



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

Revisorns oberoende

En studie av remissvar

Magisteruppsats i företagsekonomi

Revision

VT 2011

Handledare: Kristina Jonäll

Författare: Emelie Bjerke

Sofia Bredh

FÖRORD

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Kristina Jonäll för hennes råd och synpunkter. Hon har varit till stor hjälp genom hela vårt arbete med denna uppsats.

Göteborg, maj 2011

Emelie Bjerke

Sofia Bredh

SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Revisorns oberoende – En studie av remissvar
- Författare:** Emelie Bjerke och Sofia Bredh
- Handledare:** Kristina Jonäll
- Ämne/inriktning:** Magisteruppsats i Företagsekonomi/revision, 15 hp
- Bakgrund/diskussion:** Revisorns oberoende är viktigt för att revisionen ska uppfylla sitt syfte. Det finns de som ifrågasätter revisorns oberoende och menar att det behöver stärkas. Bland dem finns EU-kommissionen och de har presenterat ett antal förslag på förändringar för att stärka oberoendet. Många av de instanser som har lämnat remissvar på kommissionens förslag är dock negativa till förslagen.
- Syfte:** Syftet är att förstå och försöka förklara varför utvalda instanser är negativt inställda till de förändringar som blir följden av de förslag som EU-kommissionen framför angående revisorns oberoende, då de är medvetna om att oberoendet är viktigt för en revisor.
- Referensram:** Här presenteras den teori som är relevant för studien kring bland annat revision, revisorn, oberoendet, grönböcker samt förändring inom organisationer.
- Metod:** Studien omfattar sju instansers remissvar vilka har granskats utifrån den kvalitativa ansatsen. Här beskrivs val av ämnesområde, det tillvägagångssätt som har använts i studien samt studiens trovärdighet.
- Empiri:** Det empiriska materialet utgörs av en sammanställning över de utvalda instansernas tankar och åsikter kring de förslag som EU-kommissionen har framfört. De utvalda instanserna är Ernst & Young, PwC, Grant Thornton, KPMG, BDO, Far och Revisorsnämnden.
- Slutsats:** Det kommer att bli svårt för EU-kommissionen att genomdriva förslagen på förändring gällande revisorns oberoende då instanserna är negativa till dem. Enligt Lewins förändringsprocess måste nämligen individer och organisationer vara motiverade till att förändras för att kunna påbörja och bibehålla en förändring.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	7
1.1	BAKGRUND.....	7
1.2	DISKUSSION	7
1.3	FORSKNINGSFRÅGOR.....	9
1.4	SYFTE.....	9
1.5	UPPSATSENS DISPOSITION	9
2	REFERENSRAM	10
2.1	PLACERING AV KAPITEL	10
2.2	VAL AV REFERENSRAM	10
2.3	REVISION.....	10
2.3.1	REVISIONENS FRAMVÄXT	10
2.3.2	REVISIONSBYRÅER, FAR OCH REVISIONSNÄMNDEN	11
2.3.3	VAD ÄR REVISION?	11
2.4	REVISOR	12
2.5	OBEROENDE	13
2.5.1	ANALYSMODELLEN.....	13
2.5.2	REVISORERS OBEROENDE I EU.....	14
2.6	EVENTUELLA HOT MOT OBEROENDET	14
2.6.1	ROTATION AV REVISIONSBYRÅER.....	14
2.6.2	ANDRA TJÄNSTER ÄN REVISIONSTJÄNSTER.....	15
2.7	GRÖNBOK	16
2.7.1	GRÖNBOKEN 1996.....	16
2.7.2	GRÖNBOKEN 2010.....	17
2.8	TANKAR OM GRÖNBOKENS FÖRSLAG.....	18
2.9	FÖRÄNDRING	18
2.9.1	LEWINS FÖRÄNDRINGSPROCESS	19
2.9.2	MOTSTÅND TILL FÖRÄNDRING.....	20
3	METOD	21
3.1	VAL AV ÄMNESOMRÅDE.....	21
3.2	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	21
3.2.1	VAL AV DATA.....	22

3.2.2	VAL AV FRÅGOR.....	22
3.2.3	VAL AV REMISSVAR.....	23
3.2.4	KVALITATIV ANSATS.....	23
3.3	TROVÄRDIGHET.....	24
4	EMPIRI.....	26
4.1	REMISSVAR.....	26
4.1.1	GENOMGÅNG AV FRÅGA 17.....	26
4.1.2	GENOMGÅNG AV FRÅGA 18.....	28
4.1.3	GENOMGÅNG AV FRÅGA 19.....	31
5	ANALYS.....	34
5.1	ANALYS AV FRÅGA 17.....	34
5.2	ANALYS AV FRÅGA 18.....	35
5.3	ANALYS AV FRÅGA 19.....	37
5.4	FÖRÄNDRINGSPROCESSEN.....	38
6	SLUTSATS.....	41
6.1	FÖRSLAG PÅ VIDARE FORSKNING.....	42
7	KÄLLFÖRTECKNING.....	43

Förkortningar:

EU	Europeiska unionen
EU-kommissionen	Europeiska kommissionen
Far	Föreningen auktoriserade revisorer
RevL	Revisorslag (SFS 2001:883)
VD	Verkställande direktör

Ordförklaringar:

Big 4	Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och KPMG (EU-kommissionen 2010a).
Åttonde direktivet (84/253/EEG)	Ett direktiv från EU som handlar om godkännandet av lagstadgad revision i EU (Europaparlamentet & Rådet 2006).
Åttonde direktivet (2006/43/EG)	Modernisering av det åttonde direktivet (84/253/EEG) (Europaparlamentet & Rådet 2006).
IESBA	International ethics standards board for accountants utfärdar etiska regler för revisionsyrket (Far 2011a).

1 INLEDNING

I studiens inledande kapitel förs en kortare diskussion kring bakgrunden till det valda området, detta för att ge läsaren en inblick i ämnet. Forskningsfrågor samt syftet med studien framställs och till sist beskrivs en disposition över studiens ingående kapitel.

1.1 BAKGRUND

En revisor utses på årsstämman av företagets ägare och ska i sin yrkesutövning vara oberoende gentemot klienten, vilket i lag uttrycks som opartiskhet och självständighet (SOU 1999:43). Revisorns oberoende är av avgörande betydelse för att revisorn ska kunna utföra sitt arbete på det sätt som det är tänkt, det vill säga att revisorns ställningstaganden är objektiva (Diamant 2004). När revisorer i Sverige ska fastställa sitt oberoende finns vägledning att få i form av analysmodellen. Modellen regleras i RevL och visar på olika hot då det finns risk för att förtroendet för revisorns oberoende försvinner (Svenska revisorssamfundet 2002). Även inom EU diskuteras revisorns oberoende och det finns idag en antagen rekommendation som bland annat berör revisorsrotation (EU-kommissionen 2002).

Revision är en viktig funktion för att samhälle och näringsliv ska fungera. Den innebär att planera, granska, bedöma och uttala sig om ett företags årsredovisning, bokföring samt VD och styrelses förvaltning av företaget. VD och styrelse har ansvar över den information som företaget lämnar angående dess ekonomiska situation och förvaltning. En revisors uppgift är att kvalitetssäkra denna information, det vill säga kontrollera att den stämmer överens med hur det faktiskt är och det är då viktigt att revisorn har en professionell och skeptisk inställning. Intressenterna måste kunna lita på den information som ett företag ger och med revision ges en ökad trovärdighet. Utan revision hade företag varit tvungna att kontrollera denna information själv (Far 2006).

En revisor kan i sitt yrke ha olika roller. Förutom att granska den information som ett företag lämnar angående den ekonomiska situationen och ställningen samt förvaltningen i företaget (Far 2006), har revisorn också en rådgivande roll. När rådgivningen är kopplad till sådana områden som har en sammankoppling med revisionsverksamheten kallas det revisionsrådgivning. Den andra typen av rådgivning som inte har koppling till revisionsverksamhet kallas för fristående rådgivning (Carrington 2010). Den senare rådgivningen kan ges till både befintliga revisionsklienter och icke befintliga klienter. Vid fristående rådgivning till den senare gruppen föreligger inga komplikationer medan rådgivning till de befintliga klienterna är förknippat med problem på så sätt att det kan skada revisorns oberoende (Far 2006).

1.2 DISKUSSION

Diskussioner angående revisorns oberoende har pågått ändå sedan yrket infördes (Svanström 2008 ; Gunz 2009). På senare tid har debatten ökat till följd av bland annat diverse redovisningsskandaler (Reiter & Williams 2004). En redovisningsskandal som har uppmärksamats i Sverige är fallet med Prosolvias där bland annat revisorn anklagades för

grovt svindleri (Danielsson 2010). Två uppmärksamma fall i världen är Enron och WorldCom (Reiter & Williams 2004). Arthur Andersen var revisionsbyrå till Enron under många år (Jönsson 2004) och denna långvariga relation resulterade i att revisorerna på byrån och de anställda på Enron delade kontor och därmed fick en nära kontakt med varandra (Brown 2005).

På senare tid har även oron angående revisorns oberoende blanda annat riktats mot tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster till revisionsklienter (Reiter & Williams 2004). Forskare anser att relationen mellan revisorer och klienter riskerar oberoendet genom de fördelar som icke revisionstjänster för med sig (Duh et al. 2009). Tillhandahållandet av icke revisionstjänster utgör idag en stor del av många revisionsbyråers verksamhet (Carrington 2010), det på grund av att byråerna ser en ekonomisk vinning i denna typ av uppdrag (Diamant 2004). Ett exempel är Disney som år 2001 betalade cirka 9 miljoner dollar för revisionen medan hela 32 miljoner dollar betalades för icke revisionstjänster till revisionsbyrån PwC (Tackett et al. 2004). Ytterligare ett fall, där det väcktes frågor kring revisorns oberoende, är Enron som betalade sammanlagt 55 miljoner dollar till sin revisor varav mer än hälften var för konsulttjänster (Brown 2005).

Revisorns oberoende diskuteras för närvarande intensivt inom EU. Anledningen till det är bland annat den finanskris som drabbade världen år 2007. Kommissionen menar att finanskrisen påvisade brister i revisionssystemet över hela Europa och att det finns frågor som måste lösas. EU-kommissionen arbetar därför med förslag kring bland annat revisorns oberoende. Förslagen sammanställs i den såkallade grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen och innefattar totalt 38 frågor. Kommissionen lämnade frågan öppen och tillät intressenter att kommentera innehållet i grönboken och besvara de frågor som ställs. Den åttonde december år 2010 var sista dag för att lämna remissvar (EU-kommissionen 2010a), med det fortsatte dock att komma in svar efter det utsatta datumet (Far 2010a). Sammanlagt har EU-kommissionen mottagit cirka 700 svar från olika intressenter. Denna svarsfrekvens är den högsta som kommissionen fått sedan februari år 2008 (EU-kommissionen 2011), vilket tyder på att ämnet är omdiskuterat och att många har åsikter som de vill framföra.

