till vänner? Frågan vi ställer oss är helt enkelt var revisorerna lägger nivån, det vill säga hur väl kan de känna sin klient? Kan man vara medlem i samma golfklubb?

Det lättaste vore naturligtvis att exkludera alla som på något sätt ingår i ens sociala liv, men det blir i stort sett omöjligt om man är verksam i en mindre stad av Varbergs kaliber. Antagligen kan man vara medlem i samma golfklubb, men vi anser att om revisorer vill behålla sitt oberoende så långt som möjligt bör han/hon inte socialisera med sina klienter. I vår figur är det bästa läget för oberoendet i ruta tre, det vill säga då revisorn verkar i en storstad och har en klient som han/hon inte känner. Därför att man då, enligt oss, får ett mer distanserat förhållande till sin klient och privata personliga åsikter och känslor finns det inget utrymme för. Respondenterna ansåg dock att om man inte får veta vem klienten är när man åtar sig uppdraget skulle revisionsarbetet inte fungera.

En revisor menade att oberoende är att fatta sina beslut utifrån en professionell inställning utan att påverkas av någonting annat. Vi tror inte att det, som människa, är möjligt att vara opåverkad i sina beslut, och som en respondent sa – ”en revisor är inte mer än en människa”. En annan revisor menade att det inte är det faktiska som avgör om det är ett jäv eller inte, utan vad omgivningen och motparten har för uppfattning, vilket i stort sett går i linje med Artsbergs resonemang om faktiskt respektive synligt oberoende. Revisorn menade att det är just känslan av oberoende som är viktig. Det vill säga, skulle någon i omgivningen anse att revisorn verkade vara i en beroendeställning till sin klient, skulle han avsäga sig uppdraget.



Vi frågar oss om det är rätt alla gånger, att lyssna på andra och inte lita på sin egen bedömning? Vi hävdar att en revisor bör ha i åtanke att ju mer Gemeinschaft som råder i närmiljön, det vill säga ju tätare relationerna är, desto mer pratas och skvallras det och i vissa fall kanske det inte ligger någon sanning i pratet som går. Men visst, börjar snacket gå är det antagligen bekvämast att upphöra som revisor för den klienten.

### 7.3 Oförenlig verksamhet

Debatten om oförenlig verksamhet handlar om hur mycket revisorerna får göra. Vi anser inte att den dubbelsits som revisorer kan hamna i, då klienten vill rådgöra med dem, är ett problem specifikt för revisorerna i Varberg, utan är en rollkonflikt som kan uppstå oavsett ruta vi utgår från. Respondenterna klargör tydligt hur de handskas med balansgången mellan, som Belfrage Carlberg påtalar, rollerna som oberoende granskare av redovisningen och rådgivare/konsult. Det här är två roller som vi tror kan leda till en, vad som i teorin benämns, inter-rollkonflikt. Det blir motstridiga förväntningar på revisorn eftersom han/hon inte får agera rådgivare vid utförandet av sitt revisionsarbete. Rollkonflikten kan då uppstå när klienten anser att han/hon borde få svar på sina frågor eftersom han/hon betalat dyrt för revisorns tjänster. Vi kan, likt Arnold et al, konstatera att revisorer bedriver affärsverksamhet som styrs av ekonomiska drivkrafter. Skulle revisorerna endast få göra revisioner, uppskattar våra respondenter att om de har normalstora klienter krävs det alltifrån 60 till 100 uppdrag i genomsnitt på ett år för att rörelsen ska gå runt. Troligen är detta fenomen likvärdigt för alla revisorer och detta etiska område är antagligen lika komplicerat oavsett ort man är verksam i. Därför anser vi att ingen av rutorna i figur 7.1 ensamt är applicerbar.

### 7.4 Upplyningsplikt

Upplyningsplikten innebär, enligt FAR, bland annat att revisorn ska upplysa om de ekonomiska oegentligheter han/hon finner. Revisorerna i Varberg menade att upplyningsplikten är ett svårt område men, som en revisor sade, det har satt fokus på en viktig sak och det styr upp deras arbete så att de inte kan låta vad som helst passera. Den kommentaren gör oss lite konfunderade, för vad är ”vad som helst”? Dessutom säger en revisor att han tycker det är svårt att avgöra om det är ett brott eftersom han, som ekonom, inte är utbildad jurist. Det ställer vi oss också frågande till då ekonomer vanligtvis läser en del juridik. Dessutom borde väl en utbildad revisor vara insatt i vad som är ett brott, eller i alla fall ha tillräckligt med sunt förnuft att göra en sådan bedömning. Vi vill inte på något sätt antyda att revisorerna i Varberg är mindre kompetenta än de i storstäderna, men kanske kan

deras svar ovan härledas till, som de själva säger, att det sällan förekommer oegentligheter i Varberg. En förklaring vi kan se är att primärgruppen är mer framträdande i ett samhälle med hög Gemeinschaft, vilket innebär en stark samhörighetskänsla mellan gruppmedlemmarna som gör att de är mindre benägna att utföra oegentligheter.