I de förslag som berör revisorns oberoende ifrågasätter kommissionen oberoendet hos revisorn och menar att det är mycket viktigt att stärka det. Bland annat framförs det att oberoendet hotas då revisionsbyråer tillhandahåller andra tjänster än revisionstjänster samt att företag tenderar att använda samma revisionsbyrå år efter år. De förändringar som EU-kommissionen föreslår gällande oberoendet kommer att få stor påverkan på vissa av remissinstanserna och det är framförallt revisionsbyråer som kommer att påverkas. För dem kommer valet av revisor att bli mer styrt, deras engagemang kommer att tidsbegränsas samtidigt som tillhandahållandet av tjänster kommer att begränsas (EU-kommissionen 2010a). På grönboken 2010 lämnades nästan 700 remissvar varav cirka 90 procent har en negativ inställning till de förslag som presenteras (Far 2011b).

1.3 FORSKNINGSFRÅGOR

Diskussionen om revisorns oberoende belyser vikten av följande frågeställningar:

- Vad anser berörda instanser om de förslag på förändringar som EU-kommissionen framför gällande revisorns oberoende?
- Vilka synpunkter framför de berörda instanserna för att styrka den åsikt som de har?

1.4 SYFTE

Syftet med studien är att förstå och försöka förklara hur de utvalda instanserna ställer sig till de förändringar som blir följden av de förslag som EU-kommissionen framför angående revisorns oberoende och varför inställningen är som den är.

1.5 UPPSATSENS DISPOSITION

Kapitel 1 Inledning: I kapitlet presenteras bakgrunden till det valda området samt att en diskussion förs kring det. Därefter ges en formulering av de forskningsfrågor som ska besvaras genom vår studie samt det syfte som studien har.

Kapitel 2 Referensram: Här beskrivs till en början placeringen av referensramen samt val av referensram. Vidare presenteras relevant teori om revision, revisorn, oberoendet samt grönböcker. Avslutningsvis beskrivs teori om förändring inom organisationer samt dess motstånd till förändring.

Kapitel 3 Metod: I vårt metodkapitel visas bakgrunden till det val av ämne som har gjorts. Kapitlet innehåller även en beskrivning av studiens tillvägagångssätt, vårt val av data samt studiens metod. Slutligen går det att läsa om hur trovärdig studien är.

Kapitel 4 Empiri: I kapitlet empiri presenteras de frågor som studien har inriktats på i tur och ordning. De utvalda instansernas synpunkter gällande EU-kommissionens förslag på förändringar, angående revisorns oberoende, framställs för varje fråga.

Kapitel 5 Analys: Referensramen och empirin är grunden i detta kapitel där förslagen från EU-kommissionen kring revisorns oberoende analyseras. Dessutom analyseras förändringsprocessen utifrån instansernas åsikter kring förändringarna.

Kapitel 6 Slutsats: I detta kapitel ges en kort beskrivning av den problematik som är i fokus i studien. Den slutsats som är resultatet av undersökningen framställs även och slutligen ges förslag till framtida forskning.

2 REFERENSRAM

I studiens andra kapitel kommer inledningsvis placering av kapitel och val av referensram att presenteras. Referensramen består vidare av den teori som är relevant för studien och den inriktning som har valts. Bland annat presenteras teori kring revision, revisorn, oberoendet, grönböcker, förändring inom organisationer samt annan relevant information.

2.1 PLACERING AV KAPITEL

Att placera kapitlet referensram före kapitlet metod har sin grund i att läsaren behöver få en djupare förståelse för de utvalda frågor som behandlas i grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. Den kunskapen behövs för att förstå sambandet dem emellan. I metodkapitlet presenteras de frågor som studien ska rikta in sig på. Dock kan bakgrunden till frågorna inte presenteras i ett metodkapitel eftersom det hör till referensramen. I referensramen kommer förklaringar och kommentarer till de val som har gjorts gällande EU-kommissionens frågor, det vill säga sambandet dem emellan, att presenteras.

2.2 VAL AV REFERENSRAM

I studiens referensram har det använts relevant litteratur för att kunna beskriva de områden som har bedömts vara relevanta. Ramen berör bland annat revision, revisorn och dennes roll samt förändring inom organisationer. För att få en bakgrund till studiens problemområde har dokument i form av grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen samt EU-kommissionens sammanställning över de cirka 700 inkomna remissvaren använts. Från dokumenten har även de frågor som är i fokus i studien hämtats. För att få ett bredare och djupare perspektiv kring det aktuella ämnet studeras även vetenskapliga artiklar samt avhandlingar.

Den litteratur som studien har utgått ifrån har hämtats vid ekonomiska biblioteket och kurs- och tidningsbiblioteket vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet samt från Göteborgs stadsbibliotek. De använda dokumenten har erhållits från EU-kommissionens webbplats. Artiklar som har bearbetats är hämtade från bland annat databasen FAR komplett och Business Source Premier som tillhandahålls av Göteborgs universitet.

2.3 REVISION

2.3.1 REVISIONENS FRAMVÄXT

Industriella revolutionen har spelat en stor roll vid framväxten av revisorsyrket. Då industrin och massproduktionen växte var företagen i behov av kapital för att finansiera industrierna med tillhörande maskiner och var därmed i behov av att låna kapital. För att långivarna skulle försäkra sig om att företagen inte förskingrade pengar och att de samtidigt kunde betala tillbaka lånat kapital behövdes någon form av kontroll. Kontrollen blev i form av en revisor som granskade de finansiella rapporterna (Gröjer 2002). Bokföringsbyråer fick till följd av detta en tillväxt och de stora revisionsbyråerna idag, Deloitte, PwC, Ernst & Young och

KPMG, kan se sitt ursprung i dessa bokföringsbyråer (Carrington 2010). År 1895 infördes det krav i aktiebolagslagen gällande revision av vissa typer av företag i Sverige (Diamant 2004). Enligt lagen, i dess dåvarande utformning, var en revisor inte tvungen att vara oberoende gentemot företaget (Carrington 2010). År 1910 förändrades aktiebolagslagen och förändringen medförde att en revisor skulle vara oberoende mot både bolag och styrelse. Bakgrunden till denna lagändring var att det fanns en oro för att den dåvarande lagen inte skyddade intressenterna på det sätt som det var tänkt. Efter lagändringen riktades det dock fortfarande kritik mot lagen, framförallt gällande revisorns oberoende (Diamant 2004). Diskussionen kring revisorns oberoende har således pågått under lång tid och har på senare tid ökat till följd av diverse olika redovisningsskandaler (Svanström 2008). Idag regleras revisorns oberoende i RevL (SOU 1999:43).

2.3.2 REVISIONSBYRÅER, FAR OCH REVISIONSNÄMNDEN

Under 1980-talet bildades ett antal stora revisionsbyråer till följd av fusioner och uppköp (SOU 1999:43). För närvarande finns det fyra stora revisionsbyråer, både i Sverige och internationellt. De fyra kallas ”Big 4” och består av Deloitte, PwC, Ernst & Young och KPMG (Carrington 2010). I många länder inom EU är det dessa fyra revisionsbyråer som dominerar marknaden (Far 2010b), då de reviderar över 90 procent av de börsnoterade företagen, alltså är marknaden koncentrerad till dessa fyra byråer. För de medelstora revisionsbyråerna, till exempel Grant Thornton och BDO, kan det vara svårt att komma in på den marknaden (EU-kommissionen 2010a).

Far, föreningen auktoriserade revisorer, är en ”branschorganisation för revisorer och rådgivare” (Far 2011c). Far ger bland annat ut rekommendationer om god revisionssed och om revisionsfrågor samt ser till att deras medlemmar utför sitt arbete med hög kvalitet (Far 2006).

I Sverige utövas tillsynen över godkända och auktoriserade revisorer av Revisorsnämnden. Dessutom är det Revisorsnämndens uppgift att kontrollera att antalet revisorer på marknaden är proportionerligt mot näringslivets efterfrågan (Revisorsnämnden 2011).

2.3.3 VAD ÄR REVISION?

Revision innebär att kvalitetssäkra den ekonomiska information som ett företag lämnar samt granska och uttala sig kring VD och styrelsens förvaltning av bolaget (Diamant 2004). Intressenter fattar på basis av den information som ett företag lämnar olika beslut, och besluten ser olika ut beroende på vilken intressent det handlar om. Det är då viktigt att den ställning och det resultat som företaget visar stämmer överens med hur det ser ut i verkligheten. Revisionens syfte är således att öka den tilltro som intressenter har till denna information genom att planera, granska, bedöma och göra ett uttalande kring de slutsatser som revisorn har dragit (Far 2006). För att intressenterna ska ha tilltro till det resultat och de slutsatser som framkommer ur en revision är det viktigt att revisionen genomförs på ett objektivt och kompetent sätt. Det brukar kallas för oberoende (Diamant 2004).

2.4 REVISOR

En revisor är den person som i sitt yrke ska utföra revisionen. Det är revisorn som ska göra ett uttalande om den granskning som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits av granskningen (Far 2006).

I det åttonde direktivet (2006/43/EG) beskrivs det hur en revisor utses. Där framgår det att ”Lagstadgad revisor eller revisionsföretag skall utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma” (Europaparlamentet & Rådet 2006, s. 16). Innan en revisor eller revisionsbyrå utses ska ett förslag presenteras, vilket kommer från förvaltnings- eller kontrollorganet i det reviderade företaget. Förslaget ska bygga på revisionskommitténs rekommendation. En revisionskommitté ska finnas hos företag av allmänt intresse, det vill säga ett företag som ”... har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt...” (Europaparlamentet & Rådet 2006, s. 4). Till denna grupp av företag räknas noterade företag och det är också möjligt för företag som har en viss typ av verksamhet eller storlek att räknas som ett företag av allmänt intresse. En av de uppgifter som en revisionskommitté har är att kontrollera revisorns eller revisionsbyråns oberoende. Ett exempel på hur oberoendet kan kontrolleras är att granska revisorns eller byråns tillhandahållande av icke revisionstjänster till den reviderade enheten (Europaparlamentet & Rådet 2006).

Vid sidan av revisionsverksamheten uppträder en revisor även som rådgivare. Det finns två olika typer av rådgivning, den ena är revisionsrådgivning och den andra är fristående rådgivning. En revisor har en skyldighet att delge sin klient om de brister som revisorn upptäcker i det granskade materialet. Rådgivningen kallas i det sammanhanget för revisionsrådgivning. I de fall en revisor ger råd som saknar koppling till revisionsverksamheten kallas det för fristående rådgivning (Carrington 2010). Hur gränsdragningen mellan revisionsrådgivning och fristående rådgivning ska göras framställs varken i RevL eller dess förarbeten. Enligt lagstiftaren är det god revisors- och revisionsssed som bör ge svar på den frågan (Diamant 2004). God revisorssed är yrkesetiska regler som en revisor ska följa. En sådan regel är att följa god revisionsssed, vilken beskriver hur en revision ska utföras (Far 2006).