Oegentligheter verkar vara mer ett storstadsproblem, vilket är ett antagande vi grundar på revisorernas uttalanden. Applicerar vi det i figur 7.1 blir det således främst ett problem som revisorer i ruta tre och fyra får hantera. Det kan stämma med de faktorer en omgivning med hög Gesellschaft besitter med bland annat anonymitet, vilket också en av revisorerna påtalade när han sa att man är mer anonym i en storstad. Vidare sa han att skulle en klient hitta på något riktigt stort i Varberg skulle det spridas relativt snabbt. Det kan alltså finnas en fördel att vara revisor i en omgivning med låg Gesellschaft, eftersom anonymiteten här kan antas vara lägre. Om det sedan stämmer att en liten stad innebär färre oegentligheter får vi låta vara osagt. Däremot anser vi att det kanske är tur att revisorerna upplever så få oegentligheter av den anledningen att det antagligen är svårare att hantera dessa på grund av de nära relationerna som kan finnas i en liten stad. Kanske att de nära relationerna skapar tveksamheter hos revisorerna i deras bedömning av vad som är rätt och fel. Kanske att revisorerna inte ser graden av ett fel lika högt som för en klient man inte känner. Eller är det tvärtom att man som revisor till en klient, vilken man har en social relation till, blir mer upprörd av minsta fel man upptäcker och alltså då lättare anmäler en sådan klient. En tanke vi lyfter är om revisorerna eventuellt känner påtryckningar från näringslivet? Är det så att revisorerna ser mellan fingrarna för att inte riskera att deras klienter går i konkurs, vilket skulle försämra dynamiken i näringslivet i Varbergs kommun?

### **7.5 Tystnadsplikten**

Revisorerna är alla eniga om att tystnadsplikten är bra och krävs i deras arbete, vilket går i linje med vad FAR anser. Å andra sidan kanske det inte är så märkligt att revisorerna har samma åsikt som en av normgivarna har i frågan, då de som medlemmar av en profession bör ha samma principiella värderingar i grund och botten. Vi försökte applicera tystnadsplikten i figur 7.1, men det var komplicerat. Genom ett långsökt resonemang kom vi fram till att tystnadsplikten antagligen är lättast att bryta i ruta tre. Här har revisorn ett mer distanserat och inte så personligt förhållande till sin klient, och bor dessutom i en storstad, vilket torde göra det lättare att bryta tystnadsplikten. I ruta ett borde det vara enklast att hålla tystnadsplikten, eftersom revisorn här har en nära relation till sin klient. Dessutom tror vi kanske att

revisorerna som befinner sig i ruta ett och två tänker efter en eller två gånger innan de pratar, för vem vet vem som lyssnar? Vi konstaterar i alla fall, liksom en av revisorerna gör, att hade inte tystnadsplikten funnits hade deras arbete varit mycket svårare. Vad vi läst och hört om tystnadsplikten ser vi den som en stöttepelare och en grundförutsättning för att en revisor skall kunna utföra sitt arbete på bästa möjliga sätt.

### **7.6 Skandaler och dess konsekvenser**

Samtliga revisorer, vi pratat med, medger att det blir alltmer komplicerat att vara revisor idag och kraven blir inte mindre med tiden, vilket också bekräftas i teorikapitlet. En revisor menade att de nya lagar och regler som ständigt dyker upp är ett resultat av det som hänt i samhället. Han menade att det är bra att problem uppmärksammas men det drabbar tyvärr alla, framför allt de mindre företagen. Det här stämmer med Öhmans resonemang där han säger att reaktionen är vanlig, när en kris sker, att ytterligare skärpa lagar och regleringar. Vi kan fråga oss om det är rätt lösning på en händelse eller ett problem som redan har skett.