Att revisorer erbjuder fristående rådgivning har olika förklaringar. En förklaring är inkomstrelaterad, det vill säga att revisorer ser en möjlighet att erhålla inkomster i sådana uppdrag (Diamant 2004). Det är möjligt att revisionsbyråerna skapar ett beroende till den fristående rådgivningen då de vill öka lönsamheten (Arnold et al. 1999). En annan förklaring till att de erbjuder fristående rådgivning är att revisorer i många fall har de förutsättningar som krävs för att kunna konkurrera på den marknaden. Den breda kunskap som en revisor besitter medverkar i hög grad till det (Carrington 2010). Fristående rådgivning tillhandahålls både till de nuvarande revisionsklienterna samt till icke klienter. En situation där en icke klient mottar fristående rådgivning är inte förknippad med problem. Situationen är dock en annan då en klient tillhandahåller både revisionstjänster och fristående rådgivning. I en sådan situation finns en risk för att förtroendet för den opartiskhet och självständighet som en revisor måste uppfylla i sitt yrkesutövande försvinner (Far 2006).

2.5 OBEROENDE

För att revisionen ska kunna uppfylla sitt syfte är det en förutsättning att revisorn är opartisk och självständig, det vill säga oberoende (SOU 1999:43). Revisorn ska i sitt arbete vara objektiv och inte låta sig påverkas av andra faktorer (Far 2006). Oberoendet delas in i faktiskt oberoende och synbart oberoende. Skillnaden mellan de två slagen av oberoende är vem det är som anser att revisorn är oberoende. Det faktiska oberoendet är inriktat på om revisorn anser sig själv vara oberoende i sitt uppdrag. Huruvida revisorn har uppfattningen att granskningen görs med en oberoende inställning är inte tillräckligt för att säkerställa att oberoendet är uppfyllt. Revisorn måste även uppfattas som oberoende av omgivningen, vilket kallas för synbart oberoende (Diamant 2004).

2.5.1 ANALYSMODELLEN

Till följd av Enrons konkurs år 2001 startades en diskussion om revisorn och dennes arbete. Det ifrågasattes hur Arthur Andersen, revisionsbyrå till det konkursdrabbade bolaget (Isaksson 2006), kunde godkänna det resultat som företaget visade upp och godta den värdering som hade gjorts av företagets tillgångar. Arthur Andersens agerande medförde att hela revisionsbranschen svartmåladades och många började betvivla revisorns roll som granskare (Petersen 2008).

Den 1 januari år 2002 förändrades den svenska RevL. I lagen infördes den så kallade analysmodellen som är en slags vägledning för revisorer när det gäller att fastställa revisorns oberoende. Enligt den regleringen ska en revisor i varje uppdrag kontrollera om det föreligger någon omständighet som kan medföra att förtroendet för revisorns opartiskhet, självständighet samt objektivitet försvinner (Svenska revisorssamfundet 2002). Lagen anger följande omständigheter vars närvaro kan göra att förtroendet för revisorns oberoende rubbas:

Egenintresse: Att revisorn har ett direkt intresse innebär att personen själv har ett ekonomiskt intresse i den verksamhet som klienten bedriver medan ett indirekt intresse innebär att någon närstående till revisorn eller ett bolag där revisorn är part har ett sådant intresse (Svenska revisorssamfundet 2002). Detta hot kan till exempel uppstå när revisorn innehar aktier i det granskade bolaget (Carrington 2010) eller då revisorn ger lån till klienten (Svenska revisorssamfundet 2002).

Självgranskning: I ett fall där revisorn har medverkat till upprättandet av redovisningen i ett företag och sedan ska revidera sitt eget arbete uppstår ett självgranskningshot (Far 2006). En annan situation då självgranskningshot uppkommer är då en revisor tidigare har haft en anställning hos klienten (Svenska revisorssamfundet 2002).

Partställning: Då en revisor talar i sin klients sak, till exempel i en förhandling vid skattemyndigheten, föreligger ett partställningshot (Svenska revisorssamfundet 2002). Revisorn har således tagit ställning gentemot klienten (Far 2006).

Vänskap/förtroende: En revisor som har en personlig relation till någon i klientbolagets företagsledning, till exempel att revisorn och bolagets VD är barndomsvänner, kan ha en otillräckligt kritisk syn i sin granskning. Hotet kallas vänskaps- och förtroendehot (Svenska revisorssamfundet 2002).

Skrämsel: Då en revisor utsätts för hot eller påtryckningar från en klient och de är menade att skapa ett obehag hos revisorn kallas det för skrämselhot. Revisorn kan i ett sådant läge finna det besvärligt att uttrycka de slutsatser som har dragits i den granskning som har gjorts (Svenska revisorssamfundet 2002).

De fem uppräknade hoten täcker inte in alla möjliga situationer där det finns en risk för att förtroendet för revisorns oberoende riskeras. Därav finns även en generalklausul som täcker in andra situationer vars förekomst medför att revisorn ska tacka nej till ett uppdrag eller avsäga sig ett pågående uppdrag (Revisorsnämnden 2003).

2.5.2 REVISORERS OBEROENDE I EU

I maj år 2002 antogs EU-kommissionens rekommendation gällande revisorns oberoende. I rekommendationen presenteras grundläggande principer angående bland annat revisorns objektivitet och oberoende samt risker och hot mot oberoendet. Till exempel nämns det att en revisor bör ha en objektiv inställning i de uttalanden som görs i revisionsberättelsen samt vara oberoende i sitt handlande. De risker och hot mot oberoendet som diskuteras är egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap eller tillit och hotelser. Det som diskuteras är till stor del likt eller motsvarar den svenska analysmodellen. Ett annat område som diskuteras i rekommendationen är revisorsrotation. Rotationen innebär att den person i revisionsteamet som har huvudansvar måste bytas ut inom sju år från det att personen utsågs och får tidigast två år senare återvända till klienten. Rotationen gäller för företag av allmänt intresse. Tanken bakom rekommendationen är att kommissionen såg ett hot till följd av långa revisionsuppdrag med samma huvudansvariga revisor eller andra personer i teamet (EU-kommissionen 2002).

Även i IESBA:s etiska regler regleras revisorns oberoende som bland annat innefattar revisorsrotation. Regeln kring revisionsrotation innebär att personer som har nyckelställning i ett revisionsteam ska bytas ut efter senast sju år vid revidering av ett företag av allmänt intresse (Far 2011a). En person som har nyckelställning kan vara ”uppdragsansvarig partner, personer med ansvar för uppdragets kvalitetskontroll samt eventuella andra revisionspartners på uppdraget, som fattar nyckelbeslut eller gör bedömningar i väsentliga frågor angående revisionen av de finansiella räkenskaperna...”(Far 2011a, s. 17).

2.6 EVENTUELLA HOT MOT OBEROENDET

2.6.1 ROTATION AV REVISIONSBYRÅER

En av de förändringar som EU-kommissionen i grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen föreslår är obligatorisk rotation av revisionsbyråer. Obligatorisk byrårotation är något som har diskuterats under relativt lång tid tillbaka. Idag används byrårotation i exempelvis Italien, Indien och Brasilien men har tidigare även funnits i bland annat Spanien. Det finns de som anser att obligatorisk rotation är fördelaktigt och att det bland annat har en positiv effekt på en revisors oberoende. Samtidigt finns det dem som menar att byrårotation innebär mer nackdelar än fördelar (Ruiz-Barbadillo et al. 2009).

Det finns ett flertal argument för obligatorisk byrårotation och några av dem kommer att presenteras nedan. Med rotation undviks långsiktiga relationer mellan revisor och befintlig klient och på så sätt är det möjligt att bättre säkerställa revisorns oberoende (Jackson et al.

2008). Att tidsbegränsa ett revisionsuppdrag skulle kunna leda till en högre kvalitet på revisionen genom att ett företags ledning får en reducerad möjlighet att påverka revisorn och det beslut som revisorn fattar. Det finns dessutom studier där det visas att hotet mot revisorns oberoende reduceras vid byrårotation till följd av att ledningen i ett företag inte åter kan tillsätta den nuvarande revisorn (Ruiz-Barbadillo et al. 2009). Kortare uppdrag ökar samtidigt konkurrensen på marknaden och byråerna måste framstå som en byrå som levererar en hög kvalitet samtidigt som de måste leva upp till det ryktet (Jackson et al. 2008).

Det finns å andra sidan ett flertal argument som talar emot obligatorisk byrårotation. Rotation av revisionsbyråer är inte nödvändigt eftersom att byråer redan strävar mot att vara oberoende. De vill inte riskera sitt oberoende då det kan få olyckliga följder som exempelvis dåligt rykte. Att skapa ett dåligt rykte kan få stora kostnader som följd då inflödet på både revisionstjänster och icke revisionstjänster kan minska. Att skapa och behålla ett bra rykte håller således revisorer motiverade till att bevara och stärka oberoendet. Om oberoendet stärks blir samtidigt kvalitén bättre (Ruiz-Barbadillo et al. 2009). En stor del av den kunskap som behövs vid genomförande av en revision är specifik för en viss klient. Vid obligatorisk byrårotation är den nya revisorn tvungen att samla in denna information, vilket tar tid och leder till ökade kostnader för klienten. Ytterligare en nackdel med byrårotation är att det är mer sannolikt att fel i revisionen uppstår under ett revisionsuppdrags första år till följd av att den nya revisorn fortfarande sätter sig in i klientens verksamhet (Jackson et al. 2008).

2.6.2 ANDRA TJÄNSTER ÄN REVISIONSTJÄNSTER

Ytterligare ett förslag som EU-kommissionen presenterar är ett förbud mot att tillhandahålla icke revisionstjänster (EU-kommissionen 2010a), även kallad fristående rådgivning eller konsulttjänster (Carrington 2010). Vid tillhandahållande av denna typ av rådgivning finns en risk för att förtroendet för revisorns oberoende sätts på spel (Svanström 2008). De i RevL uppräknade hoten samt generalklausulen gäller även vid fristående rådgivning men det är dock i första hand självgranskningshotet som sammankopplas med denna rådgivning (Revisorsnämnden 2003). Om en revisor eller någon annan person i det revisionsteam som revisorn tillhör ger råd eller på annat sätt medverkar i en fråga, så kallad fristående rådgivning, och revisorn sedan ska ta ställning till det i sin revision har det uppstått ett självgranskningshot (Far 2005).

Många revisionsbyråer erbjuder idag konsulttjänster och konsulttjänsterna är i många fall en stor del av byråernas verksamhet (Firth 2002). Danielsson (2011) presenterar en undersökning gjord av Far där det framgår att revisions- och rådgivningsbranschen har en marknadsandel på 13 procent när det gäller konsultrådgivning, vilket var högre än förväntat. Sedan år 2006 är ökningen 70 procent och andelen fortsätter att växa (Danielsson 2011). Tillväxten av icke revisionstjänster har i störst utsträckning tillhandahållits till de befintliga klienterna (Firth 2002).

Diskussioner om icke revisionstjänster, som rör hotet mot revisorns oberoende, har pågått under en lång tid (Hay et al. 2006). Flera studier har gjorts på området och en studie av Hay, Knechel och Li (2006) visar att tillhandahållande av icke revisionstjänster påverkar allmänhetens uppfattning om revisorns oberoende negativt. Forskarna har även i sin studie

granskat andra undersökningar som har visat skilda resultat. Det ena utfallet är att icke revisionstjänster påverkar oberoendet medan det andra utfallet visar det motsatta (Hay et al. 2006).

En annan studie som har gjorts av Firth (2002) visar att bland annat myndigheter, affärsmän och investerare är oroliga för att icke revisionstjänster påverkar revisorns oberoende till det negativa. Firth (2002) menar att det är svårt att undersöka hur icke revisionstjänster inverkar på revisorns oberoende då det är svårt att direkt observera revisorers oberoende. Hans studie visar dock att en hög grad av icke revisionstjänster minskar revisorns oberoende men samtidigt ökar deras förståelse för de reviderade företaget, vilket underlättar vid en revision (Firth 2002).

Quick och Warming-Rasmussens (2009) studie visar även den att icke revisionstjänster har en negativ inverkan på revisorns oberoende. Icke revisionstjänster ökar förståelsen för ett företag och dess verksamhet och därmed ökar chansen att hitta fel i redovisningen. Förmågan att hitta fel blir dock mindre värd i de fall revisorn inte rapporterar in de fel som upptäcks, vilket kan bero på att revisionsbyrån blir beroende av den inkomst som de tjänar på icke revisionstjänster. Forskarna menar därför att den inkomst som revisorn får på grund av tillhandahållandet av icke revisionstjänster skadar revisorns oberoende. Studien visar också att allmänhetens förtroende för revisorns oberoende ökar om tillhandahållandet av icke revisionstjänster kommer från en annan byrå än den revisionsbyrå som reviderar företaget (Quick & Warming-Rasmussen 2009).

2.7 GRÖNBOK

En grönbok ges ut av EU-kommissionen och berör ett visst område inom politiken. Grönböcker innehåller förslag och idéer på förändringar inom olika områden som är under diskussion. Kommissionen vill ha synpunkter och åsikter på de förslag som presenteras och berörda parter och andra intresserade ges tillfälle att yttra sig. Synpunkter och åsikter lämnas i form av remissvar (EU-kommissionen 2010b).

2.7.1 GRÖNBOKEN 1996

År 1996 presenterades grönboken Roll, ställning och ansvar: för revisorer som utför lagstadgad revision inom EU. Vid denna tid debatterades revisorns roll och oberoende intensivt och bakgrunden till det var ett flertal företagskonkurser. Kvalitén på de utförda revisionerna ifrågasattes då revisorns roll, ställning och ansvar inte definierades enhetligt inom EU (EU-kommissionen 1996).

Revisorns ställning är ett annat problem som tas upp i grönboken och där diskuteras bland annat revisorns oberoende. Att en revisor ska vara oberoende är ett krav i det åttonde direktivet (84/253/EEG), men fram till år 1996 hade medlemsstaterna i EU inte kunnat enas om en enhetlig definition av begreppet oberoende (EU-kommissionen 1996).

Fram till år 1996 hade konkurrensen gällande uppdrag hos stora företag ökat, vilket ledde till att vissa revisionsuppdrag antogs till underpris. För att täcka kostnaderna för

revisionsuppdraget utgick en del observatörer från att revisionsbyråerna använde sig av inkomster från konsulttjänster. Det hade dessutom diskuterats mycket angående om revisorn bör tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster då det skulle kunna finnas en risk för att revisorn blir mindre objektiv. Några förslag på åtgärder som grönboken nämner är att revisorn inte ska få tillhandahålla tjänster utöver de tjänster som kan kopplas till den yrkesmässiga ställning som revisorn har. Även rotation av revisorer på samma revisionsbyrå föreslås då det skulle kunna leda till att revisorn uppfattas som mer objektiv (EU-kommissionen 1996).

2.7.2 GRÖNBOKEN 2010

Den 13 oktober år 2010 presenterade EU-kommissionen grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. Grönboken diskuterar bland annat revisorns roll, revisorns oberoende samt revisionsbranschens struktur (EU-kommissionen 2010a).

Bankernas roll har diskuterats och ifrågasatts många gånger med målet att stabilisera finanssystemet. Däremot har inte revisionssystemet diskuterats eller ifrågasatts på samma sätt, men i och med finanskrisen år 2007-2009 har EU-kommissionen vidtagit en diskussion kring det (EU-kommissionen 2010a). I samband med krisen drabbades många banker av stora förluster och det ifrågasatts därför hur revisorerna kunde godkänna bankernas årsredovisningar under denna tid. Det har lett till att den nuvarande lagstiftningen har ifrågasatts (House of Commons Treasury Committee 2009).

EU-kommissionen anser att oberoendet är oerhört viktigt i revisorns arbete och det är därför kommissionen framför olika förslag på förändringar gällande oberoendet. Kommissionen menar att det råder dålig rotation av revisionsbyråer och de ser även problem i det faktum att revisorer ger andra tjänster än revisionstjänster (EU-kommissionen 2010a). Andra tjänster än revisionstjänster, icke revisionstjänster, är bland annat tjänster inom skatterådgivning, värderingstjänster, rekryteringstjänster och processer (London Economics & Ewert 2006).

De förändringar som EU-kommissionen föreslår har resulterat i 38 frågor. Denna studie inriktas på tre av de frågorna (EU-kommissionen 2010a). Anledningen till det urval som har gjorts är att det finns en koppling mellan dessa frågor, nämligen revisorns oberoende. Oberoendet har diskuterats sedan lång tid tillbaka och diskussionen har nu intensifierats, vilket visar att det är ett viktigt område. Revisorns oberoende är av avgörande betydelse för att syftet med revisionen ska uppnås. Detta är anledningen till att frågorna nedan har valts ut för en djupare undersökning.

2.7.2.1 REVISORNSBYRÅERNAS OBEROENDE

Den del som kommer att beröras från grönboken är revisionsföretagens oberoende. Frågorna är identiska med dem i grönboken och de som kommer att behandlas i studien visas nedan:

17. Skulle det i vissa fall vara motiverat att utse en tredje part?
18. Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?
19. Bör revisionsföretagen förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster? Bör ett sådant förbud i så fall tillämpas på alla revisionsföretag och deras kunder, eller

bör förbudet endast gälla för vissa typer av enheter, t.ex. systemviktiga finansinstitut?
(EU-kommissionen 2010a)

Idag utser det reviderade företaget vem som ska revidera företagets finansiella rapporter. EU-kommissionen överväger möjligheten att lagreglera en tredje part som ska ansvara över vem som ska utföra revisionen. Det skulle kunna innebära både för- och nackdelar. Fördelen ligger i att den som utser vem som ska revidera enheten är oberoende och nackdelen skulle kunna bli en förhöjd byråkrati (EU-kommissionen 2010a).

Att ett företag använder samma revisionsbyrå i flera år kan innebära ett hot mot oberoendet och kommissionen vill utreda om det är värt att införa en ny lag som innebär att företag måste byta revisionsbyrå. Frågan som kommissionen ställer sig är om fördelarna kommer att vara fler än nackdelarna (EU-kommissionen 2010a).

I dagsläget finns det ingen lag som säger att revisorer inte får erbjuda tjänster utöver revisionstjänster. Det framkommer dock i det åttonde direktivet (2006/43/EG) att revisorer inte får erbjuda tjänster som skulle kunna innebära att den lagstadgade revisionen eller revisionsbyråns oberoende riskeras. Kommissionen vill kontrollera om det är rimligt att skärpa förbudet och därmed skapa revisionsbyråer som bara erbjuder revisionstjänster (EU-kommissionen 2010a).

2.8 TANKAR OM GRÖNBOKENS FÖRSLAG

Enligt Dan Brännström, generalsekreterare vid Far, bör EU-kommissionen lyssna på alla som har en åsikt kring grönboken 2010. Om det inte görs kommer konkurrenskraften som EU har att försvagas samtidigt som revisionen inte blir bättre (Lennartsson 2011a). Brännström framför även att han, vid högnivåkonferensen i februari år 2011 i Bryssel som rörde grönboken 2010, fick uppfattningen att EU-kommissionen inte har lyssnat på de remissvar som har inkommit (Lennartsson 2011b).

Vid samma konferens talade Michel Barnier, förespråkare och initiativtagare till grönboken 2010, om sina tankar kring grönboken och de förändringar som föreslås. Barnier uttryckte då att omfattande förändringar kommer att genomföras då det är en förutsättning för att kunna stärka marknaden och revisorsyrket (Barnier 2011).

Magnus Hermansson, ämnessakkunnig på Justitiedepartementet, anser att nyttan med förändringarna inom revision och rådgivning måste vara i relation till dess kostnader. Han tycker också att EU ska granska de nya regler som har kommit, bland annat det åttonde direktivet (2006/43/EG), innan de genomför förändringar. EU bör inte göra förändringar bara för att det ”ser bra ut” (Lennartsson 2011a).

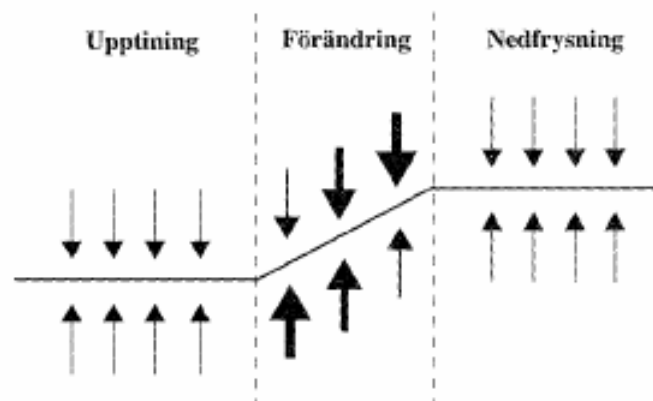
2.9 FÖRÄNDRING

De förslag som EU-kommissionen för fram kommer, om de antas, att innebära stora förändringar för bland annat revisionsbyråer. Att genomföra förändringar är vanligt då det sker kontinuerligt i dagens samhälle. I vissa fall är det av stor vikt att en anpassning till förändringar görs då det kan vara en förutsättning för att lyckas i en omgivning samtidigt som det skapar möjligheter för fortsatt utveckling. Krav på förändring kan komma från bland annat

allmänheten, finansmarknaden och globaliseringen (Alvesson & Sveningsson 2008). Förändringar kan vara både stora och små och därmed påverka individer och organisationer på olika sätt (Jacobsen 2005).

2.9.1 LEWINS FÖRÄNDRINGSPROCESS

Kurt Lewin skapade på 1950-talet en modell om förändringsprocessen för individer och organisationer (Hatch 2002). Förändringsprocessen är uppbyggd av tre olika stadier och dessa är unfreeze (upptining), change (förändring) och refreeze (nedfrysning). Stadierna bygger på en modell av system som av Lewin kallas ”quasi-stationary equilibria”. Systemet kan bestå av en individ, en grupp individer eller en organisation. Förändringar påverkar systemen på olika sätt och det är därför viktigt att bestämma vilket system som ska förändras. Ett system befinner sig antingen i en tillväxtfas, en nedgångsfas eller i ett jämviktsläge. Dock strävar de mot att befinna sig i jämvikt, equilibrium, där det känns tryggt och stabilt. En förutsättning för att kunna genomföra förändringar och för att de sedan ska kunna bevaras är att systemet blir ”unfrozen” för att sedan bli ”refrozen”. De olika stadierna kommer i det följande att presenteras var och ett i taget (Schein 2002).



Figur 2.9.1 Lewins modell för organisationsförändring. Strävan för förändring (pilarna under strecket) måste vara starkare än strävan mot förändring (pilarna över strecket) för att en förändring ska kunna ske (Hatch 2002).