Eftersom de skandaler vi har kunnat läsa om, främst skett i de allra största bolagen och de befinner sig vanligtvis i större städer, lokaliserar vi dem till ruta tre. Här är Gesellschaft hög och Gemeinschaft låg, människorna är beräknande och gör upp strategier för att nå sina mål, vilket kan vara en av förklaringarna till hur skandalerna kan ske. I den här rutan dominerar konfliktaspekten, som hålls i schack genom bland annat regleringar och överenskommelser. Det som nu har hänt, och händer, verkar vara en situation där några tror att de kan överlista spelreglerna, men blivit påkomna. Konsekvenserna av det blir att några enskilda revisorers agerande drabbar hela kåren kollektivt. Bra eller dåligt – det är det ingen som vet, men reaktionen är normal. Allmänheten kräver att sanktioner görs mot den/de som har gjort fel och lagstiftaren visar att han agerar genom att skärpa lagen. Men Arnold et al menar att skärpning av regler eller straffökning för falska rapporteringar inte är effektiva metoder för att öka till exempel oberoendet. Respondenterna tror inte att deras klienters förtroende har minskat för dem. Däremot tror en revisor att allmänheten har tappat förtroendet för revisorerna som yrkesgrupp och Arnold et al lyfter fram forskning som bekräftar den misstanken. Artsberg, däremot, påstår att revisorskårens ställning verkar stärkas av skandaler där auktoriserade revisorer är inblandade. Det tycker vi låter aningen märkligt, men resonemanget ska antagligen ses i ett längre perspektiv. En skandal sker, vilket leder till att granskningen skärps och lagar blir reviderade. Allmänheten känner sig lugnad för stunden och återfår sitt förtroende för revisorskåren med tron att nu borde väl revisorerna ha koll på vad som sker.

Vi anser att skandalerna är områden som ligger ovanför den enskilda revisorn men som i det långa loppet har visat sig påverka även honom/henne.

Trots att revisorn i den lilla staden främst arbetar med små och medelstora företag blir han tvungen att utbilda sig på de lagar och regler som är en följd av skandalerna som sker i den stora världen. En revisor sade att deras revisionsbyrå lägger ut minst en halv miljon kronor på utbildning av nyheter. Vi antar att framtiden kan bli än mer kostsam om ett eventuellt borttagande av revisionsplikten går igenom för små och medelstora företag.

### 7.7 Revisionsplikten

Respondenterna uttalar sig återigen likartat som branschen i en viktig fråga. Bland annat säger de att revisionskostnaden är så liten i jämförelse till de andra kostnaderna ett företag har så resonemanget som Svenskt Näringsliv för med kostnadsaspekten är märklig. En revisor anser att om ett bolag vill slippa revision finns alltid möjligheten att driva verksamheten som enskild firma eller handelsbolag, vilket går i linje med Axenborgs resonemang. Revisorn menade att diskussionen om nya företagsformer i Sverige är obefintlig och skulle man bestämma sig för att skapa en ny företagsform med nya ansvarsområden kräver det omfattande ändringar i lagstiftningen. Sammantaget ansåg han att debatten startat utifrån fel förutsättningar från början och att den därför stupar i slutänden. En av revisorerna trodde att om revisionsplikten tas bort för de små bolagen skulle det drabba revisorskåren rätt mycket. Ingen av revisorerna trodde att deras revisionsbyrå skulle upphöra med sin verksamhet, däremot skulle de nog behöva byta inriktning på sina uppdrag genom att ta fler konsultuppdrag eller utföra mer bokföring. Det här är precis det som, enligt Thorell och Norberg, skett i England sedan de införde undantag från revision för små och medelstora företag 1993. Där har det visat sig att det revisorerna förlorat i revisionsarbete i hög grad ersatts av andra tjänster. Skulle detta ske tror vi att valet mellan att agera rådgivare eller utföra revisionsuppdrag, precis som vi nämnde under avsnittet *oförenlig verksamhet*, kommer leda till ytterliggare inter-rollkonflikter. Men i det här fallet handlar det mer om ekonomiska faktorer – vad tjänar revisorerna mest på, revision eller rådgivning?