Unfreeze: Att motivera en individ eller en organisation till att förändras kan vara problematiskt. Viljan att förändras beror på olika omständigheter och om det finns brister i en organisation är det lättare att implementera förändringar än om det inte finns brister (Schein 2002). I stadiet finns ett behov av att visa individer och organisationer att en förändring behövs och i och med det försöka upplösa de fasta principer som kan finnas i en organisation. För att inspireras och motiveras till en förändring måste således jämvikten rubbas så att individen eller organisationen blir mottaglig för förändring. Strävan för förändring måste vara större än strävan mot för att jämviktsläget ska kunna rubbas (Schein 2004). Ett exempel på hur motivationen till att förändras kan öka är att informera om behovet av förändring (Hatch 2002). Så länge individer eller organisationen inte är inställda på en förändring har stadiet inte uppnåtts (Schein 2002).

Change: När individer eller organisationen är unfrozen kommer de in på nästa stadium som är change. I detta stadium är individer eller organisationer stimulerade till att acceptera nya förslag som innebär nya sätt att arbeta efter. När individen eller organisationen är motiverad till förändring är det viktigt att styra lärandet i rätt riktning (Schein 1999). En förändring kan ske på olika sätt. Ett sätt innebär att granska omgivningen för att på så sätt finna den lösning som fungerar bäst för individer eller organisationen. En modell som beskriver denna metod är Trail-and-error (Schein 2004). I denna modell finns en gemensam förståelse för målen och innebörden i de beslut som ska tas, samtidigt som det saknas en gemensam lösning på hur målen ska nås (Hatch 2002). Ett annat sätt att förändras kan vara att efterlikna en förebild och så långt det är möjligt efterfölja denna (Schein 2002).

Refreeze: När den önskvärda förändringen har genomförts är det nödvändigt att stabilisera förändringen i organisationen och se till att det tidigare beteendet inte återupptas. Förändringen ska implementeras i kulturen och i de principer och värderingar som finns. Här ska individer och organisationen ha tagit till sig de nya idéerna och gjort dem till en del i arbetet. Bland annat kan det leda till nya värderingar och normer i en organisation (Schein 2002). Vid detta stadium stabiliseras situationen och jämvikt uppnås åter igen, fast då vid en ny nivå (Alvesson & Sveningsson 2008).

2.9.2 MOTSTÅND TILL FÖRÄNDRING

Samtidigt som det är naturligt med förändringar är det även vanligt med motsättningar till förändringar (Jacobsen 2005). Vissa ser förändringar som en möjlighet medan andra kan uppfatta förändringar som ett hot (Hosking & Fineman 1990). Det finns många orsaker till att förändringar motsätts (Jacobsen 2005). Några av orsakerna presenteras nedan.

- Det kan finnas olika uppfattningar om vilka förändringar som är mest lämpade i en viss organisation (Alvesson & Sveningsson 2008).
- I och med en förändring kan nätverket kring organisationen förändras och nya relationer kan ta tid att bygga upp (Alvesson & Sveningsson 2008).
- Förändringar kan medföra stora skillnader i en arbetssituation till exempel kan den kompetens som finns behöva förändras. Den nuvarande organisationen måste få in ny kunskap och dessutom kan den nuvarande personalen till viss del behöva omskolas. Det kan förekomma att personal sägs upp då dessa besitter ”fel” kunskap. En förändring är således en krävande process som innebär kostnader (Jacobsen 2005).
- En förändring kan öka arbetsbördan (Jacobsen 2005).
- Förändringar kan innebära både för- och nackdelar och då individen eller organisationen inte vill motta negativ påverkan kan de se negativt på förändringar. Det kan även vara så att organisationen ser behovet av en förändring men strävar emot den på grund av att förändringen kan medföra en negativ påverkan på organisationen (Jacobsen 2005).

3 METOD

I kapitlet metod presenteras till en början de bakomliggande orsakerna till valet av ämnesområde samt studiens tillvägagångssätt. Vidare beskrivs vårt val av data, där val av frågor och remissvar tas upp. Slutligen beskrivs den metod som används samt att trovärdigheten i denna studie bedöms.

3.1 VAL AV ÄMNESOMRÅDE

Finanskrisen visade på svagheter i revisionssystemet och i och med det började EU-kommissionen ifrågasätta bland annat revisorns oberoende. Revisionssystemet behöver fungera på det sätt som det är tänkt att det ska göra för att intressenterna ska få ökad trovärdighet gällande företagets finansiella rapporter. Revision fyller således en viktig funktion i samhället och det är av yttersta vikt att revisorn är oberoende. Enligt oss är detta en viktig fråga och vi har därför valt att inrikta oss på revisorns oberoende då det är ett aktuellt och omdebatterat ämne. I oktober år 2010 gav EU-kommissionen ut ett antal förslag på förändringar inom området. På förslagen lämnades ett mycket stort antal remissvar, vilket tyder på att det är ett område som engagerar och som många intressenter har en åsikt om. Vi anser att en studie av vissa av dessa remissvar ger oss en djupare förståelse och inblick kring de förslag som EU-kommissionen har tagit fram om revisorns oberoende. Samtidigt fås en bättre förståelse för vad instanserna anser om förslagen och de förändringar som kan komma att göras. Anledningen till att vår förståelse stärks är att majoriteten av de utvalda remissvaren är ingående och väl genomarbetade, då de har lagt ned ett stort arbete för att presentera sina åsikter på ett representativt sätt.

3.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT

Inledningsvis hade vi i åtanke att skriva om ett område inom revision. Anledningen till det är att vi tycker att det är ett intressant område som vi ville studera närmare. För att få idéer kring ett ämne att inrikta oss på var vi på arbetsmarknadsdagen REKON på Handelshögskolan i Göteborg. Där tog vi kontakt med revisorer från olika revisionsbyråer och de nämnde ett antal olika förslag. Ett av förslagen rörde grönboken 2010 och den diskussion som förs just nu kring den. Vi tyckte att ämnet verkade intressant och började söka mer information kring grönboken 2010 och dess innehåll.

Under vår planering fann vi att det mest intressanta i grönboken 2010 behandlade revisorns oberoende. Vi gjorde därför en avgränsning och valde att fokusera på detta område. Utifrån revisorns oberoende valdes sedan ett antal frågor som kommer att behandlas i studien. Anledningen till att ett fåtal frågor valdes ut är att studien kan inriktas på enbart dessa och därmed gå djupare in på varje enskild fråga.

Från början var tanken att göra intervjuer med utvalda respondenter för att försöka få fram deras syn på de utvalda frågorna. Efter utökad sökning fann vi remissvar från ett stort antal instanser inklusive de respondenter som vi hade planer på att intervjua. I och med det valde vi att istället fokusera på ett urval av remissvar. Att vi valde remissvar framför intervjuer beror

på att remissvaren ger ett mer övergripande svar från till exempel en revisionsbyrå medan det vid en intervju blir den enskildes personliga åsikter, alternativt att personen inte kan eller vill svara med risk att gå emot revisionsbyråns åsikt. Samtidigt är de flesta remissinstansers svar mycket genomarbetade då de har tagit sig tid till att besvara frågorna på ett så bra sätt som möjligt. Vid en intervju hade det funnits en större risk för att svaren inte skulle kunna ge ett lika genomtänkt och ingående svar. Det beror på att personen inte hade haft möjlighet att lägga den tid som hade behövts för att ge ett svar på samma nivå som remissinstanserna.

Vid genomgången av remissvaren fann vi att de utvalda instanserna, i de flesta fall, hade en negativ inställning till EU-kommissionens förslag. I och med det började vi fundera på orsakerna till instansernas negativa inställning mot förslagen och de förändringar som de innebär. Därav utökades vår referensram med teori om bland annat förändring inom organisationer.

Efter valet av frågor blev det tydligare vilka delar som skulle ingå i referensramen. Vårt val av referensram samt vilka delar som ingår i den presenteras i 2.2. Samtidigt som referensramen tog form bearbetades även metodkapitlet, det vill säga de två kapitlen formades parallellt till en början. Fokus flyttades sedan över till referensramen då kapitlet metod inte kunde slutföras förrän kapitlet referensram i stort sett var färdigställt. Sedan fortsatte arbetet med metodkapitlet och därmed påbyggnaden på det som tidigare hade skrivits.

Empirin i studien är en omfattande del och därav inleddes arbetet med det kapitlet jämsides med utformningen av referensram och metod. Remissvaren har varit omfattande och ingående. Från början var tanken att fokusera på åtta remissvar, nämligen Deloitte, PwC, Ernst & Young, KPMG, Grant Thornton, BDO, Revisorsnämnden och Far. Vi fann dock endast sex av åtta fullständiga remissvar. De fullständiga remissvar som vi inte fann var från Deloitte och Revisorsnämnden. Dock fanns en sammanfattning i punktform av Deloitte's remissvar men vi ansåg inte att den gav oss ett tillräckligt ingående underlag för att kunna framställa deras svar på ett bra sätt. I ett försök att finna de saknade fullständiga remissvaren kontaktades respektive instans via mail. Vi fick svar från Revisorsnämnden men inget svar från Deloitte och bestämde oss då för att inte ta med Deloitte i studien. Efter det att remissvaren hade sammanställts påbörjades arbetet med analysen och slutligen resulterade arbetet i en slutsats.

3.2.1 VALAVDATA

De data som vi har använt oss av är de valda remissvar som har granskats närmare. Det är EU-kommissionen som har samlat in remissvaren från de instanser som har valt att uttrycka en åsikt kring förslagen i grönboken 2010. De remissvar som vi använder oss av är inte bearbetade av någon annan. Sex av de sju remissinstansernas svar är hämtade direkt från respektive instans webbplats, medan det sjunde svaret har erhållits från instansen via mail. EU-kommissionen har samlat in data med samma utgångspunkt som vi har haft i vår studie och därför kan vi använda dessa data för vårt syfte.

3.2.2 VALAVFRÅGOR

EU-kommissionen har sammanställt ett antal förslag på förändringar och vi har valt att inrikta oss på revisorns oberoende i vår studie. Tre frågor som berör detta område har valts ut för

närmare granskning. En mer ingående bakgrund till vårt val presenteras i kapitlet referensram i avsnitt 2.7.2. De tre frågorna presenteras ovan i avsnitt 2.7.2.1 och beskrivs ytterligare en gång här för att underlätta för läsaren.

17. Skulle det i vissa fall vara motiverat att utse en tredje part?
18. Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?
19. Bör revisionsföretagen förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster? Bör ett sådant förbud i så fall tillämpas på alla revisionsföretag och deras kunder, eller bör förbudet endast gälla för vissa typer av enheter, t.ex. systemviktiga finansinstitut? (EU-kommissionen 2010a)

3.2.3 VAL AV REMISSVAR

Totalt lämnade cirka 700 intressenter remissvar på grönboken 2010. Svaren har inkommit från bland annat revisionsbyråer, intresseorganisationer och statliga myndigheter (EU-kommissionen 2011). Av de cirka 700 lämnade remissvaren kommer vi att studera sju av dem närmare. Vi kommer att lägga fokus på revisionsbyråernas, PwC, Ernst & Young, KPMG, Grant Thornton och BDO, åsikter och två intressenter som har en naturlig koppling till byråerna, nämligen Far och Revisorsnämnden. Från början skulle studien även innehålla remissvar från Deloitte, men då deras svar inte fanns tillgängligt ingår det inte i studien. Bakgrunden till detta val är att vi har ett intresse för revision och är därmed intresserade av vad de anser om förslagen samt att det är dessa intressenter som kommer att påverkas av förslagen i störst utsträckning.