Vi kan konstatera att våra respondenter inte är för ett borttagande av revisionsplikten men att de ändå kommer att ha arbetet kvar om så skulle ske. Däremot kan vi se ett problem uppstå, vilket även en revisor poängterade när han sa att det finns en risk att de inte får gjort de 1 500

revisionstimmar som krävs under en femårsperiod för att få behålla sin revisorstitel. En slutsats vi kan dra av det resonemanget är att revisorerna då måste söka sina klienter där de stora bolagen finns. Helt plötsligt har vi då en koncentrerad revisorsmarknad runt där de stora bolagen är belägna, vilket vanligtvis är i ruta tre i figur 7.1, det vill säga de tre storstäderna Stockholm, Göteborg och Malmö, och inte i kommuner som Varberg. Revisionsplikten gäller för samtliga rutor i figur 7.1 i dagsläget, men dess borttagande tror vi kommer att drabba rutorna ett och två hårdast. Härleder vi det till vår slutsats gällande till exempel oberoendet, då vi ansåg att den optimala nivån för oberoendet nås i ruta tre, är det kanske bra att revisionsplikten slopas – men trist för revisorerna i kommuner som Varberg.

En sak är säker och det är att frågan om revisionspliktens vara eller icke-vara inte är färdigdebatterad och den berör många. Givetvis är det bra att så långt som möjligt vilja förenkla för de små företagen men då bör man fråga sig om ett borttagande verkligen kommer att förenkla för dem i det långa loppet? Företagen kommer att behöva få sina verksamheter granskade ändå, spekulerar en av revisorerna. Givetvis kan revisorer försörja sig på rådgivning och annan granskning men det är inte deras främsta arbetsuppgifter. En möjlig slutsats vi drar om borttagandet av revisionsplikten sker, är att vi kommer få se en minskning av antalet revisorer i Varberg. Kanske blir det så att de starkaste byråerna kommer att kunna fortsätta medan de mindre får ta och ändra sin approach. De får kanske bli konsultföretag eller satsa på de arbetsuppgifter som ligger till grund för revisionen och helt enkelt lämna över själva revisionen till de byråer som klarat fallet. Eller blir det så att revisorer på mindre orter i framtiden får se sig pendlande till sina uppdrag eller helt enkelt får flytta till annan ort för att säkra sin arbetsexistens?

## 8. Avslutande ord

Vi anser att den här rapporten möjliggör för vidare forskning inom flertalet områden. Till exempel kan tankarna kring samhällets påverkan inom de etiska aspekterna fördjupas än mer. Genom att göra en större, jämförande studie mellan revisorer på flertalet orter kan våra antaganden bekräftas eller förkastas. Huruvida de etiska reglerna blir mer komplicerade att hantera för en revisor i en mindre kommun har vi diskuterat en hel del. Vad vi kan se är att det i nuläget verkar fungera men vi anser att det kan bli bättre. Frågan kring oberoendet och revisorers användande av analysmodellen är, och kommer ständigt vara, av intresse eftersom den är känslig och svår att avgöra. Kanske är en utvärdering av dess funktionella värde på tiden eftersom den nu funnits några år.

Vidare kan debatten kring revisionspliktens vara eller icke-vara vidareutvecklas. Vi konstaterar att om revisionsplikten slopas för de mindre företagen kommer revisorerna i kommuner som Varberg förlora en stor del av sitt nuvarande klientel. Konsekvenserna kan då bli att revisorer i mindre kommuner inte finner tillräckligt stort klientutbud och då får ta till andra vägar. Intressant blir det att se om vi får rätt i detta antagande eller kommer revisorerna få helt ändra inriktning på sin verksamhet? Kommer vi då att se en minskning av antalet verksamma revisorer och en ökning av rådgivare av ekonomiska frågor?

## Källförteckning

### Litteratur

Allardt, Erik (1988). *Sociologi – symbolmiljö, samhällsstruktur och institutioner*. Stockholm: Almqvist & Wiksell Förlag AB.

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten*. Lund: Studentlitteratur.

Angelöw, Bosse & Jonsson, Thom (2000). *Introduktion till socialpsykologi*. Lund: Studentlitteratur.

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori, -policy och -praxis*. Malmö: Liber Ekonomi.

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

Belfrage Carlberg, Annika (2003). *Ekonomiboken*. Stockholm: Bonnier Utbildning AB.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber ekonomi.

Falk, Jørn (1999). Ferdinand Tönnies. I Andersen, Heine & Kaspersen, Bo (red.). *Klassisk och modern samhällsteori*. Lund: Studentlitteratur.

FAR (1998). *Vad gör revisorn vid misstanke om brott?* Stockholm: FAR Förlag.

FAR (1999). *Revision vad är det?* Stockholm: FAR Förlag.

Holme, Idar Magne & Krohn Solvang, Bernt (1997). *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Johansson, Lars-Göran (2000). *Introduktion till vetenskapsteorin*. Falun: AIT Falun AB.

Kaufmann, Astrid & Kaufmann, Geir (2005). *Psykologi i organisation och ledning*. Lund: Studentlitteratur.

Lantz, Annika (1993). *Intervjumetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Maltén, Arne (1992). *Grupputveckling*. Lund: Studentlitteratur.

Svensson, Per-Gunnar & Starrin, Bengt (1996). *Kvalitativa studier i teori och praktik*. Lund: Studentlitteratur.

Ørnstrup, Henrik (1999). Georg Simmel. . I Andersen, Heine & Kaspersen, Bo (red.). *Klassisk och modern samhällsteori*. Lund: Studentlitteratur.

### Licentiatavhandling

Öhman, Peter (2004). Revisorers perspektiv på revision: En fråga om att följa upptrampade stigar. Lic.-avh. Luleå Tekniska Universitet. Luleå: Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap avdelningen för Ekonomistyrning.

---

### Artiklar

Arnold, Donald F Sr., Bernardi, Richard A. & Neidermeyer, Presha E (1999). The effect of independence on decisions concerning additional audit work: a European perspective. [Elektronisk] Auditing vol. 18, ss. 45-67. Tillgänglig: ABI/INFORM Global. [hämtat 05-11-19].

Herrbach, Olivier (2004). The art of compromise?: The individual and organisational legitimacy of "irregular auditing". [Elektronisk] Accounting, Auditing & Accountability Journal vol. 18: 2, ss. 390-409. Tillgänglig: <[www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm)>. [hämtat 05-11-17].

Larsson, Bengt (2005). Auditor regulation and economic crime policy in Sweden, 1965-2000. [Elektronisk] Accounting, Organizations and Society vol. 30, ss. 127-144. Tillgänglig: <[www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos)>. [hämtat 05-11-17].

### Tidningsartiklar

Flores, Juan (2004). Skarp kritik mot revisorer med upp till 500 uppdrag. [Elektronisk] Dagens Nyheter, 8 maj. Tillgänglig: <<http://www.dn.se/DNet/road/Classic/article/0/jsp/print.jsp?&a=263731>>. [hämtat 05-11-19].

Petersen, Leif (2003a). God revision en grundbult i ekonomi. [Elektronisk] Svenska Dagbladet, 30 augusti. Tillgänglig: <[http://www.svd.se/dynamiskt/naringsliv/did\\_6049906.asp](http://www.svd.se/dynamiskt/naringsliv/did_6049906.asp)>. [hämtat 05-11-12].

Petersen, Leif (2003b). Öppenhet är bra men kontroll behövs också. [Elektronisk] Svenska Dagbladet, 29 oktober. Tillgänglig: <[http://svd.se/dynamiskt/naringsliv/did\\_6451280.asp](http://svd.se/dynamiskt/naringsliv/did_6451280.asp)>. [hämtat 05-11-12].

Petersson, Olof (1999). Dualismens tyranni. [Elektronisk] Svenska Dagbladet Samtider, 18 april. Tillgänglig: <<http://www.const.sns.se/olofp/s990418.htm>>. [hämtat 05-12-10].

Ström, Pernilla (2005). En onödig börda på de små företagen. [Elektronisk] Dagens Nyheter, 3 oktober. Tillgänglig: <<http://www.dn.se/DNet/road/Classic/article/0/jsp/print.jsp?&a=469425>>. [hämtat 05-11-19].

### Tidsskrifter

Axenborg, Inga-Lisa (2005). Rör inte revisionsplikten! *Balans*, nr. 4, ss. 32.

Brännström, Dan (2005). Revisorn gör stor nytta: även i små bolag! *Balans*, nr. 4, ss. 35-36.

Halling, Pernilla (2005a). Sällan revision av små företag i EU-länderna. *Balans*, nr. 3, ss. 16.

Halling, Pernilla (2005b). Svenskt Näringsliv: "Det har saknats en genomgripande diskussion om revisionsplikten...". *Balans*, nr. 4, ss. 24-25.

Halling, Pernilla (2005c). Revisionen fyller en viktig funktion anser Ekobrottsmyndigheten. *Balans*, nr. 5, ss. 21-22.