3.2.4 KVALITATIV ANSATS

Den kvalitativa ansatsen är mest lämplig för denna typ av studie då den inriktas på ett område, nämligen revisorns oberoende. Dessutom ska vår studie gå djupare in på utvalda undersökningsfrågor och ge mer detaljerad information om dem. Utgångspunkten är att beskriva EU-kommissionens förslag och varför dessa har kommit på tal. Tanken är att få en förståelse för relevanta begrepp och innebörden i den diskussion som förs samt vad det skulle kunna leda till. I den kvalitativa ansatsen är sammanhanget och eventuella avvikelser viktigt (Holme & Solvang 1997) och i vår studie ska vi se likheter respektive skillnader på olika remissvar. Vi ska dessutom försöka förklara varför de valda remissinstanserna har den åsikt som de har och därmed deras inställning till de förändringar som EU-kommissionen föreslår.

Holme och Solvang (1997) menar att en kvalitativ ansats innebär att se situationer utifrån den undersökta enhetens synvinkel. Genom att göra på det sättet kommer vi att få en bredare förståelse för de undersökta instansernas svar på EU-kommissionens förslag. Samtidigt som vi tänker oss in i de undersökta enheterna är det även viktigt att ha ett yttre fokus för att också kunna beskriva.

Enligt Jacobsen (2002) kännetecknas den kvalitativa ansatsen av att vara flexibel. Flexibiliteten i vår studie är att vi har haft en öppen inställning på så sätt att våra forskningsfrågor har varit öppna och förändringar har gjorts allteftersom processen har fortgått. När vi i vår studie har upptäckt fel och brister har dessa också åtgärdats.

3.2.4.1 ANALYSENS UPPLÄGG

I vår analys ligger referensramen och empirin till grund. Analysen inleds med en kort beskrivning över vilka åtgärder som hittills har vidtagits för att stärka revisorns oberoende. Vidare beskrivs de förslag på förändringar som EU-kommissionen föreslår i grönboken 2010 gällande revisorns oberoende.

I det första delkapitlet i analysen ges en överblick över hur det ser ut idag kring valet av revisor. Vidare beskrivs det hur det kommer att bli om den förändring som EU-kommissionen föreslår gällande valet av revisor kommer att antas. I denna del har analysen kopplats till bland annat analysmodellen och ett av de hot som modellen beskriver samt de regleringar som finns kring oberoendet. Vidare framställs vissa synpunkter som instanserna framför i empirin på förslaget att en tredje part ska utse revisor.

I de två följande delkapitlen ges en kortare beskrivning av den problematik som finns kring revisorns oberoende utifrån hur det framställs i referensramen. De två områdena är omdiskuterade då det har bedrivits forskning kring dem och i referensramen framställs resultat som forskare har kommit fram till. Deras resultat har vi kopplat till instansernas tankar och åsikter som framgår i empirin. I vår koppling ser vi till de likheter och skillnader som finns mellan forskarnas resultat och instansernas åsikter samt mellan instansernas åsikter. Det har gjorts för att se om det finns liknande tankar kring byrårotation och icke revisionstjänster. I analysen visas även vad instanserna anser är nödvändigt att göra vid ett eventuellt införande av förslagen. I de två delkapitlen har vi även gjort kopplingar mellan förslagen och analysmodellen samt de regleringar som finns kring oberoendet, vilka beskrivs i referensramen. Det sista delkapitlet är uppbyggt utifrån referensramens del kring förändring inom organisationer och koppling görs till instansernas negativa inställning till de förändringar som förslagen innebär.

3.3 TROVÄRDIGHET

För att ha en hög grad av validitet och reliabilitet måste studien arbetas fram genom noggrann behandling av den information som används samtidigt som författarna bör vara kritiska till allt som görs (Holme & Solvang 1997). Vi hade inledningsvis inga förutfattade meningar kring det område som skulle studeras närmare samtidigt som vi under arbetets gång har varit objektiva på så sätt att vi inte har vinklat studien till att resultera i ett visst utfall. Dessutom bedömer vi att våra förkunskaper inom området är tillräckliga för att kunna tolka de källor som vi har använt korrekt. Det på grund av att vi har läst kurser som har behandlat revision och då kommit i kontakt med de delar som är relevanta för studien.

De remissinstanser som har valts ut kommer att påverkas av de förändringar som föreslås och därför ser vi att utvalda instanser har svarat så korrekt som möjligt. Instanserna kan bara förlora på att inte uttrycka sin fullständiga åsikt eftersom de vill påverka kommissionen i så stor utsträckning som möjligt.

En annan kritisk synpunkt i vår studie är valet av remissvar. Då enbart ett fåtal remissvar har valts ut finns det en risk för att deras åsikter inte avspeglar alla remissvar. Vårt fokus är

revisionsbyråernas samt Far och Revisorsnämndens åsikter och därför är det inte intressant om detta avspeglar hela populationens åsikt eller inte.

Om någon gör om samma studie igen bör resultatet bli detsamma eller i alla fall i närheten (Holme & Solvang 1997). Om denna studie skulle göras om med samma metod anser vi att resultatet skulle bli detsamma om forskaren i sitt arbete är objektiv, det vill säga inte låta egna åsikter påverka utfallet. Vår metod innebär att vi har gjort ett urval av sju instanser, vilket är ett lågt urval då de totalt inkom cirka 700 remissvar. Då över 90 procent av instanserna har en negativ inställning till kommissionens förslag anser vi att ett annat urval än det som vi har gjort skulle få samma utfall som vår studie. Trovärdigheten har därför inte påverkats av vårt val av metod.

Det är mycket svårt att samla in och behandla information utan att fel uppstår, därför är det viktigt att arbeta mot att få så små fel som möjligt (Holme & Solvang 1997). Under arbetets gång skulle det kunna uppstå fel vid bearbetandet av remissvaren. Svaren är i de flesta fall skrivna på engelska, vilket kan leda till tolkningsproblem. Detta skulle kunna vara ett hot mot trovärdigheten men vi anser att vi har varit noggranna i vårt arbete och därför borde det inte vara något problem.

4 EMPIRI

I följande kapitel kommer studiens utvalda frågor att presenteras i tur och ordning. För varje fråga framställs de utvalda instansernas, Ernst & Young, PwC, Grant Thornton, KPMG, BDO, Far och Revisorsnämnden, tankar och åsikter kring de förändringar som EU-kommissionen har föreslagit.

4.1 REMISSVAR

4.1.1 GENOMGÅNG AV FRÅGA 17

Skulle det i vissa fall vara motiverat att utse en tredje part?

Ernst & Young

Ernst & Young anser inte att det är motiverat att utse en tredje part. De anser däremot att det kan finnas tillfällen där en tillsynsmyndighet har ett behov av att utse en viss revisionsbyrå för att utföra speciella uppgifter hos den granskade enheten. De tror dock att revisionskommittén och aktieägarna är mest lämpade att avgöra vilken revisionsbyrå som är bäst lämpad att utföra revisionen och att det är dem som bör ansvara över det (Ernst & Young 2010).

Om det skulle finnas en tredje part, till exempel en tillsynsmyndighet, skulle det skada det ansvar som revisionskommittén och aktieägarna har. Det skulle också utsätta tillsynsmyndigheten för en större risk då den har ansvar över att revisionen inte uppfattas som misslyckad. Om revisionen blir en kontrollfunktion som utförs på uppdrag av till exempel en tillsynsmyndighet anser Ernst & Young att det kan leda till att revisorn får tillgång till mindre information än de har idag (Ernst & Young 2010).

PwC

PwC anser att revisorns oberoende är mycket viktigt men menar att förslaget att utse en tredje part är olämpligt och visar på ett flertal skäl för det argumentet. PwC menar att en revisionskommitté ska ha rätten att utnämna en revisor för att sedan göra en rekommendation till styrelsen. I sista ledet är det aktieägarna som ska ge sitt godkännande. Enligt PwC är det opassande att reglera processen att utse en revisor, då det kan urholka det förtroende som marknaden har när det gäller revisionskvaliteten (PwC 2010).

De kriterier som ligger till grund för utnämningen av en revisor är bland annat kunskap om branschen, närhet till specifik expertkunskap och att den föreslagna revisionen stämmer väl överens med klientens speciella situation. PwC menar att det skulle vara svårt för någon utomstående att bedöma vem som är lämplig att vara revisor. Om en tredje part skulle utse en revisor behöver den en bred kunskap på det området samtidigt som det skulle kräva resurser och vara förenat med kostnader (PwC 2010).

Grant Thornton

Grant Thornton anser att revisorsutnämningen inte bör göras av någon annan än klientföretaget. Enligt Grant Thornton är aktieägare endast i undantagsfall involverade i utnämningen av revisorn. Det är först vid årsstämman, då beslut ska tas angående godkännande av utnämningen, som aktieägare kommer i kontakt med frågan. Grant Thornton

uttrycker att det finns andra skäl än oberoendet för att kräva att aktieägare ska vara delaktiga när en revisor utnämns (Grant Thornton 2010).

KPMG

KPMG tycker inte att det är lämpligt att utse en tredje part. De anser att företagets aktieägare bör utse vem som ska revidera företaget. KPMG anser inte att nackdelen med att utse en tredje part ligger i att det kommer att bli mer byråkratiskt utan att det kommer ta bort aktieägarnas och revisionskommitténs inflytande. Revisionskommittén kommer därmed att bli överflödiga (KPMG 2010).

Att utse en tredje part, till exempel en tillsynsmyndighet, skulle innebära ett hot mot revisionens kvalitet. KPMG menar att en tillsynsmyndighet måste ha ett bra samspel med revisorn för att kunna värdera dennes kvalitet. Kommissionen måste således vara medveten om att kvalitén på revisionen av stora internationella företag är viktig och att det kommer uppstå problem om det finns olika tillsynsmyndigheter med olika regler. Dessutom skulle det inte förbättra revisorns oberoende. De menar dock att det kan finnas enstaka fall där en tillsynsmyndighet skulle behövas (KPMG 2010).

BDO

BDO anser att de nuvarande regleringarna gällande utnämning av revisorer är passande och att revisorer bör väljas av den enhet som revideras. BDO ser det som oroväckande att revisorer ska utses av en tredje part, då det skulle kunna ha en väsentlig effekt på relationen mellan revisorn och den reviderade enheten. Relationen dem emellan är viktig för kvaliteten på revisionen och den kan därför komma att påverkas negativt om en tredje part utses (BDO 2010).

Enligt BDO kan det finnas ett intresse från utomstående vilket kan rättfärdiga att en tredje part utser revisor till större företag, till exempel systemviktiga företag inom den finansiella tjänstesektorn. BDO tillägger dock att utnämningen av en tredje part ska vara ett undantag som sällan tillämpas och bör således inte bli utökat till att gälla alla utnämningar av revisorer (BDO 2010).

Far

När en tredje part utser en revisor bör den ha bra kunskap om det företag som ska revideras. Far anser inte att en tredje part har den kunskap som behövs och kan därför inte veta vilken revisionsbyrå som är mest lämpad för respektive företag. De anser att aktieägarnas valmöjlighet gällande val av revisor kommer att minska i de fall en tredje part utses. Far anser att det inte finns några tecken på att oberoendet påverkas eller att fel uppstår i revisionen till följd av den reglering som finns för närvarande (Far 2010c).

Revisionens syfte uppfylls endast om företagets styrelse och ledning har förtroende för revisorn och därmed lämnar ut all information som behövs för att göra en kvalitetssäker revision. I och med det anser Far inte att en tredje part bör utses. Ett annat problem som Far ser med att utse en tredje part uppstår när revisionen misslyckas. Frågan är då vilket ansvar som faller på den tredje parten (Far 2010c).

Finansinspektionen i Sverige har enligt lag rätt att välja revisor till bland annat banker och de har även rätt att utse experter när det behövs. Dock är det mycket sällan som inspektionen använder den rätten (Far 2010c).

Revisorsnämnden

Idag finns det klara regler om hur revisionen ska gå till samtidigt som det finns tillsyn på revisorerna och dess arbete. Revisorsnämnden anser att detta är tillräcklig för att kvalitén inte ska försämrats eller att oberoendet ska påverkas negativt. De anser därför att en tredje part skulle medföra att revisionstjänsterna blir mer byråkratiska och inte medverka till att öka kvalitén eller effektiviteten av revisionsarbetet. Revisorsnämnden anser även att förslaget kommer medföra mycket arbete jämfört med den nytta det kommer generera (Strömberg 2010).

4.1.2 GENOMGÅNG AV FRÅGA 18

Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?

Ernst & Young

Ernst & Young tror inte att detta kommer att bli uttryckt i lag. De anser nämligen att företaget och dess aktieägare ska ha möjlighet att välja den revisionsbyrå som motsvarar deras behov bäst. EU-kommissionen har framfört att det finns ett behov av att öka dynamiken på revisionsmarknaden. Erfarenhet från Italien har dock påvisat att tidsbegränsad revision har haft motsatt effekt och istället har medfört större koncentration. Forskning vid Bocconi University, en handelshögskola i Italien, har visat att de Italienska noterade företagen på revisionsmarknaden är en av de mest koncentrerade i hela EU. Forskningen visar också på att ett byte av revisorer hotar revisionskvalitén och ökar de totala kostnaderna för revisionen. Det kommer att behöva läggas betydligt mer tid på revisionen på grund av att det reviderade företaget måste förklara sina affärer, den interna kontrollen, dess processer och deras företagsstruktur för den nya revisorn. Även om revisionsbyråerna gör övergången effektiv kommer det att innebära kostnader och risker (Ernst & Young 2010).

Ernst & Young anser att det finns bättre metoder för att öka revisorernas oberoende än att införa obligatorisk byrårotation. Rotation av huvudansvarig revisor och att det även förekommer rotation eller avgångar av klientens personal håller relationen mellan revisionsbyrån och klienten uppdaterad. Det eliminerar oberoende oron samtidigt som kunskapen om företaget medför en hög kvalitet på revisionen. Oftast roterar VD och ekonomichefer i stora börsnoterade företag oftare än vad revisorns rotationskrav kräver (Ernst & Young 2010).

PwC

PwC anser att det är olämpligt att begränsa en revisionsbyrås löpande engagemang. De menar att revisionskommittéer redan tar allvarligt på uppgiften att utnämna revisor. Kommittén betraktar bland annat den prestation som den innevarande byrå har utfört och vilket intresse som företaget har när det gäller att ha kvar den nuvarande revisionsbyrå eller inte. Enligt PwC ska beslutet att välja revisor vara genomtänkt och motiverat och utgå från de styrkor

respektive svagheter som passande revisionsbyråer har samt vilka behov som det egna företaget har. Det är således kvaliteten på revisionen som ska vara grunden för revisionsbyråernas konkurrerande (PwC 2010).

Att tidsbegränsa revisionsbyråernas löpande engagemang skulle enligt PwC medföra risker för revisionens kvalitet och dessutom leda till ökade kostnader. PwC hämtar stöd i forskning och studier som har gjorts på området då de säger att nackdelarna angående revisionens kvalitet väger mer än de förmodade fördelarna. Då revisorn har ingående kunskap kring den verksamhet som revideras menar PwC att det medför fördelar för revisionskvaliteten. Om de individer som är involverade i revisionen byts ut inom byrån, revisorsrotation, kvarhålls ändå kunskapen kring företaget och kvalitén säkerställs. Situationen skulle vara den motsatta om det införs byrårotation (PwC 2010).

Det nuvarande systemet gällande rotation av huvudansvarig revisor i ett revisionsteam anser PwC är effektivt för att minska hotet mot oberoendet. Vidare menar PwC att hotet mot oberoendet minskar ytterligare då det även ibland sker förändringar bland andra involverade parter i revisionen och i sammansättningen av revisionskommittéer (PwC 2010).

Grant Thornton

När det gäller oberoendet menar Grant Thornton att en revisionsbyrås uppdrag inte bör vara begränsat i tid. De menar att IESBA:s etiska regler för yrkesrevisorer är tillräckligt för att säkerställa oberoendet. Det är i första hand kravet på revisorsrotation, där huvudansvarig revisor och övriga personer av högre rang i revisionsteamet byts ut vart sjunde år, som säkrar oberoendet (Grant Thornton 2010).

Grant Thornton anser att obligatorisk rotation av revisionsbyråer inte är rätt väg att gå. Ett skäl för det är revisorns uppgift att förstå företaget och dess verksamhet, system samt kontroller. Då en ny revisor tillsätts börjar informationsinsamlingen om på nytt och företagen blir då bekymrade över det avbrott som blir följden. Om byrårotation införs anser Grant Thornton att det behövs en mekanism som gör övergången till en ny revisor mer organiserad. Gemensamma revisioner eller konsortier under övergångsperioden är ett exempel på hur det är möjligt att gå tillväga (Grant Thornton 2010).

KPMG

KPMG menar att kommissionen bör granska de befintliga reglerna inom området innan de presenterar nya förslag på förändringar. KPMG tror nämligen inte på att införa tidsbegränsad revision. De begriper dock att ett tidsbegränsat engagemang skulle medföra att en del intressenter uppfattar revisorns oberoende som stärkt. De påvisar dock att det inte finns några bevis för att längre engagemang påverkar revisorns oberoende eller revisionens kvalitet negativt. Det finns dock vissa bevis på att revisionskvalitén blir sämre när revisorn precis roterar (KPMG 2010).

KPMG tycker att det är betydelsefullt för bolagsstyrningen att revisionskommittén kan ge råd till aktieägarna om vilken revisor som är bäst lämpad för ett speciellt uppdrag. Obligatorisk byrårotation medför att det blir mindre flexibelt och mer kostnader för det individuella företaget. Det är viktigt att inte byta revisor när det förekommer stora förändringar inom företagets förvaltning, vilket inte tidsbegränsat engagemang tar hänsyn till (KPMG 2010).

KPMG anser att revisionskvalitén är mycket viktig och att det därför är av stor betydelse att säkerställa sambandet mellan längden på ett uppdrag och den eventuellt försämrade revisionskvalitén. Om kvalitén på revisionen inte är bra kan byrån få ett dåligt rykte vilket kan skada hela verksamheten. Att tänka på kvalitén innebär också att inte äventyra risken med oberoendet. KPMG är därför positiva till att revisionskommittén granskar revisionsbyråernas kapacitet och oberoende (KPMG 2010).

BDO

I Italien råder obligatorisk rotation av revisionsbyråer till följd av att ett uppdrag bara får löpa över en viss bestämd tidsperiod. Vid principens etablerande var tanken att den skulle säkerställa en revisors oberoende. Dock har det sedan principen började tillämpas skett andra utvecklingar som på ett bättre sätt säkrar en revisors oberoende. Ett exempel på en sådan utveckling är IESBA:s etiska regler som bland annat reglerar revisorsrotation. BDO anser att obligatorisk revisorsrotation som det kommer till uttryck i de etiska reglerna tillsammans med de andra utvecklingarna ger ett passande skydd för oberoendet. Till följd av de framförda argumenten anser BDO att det inte är lämpligt att begränsa varaktigheten på ett revisionsuppdrag till en maximal tidsperiod (BDO 2010).

Far

Far anser inte att det finns godkända orsaker för att införa tidsbegränsat engagemang för revisionsbyråerna för att på så sätt stärka oberoendet. När det gäller revisorns oberoende anser Far att IESBA:s etiska regler bör övervägas då de bland annat strävar efter att stärka oberoendet och Far menar då främst revisorsrotation. Att det åttonde direktivet (2006/43/EG) innehåller regler gällande kvalitetskontroll stärker även det oberoendet enligt Far (Far 2010c).

Far anser att det krävs tid för att få den kunskap som behövs angående företagets affärsprocesser, struktur och dess interna kontroll för att kunna göra en revision med hög kvalitet. Vid rotation av revisionsbyråer kan denna kunskap vara svår att överföra från en byrå till en annan. Det finns studier som visar på det, bland annat en studie av American Institute of Certified Public Accountants som visar att kvalitén försämras vid byrårotation (Far 2010c).

Om en revisionsbyrå har varit revisor för ett företag under en längre tid kan det medföra ett hot mot revisorns oberoende. För att detta hot ska uppstå är det enligt Far en förutsättning att alla individer i revisionsteamet, styrelsen samt företagsledningen består under en lång tid. De anser att hotet inte bara blir balanserat genom revisionsbyrårotation utan även vid rotation av styrelse och förvaltning (Far 2010c).

Revisorsnämnden

Revisorsnämnden anser att byrårotation medför ett merarbete för revisionsbyråerna då de måste få tillräckligt med kunskaper om företaget för att revisionen ska få en bra kvalitet. Förutom byrårotation tycker Revisorsnämnden att det bör diskuteras kring rotation för samtliga i ett revisionsteam samt den tid över hur länge en byrå får vara revisor för ett företag (Strömberg 2010).

4.1.3 GENOMGÅNG AV FRÅGA 19

Bör revisionsföretagen förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster? Bör ett sådant förbud i så fall tillämpas på alla revisionsföretag och deras kunder, eller bör förbudet endast gälla för vissa typer av enheter, t.ex. systemviktiga finansinstitut?

Ernst & Young

Ernst & Young anser inte att revisionsbyråer ska förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster utan de ska ha möjligheten att ge rådgivning till både sina nuvarande revisionsklienter och till icke revisionsklienter. De anser att företagets revisor tillsammans med revisionskommittén ska besluta om revisorer får ge andra tjänster än revisionstjänster (Ernst & Young 2010).