Precht, Elisabeth (2005). Opartiskhet – en het fråga för etikkommittén. *Balans*, nr. 1, ss 17-18.

---



Thorell, Per & Norberg, Claes (2005). Går det att försvara revisionsplikten? *Balans*, nr. 3, ss. 19-23.

Träff, Lars, Clemedtson, Peter & Brännström, Dan (2005). FAR, Revisorsnämnden och den goda revisorsseden: Självreglering visar vägen. *Balans*, nr. 10, ss. 20-22.

### **Elektroniska källor**

FAR (2005). Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.far.se/doc/Analysmodellen4.doc>> [hämtat 05-11-15].

Företagsfakta (2005). [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.foretagsfakta.se/>>. [hämtat 05-11-15]

Johansson, Martin (senast uppdaterad 2005-11-20). Bra revision ger ett sunt näringsliv. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.revisorsamfundet.se/srs.cs>>. [hämtat 05-11-16].

Revisorsnämnden (2005). Information om Revisorsnämnden (RN) och dess verksamhet. [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www.revisorsnamnden.se/infoomrn.htm>>. [hämtat 05-11-19].

Svenska Kommunförbundet (2005). Kommungrupper 2005. <<http://www.skl.se/artikel.asp?C=3305&A=11248>>. [hämtat 05-12-05].

Svenskt Näringsliv (2005). <<http://www.svensktnaringsliv.se/index.asp?pn=4105>>. [hämtat 05-12-05].

Varbergs Kommun (sidan senast uppdaterad 2005-11-25). Välkommen till Varberg [Elektronisk] Tillgänglig: <<http://www2.varberg.se/>>. [hämtat 05-11-28].

### **Muntliga källor**

Revisor A (2005). Godkänd revisor. Intervju utförd 05-11-23.

Revisor B (2005). Godkänd revisor. Intervju utförd 05-11-22.

Revisor C (2005). Godkänd revisor. Intervju utförd 05-11-22.

Revisor D (2005). Auktoriserad revisor. Intervju utförd 05-12-05.

---

## Bilaga 1 – Intervjumanual

### Bakgrundsinformation

- Hur länge har Du arbetat på nuvarande revisionsbyrå?
- Hur många arbetar på din revisionsbyrå?
- Är Du Godkänd eller Auktoriserad Revisor?
- Hur länge har Du arbetat som revisor?
- Hur många klienter handhar Du?
- Hur många uppdrag krävs det för att verksamheten ska gå runt?
- Vilken storlek är det på Dina klienter (småföretag, stora bolag etc.)?
- Vilken geografisk spridning har Du på Dina klienter?
- Vilken typ av uppdrag arbetar Du främst med? (revision, rådgivning etc.)

### Frågor kring revisionsbranschens etiska regler och normer

- Vad innebär god revisionssed för er?
- Vad innebär begreppet revisorns oberoende för Dig?
- Har det hänt att Du inte varit oberoende under ett påbörjat uppdrag?
- Vad anser Du om den gällande lagstiftningen för att reglera oberoendet?
- Vad tycker Du om analysmodellen?
- Har Du tillämpat analysmodellen inom eller inför något uppdrag?
- Tror Du att oberoendet är svårare i en småstad än i en större stad (med tanke på att risken är större i en småstad att man faktiskt känner till sin klient)?
- Kan det finnas ett hot mot revisorns oberoende då revisorer kan fungera både som en rådgivare samt som en oberoende granskare?
- Vad anser Du om att revisionsbyråer utför både konsult- och revisionsuppdrag åt samma klienter?
- Vad anser Du om ett eventuellt förbud mot rådgivning till revisionsklienter?
- Vad anser Du om upplysningsplikten?
- Har Du någon gång underrättat styrelsen till följd av misstanke om brott?
- Anser Du att tystnadsplikten utgör ett hinder i tillämpningen av lagen om upplysningsplikt?

### Skandaler och dess konsekvenser

- Tror Du att de senaste redovisningsskandalerna påverkat klienternas förtroende för Er?
- Hur upplever Du läget idag för svenska revisorer?
- Har Ditt arbete som revisor förändrats under de senaste 10 åren – till det bättre, till det sämre?

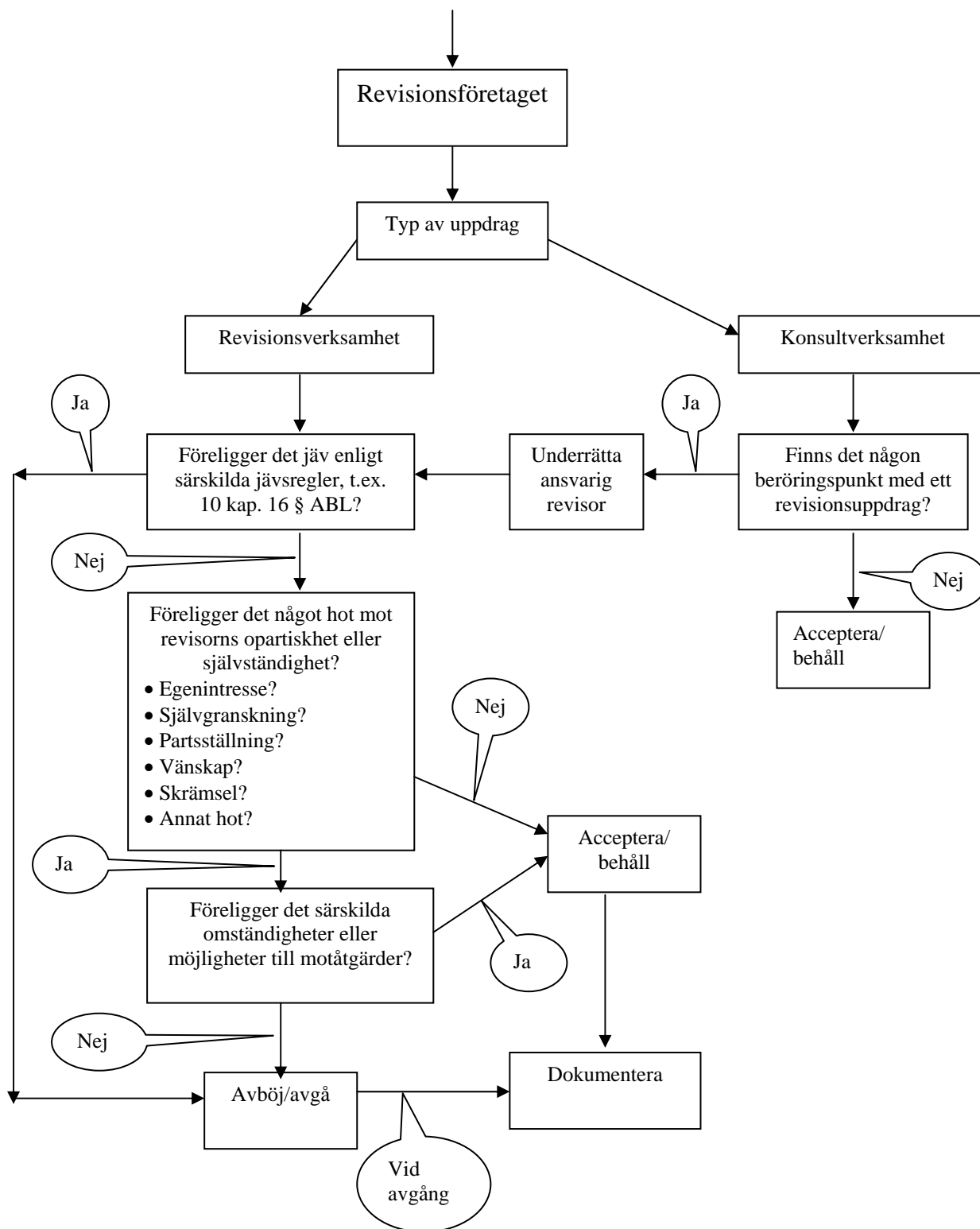
### Revisionspliktens vara eller icke-vara

- Vad anser Du om diskussionen att eventuellt ta bort revisionsplikten för de små företagen?
- Hur tror Du ett borttagande av revisionsplikten skulle påverka Din arbetssituation?

### Övrigt

- Hur ställer Du dig till nya lagförslag och ändringar – till exempel förslaget ”Svensk kod för bolagsstyrning” eller ett eventuellt införande av Sarbanes-Oxley Act i Sverige, vilket skulle innebära ett generellt förbud mot kombinationen rådgivning och revision mot samma kund?
-

## Bilaga 2 – Analysmodellens flödesschema



Bilaga 2. Analysmodellens flödesschema. (reviderad modell från FAR, 2005).