Enligt Ernst & Young medför rådgivningen en ökad förståelse om företaget. Revisionsbyråerna får en bättre bild av företagets risker och dess processer vilket bidrar till bättre revisionskvalité. Dessutom skulle det vara skadligt att bara ge revisionstjänster till företag då revisionskvalitén skulle försämrans på grund av att specialister inom till exempel skatt är ett måste för att kvalitén på revisionen ska bli bra (Ernst & Young 2010).

Så länge revisorer och företag följer de existerande standarderna anser Ernst & Young inte att objektiviteten äventyras då revisorn ger icke revisionstjänster till befintliga revisionsklienter eller till icke revisionsklienter. Dessutom har revisionsbyråer ett bra system för att kontrollera kvalitén med hjälp av att tillsynsmyndigheter granskar revisorns oberoende (Ernst & Young 2010).

PwC

PwC anser inte att tillhandahållandet av icke revisionstjänster bör förbjudas och det gäller oavsett om den typen av tjänster riktas till revisionsklienter, icke revisionsklienter eller vissa typer av institutioner. Att tillhandahålla icke revisionstjänster till revisionsklienter medför fördelar för kvaliteten på revisionen samt att revisorerna får en förbättrad förmåga att tjäna allmänhetens intressen. I de fall en verksamhet erbjuder olika typer av tjänster tjänar de anställda som arbetar med revision på att leverera icke revisionstjänster, eftersom de då arbetar sida vid sida med experter från andra discipliner och på så sätt får möjlighet att utveckla ny kunskap och vidga sin erfarenhet. Revisorerna får då en möjlighet att förstå klienterna bättre och på så sätt kunna planera och genomföra revisionen på ett mer effektivt sätt och då förbättra revisionskvaliteten (PwC 2010).

Ett företag som enbart erbjuder revisionstjänster skulle få det svårare att rekrytera ”den bästa” personalen. Det beror på att de kandidaterna vanligtvis söker en karriär som innebär ett omväxlande arbete som ger många olika erfarenheter. I det fallet att revisionsbyråerna endast tillhandahåller revisionstjänster skulle de även få det svårare att behålla de ”egna” specialisterna på andra områden, till följd av att även dessa söker en karriär. En revisor skulle då vara tvungen att vända sig till en expert utanför den egna verksamheten. Det skulle i sin tur få negativ effekt på kvaliteten, bland annat på grund av att en sådan ”extern” expert möjligen inte följer de etiska och oberoende normer som en revisor omfattas av (PwC 2010).

En oberoende revisionskommitté spelar en viktig roll i att övervaka omfattningen av de icke revisionstjänster som tillhandahålls av revisorer. Det är ytterligare ett argument för att inte förbjuda tillhandahållandet av icke revisionstjänster. Revisionskommittéer är mest lämpade för att bedöma huruvida revisorns oberoende hotas eller inte vid tillhandahållande av dessa tjänster (PwC 2010).

Grant Thornton

När det gäller oberoendet anser Grant Thornton att tillhandahållande av icke revisionstjänster från revisionsbyråer inte bör förbjudas. Det kan innebära en risk att tillhandahålla vissa icke revisionstjänster till revisionsklienter men om de standarder som reglerar oberoendet följs äventyras inte revisorns oberoende. Till exempel kan vissa icke revisionstjänster försämra oberoendet på så sätt att det finns en risk för självgranskning. Revisionsbyråer har även effektiva system för att kontrollera kvalitén samtidigt som de utsätts för tillsyn angående oberoendet. I de fall en revisionsbyrå erbjuder tjänster som är kända för att gå emot standarder för oberoendet bör det vara möjligt med disciplinära sanktioner (Grant Thornton 2010).

En revisionsbyrå breddar dess kompetens då den tillhandahåller diverse icke revisionstjänster till icke klienter. En bred kompetens är en förutsättning för att revisionen ska ha en hög kvalitet. Med en djupare kompetens är det även lättare att möta de behov som klienter med komplexa verksamheter har (Grant Thornton 2010).

Ytterligare en fördel med att erbjuda icke revisionstjänster till icke klienter är att det är lättare att attrahera och bibehålla begåvade anställda. Den typen av anställda vill vanligtvis ha en karriär som innebär stimulerande och omväxlande arbetsuppgifter och på så sätt bidrar det till att förbättra revisionens kvalitet (Grant Thornton 2010).

KPMG

KPMG tycker att frågan är ställd som att det inte är passande att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. De tycker inte att det ska förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster till både befintliga och icke befintliga klienter och hänvisar till olika studier. KPMG känner inte till några bevis som tyder på att revisorns oberoende eller revisionskvalité skulle påverkas negativt av att erbjuda icke revisionstjänster (KPMG 2010).

KPMG menar att det i vissa fall kan vara bra att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster då revisorn får mer kunskap om klienten som i sin tur medför bättre kvalitet på revisionen. Det måste dock balanseras mot oberoendehotet. De anser också att företag bör informera mer öppet, i till exempel årsredovisningen, om hur mycket andra tjänster än revisionstjänster som de mottar (KPMG 2010).

BDO

BDO anser att det är möjligt att attrahera sådana personer som är väldigt duktiga och engagerade då revisionsbyrån tillhandahåller både revisionstjänster och icke revisionstjänster till diverse olika klienter. Byrån har då möjlighet att säkerställa en långsiktig förbättring av revisionskvalitén och samtidigt tillhandahålla de olika typer av tjänster som klienter kräver. BDO stödjer således inte förslaget att byråer enbart ska få erbjuda revisionstjänster (BDO 2010).

Att erbjuda icke revisionstjänster till revisionsklienter är inget hot mot revisorns oberoende så länge revisorn följer de normer som finns angående oberoendet. BDO:s erfarenhet gällande stora företag av allmänt intresse är att de företagen ofta väljer en annan byrå än den byrå där den befintliga revisorn arbetar, för att erhålla icke revisionstjänster. Orsaken till det är bland annat att undvika överväganden angående oberoendet. BDO anser också att vissa av de tjänster som ses som icke revisionstjänster bör falla in under kategorin revisionstjänster då de är en del av revisorns arbete (BDO 2010).

Far

Far menar att denna fråga har pågått i minst tio år. De anser att de insatser som redan har gjorts de senaste åren om oberoendet bör beaktas vid denna fråga, bland annat det åttonde revisionsdirektivet (2006/43/EG) och IESBA:s etiska kod. I dessa regler förekommer inga förbud mot att tillhandahålla icke revisionstjänster utan istället innehåller de tillvägagångssätt för att granska oberoendet (Far 2010c).

Far anser att en revisionskommitté säkrar revisorns oberoende genom att den granskar hur mycket icke revisionstjänster revisionsbyrån utför. Den ska även se till att revisorn är oberoende. Revisionskommittén ska också årligen få in en skriftlig försäkran på revisorns oberoende och en rapport över hur mycket icke revisionstjänster som har tillhandahållits till företaget (Far 2010c).

För att regler ska fungera och följas på samma sätt måste de vara tydligt formulerade. Far tycker därför att gränzboken 2010 bör ha en definition på icke revisionstjänster och de tycker att det är dåligt att detta saknas. Tolkningen kan nämligen avvika från person till person (Far 2010c).

Far är helt emot ett totalförbud mot icke revisionstjänster och de tror inte att det är nödvändigt att förbjuda dessa för att stärka oberoendet. De fördelar som finns med att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster till befintliga kunder anser Far inte bör förkastas. Den kompetens som detta medför bör tas hänsyn till, då det ger bättre kvalitet på revisionen. Att tillhandahålla icke revisionstjänster till en icke klient är absolut inte ett hot mot oberoendet och ska därför inte förbjudas. Revisionsbyråer med ett brett utbud av tjänster medför en bredare kompetens och dagens revisioner är ofta i behov av experter för att kvalitén ska bli så bra som möjligt (Far 2010c).

Revisorsnämnden

Revisorsnämnden tycker inte att det ska bli ett totalförbud mot att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. De sätter kvalitén på revisionen i fokus och menar att denna skulle kunna påverkas på ett negativt sätt av ett förbud. Dock tycker de att det ska vara striktare regler för företag av allmänt intresse, till exempel för finansiella institut (Strömberg 2010).

5 ANALYS

I kapitlet analyseras tre förslag om revisorns oberoende som EU-kommissionen föreslår. Dessutom analyseras instansernas negativa inställning till den förändring som förslagen kommer att innebära. Referensramen och empirin ligger till grund för denna analys.

Som det framgår av Svanström (2008) och Gunz (2009) har revisorns oberoende varit ett omdiskuterat område sedan yrket infördes och diskussionen har fortlöpt sedan dess. Olika förändringar har gjorts över åren för att stärka oberoendet och bland annat har revisorsrotation införts för företag av allmänt intresse i EU. I Sverige har analysmodellen införts i RevL och en liknande modell har införts i EU. EU-kommissionen menar dock att åtgärderna inte är tillräckliga för att stärka revisorns oberoende och har därför framfört ett antal olika förslag på förändringar. De förändringar som denna studie har inriktats mot är införandet av en tredje part vid revisorsutnämningen, att tidsbegränsa revisorns löpande engagemang (byrårotation) samt ett förbud mot att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. Utifrån empirin framgår det att instanserna ser negativt på förslagen och inte är villiga att genomgå de förändringar som de innebär.

5.1 ANALYS AV FRÅGA 17

Skulle det i vissa fall vara motiverat att utse en tredje part?

Det framgår av det åttonde direktivet (2006/43/EG) att en revisor eller en revisionsbyrå ska utses på årsstämman och det är således aktieägarna, delägarna och medlemmarna som fattar beslut om vem som ska utses. Revisionskommittén i ett företag ger en rekommendation angående vilken revisor eller byrå som de anser är lämplig. Det förslag som presenteras i grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen innebär en förändring gällande sättet att utse revisor eller revisionsbyrå. Förändringen innebär att en tredje part ska utse vem det är som ska revidera företaget. Enligt EU-kommissionen ligger förslaget fördel i att den som utser revisor är oberoende medan en nackdel kan vara att företaget förlorar kontrollen över utnämningen av revisor.

Utifrån referensramen och det empiriska materialet menar vi att det finns en risk för att revisorns oberoende riskeras då det företag som ska revideras utser revisor. Anledningen till det är att företag i många fall väljer att använda sig av samma revisor eller revisionsbyrå som de tidigare har använt sig av. Det kan finnas flera anledningar till det och ett exempel skulle kunna vara att revisorn känner till företaget och dess verksamhet på ett bra sätt och har den information som behövs för att kunna göra en bra revision. Utifrån analysmodellen menar vi att det även kan uppstå ett hot mot revisorns oberoende då företag väljer en viss revisor som de har ett vänskapligt band med eller som de har ett förtroende för. Enligt Jackson, Moldrich och Roebuck (2008) är det ganska troligt att det uppstår en närmare relation mellan revisor och klient i de fall företag har använt samma revisor under ett flertal år. Enligt oss kan den relationen vara olika stark och i de fall den är relativt svag menar vi att det är möjligt för revisorn att behålla sin kritiska syn och genomföra revisionen på ett objektiva sätt. Vi är

samtidigt medvetna om att det finns de relationer där oberoendet sätts på spel på grund av att relationen är djupare och det är detta som många ser som ett stort problem. Vi tror att kommissionens tanke är att vänskaps- och förtroendehotet ska minska om det förslag som de presenterar blir verkligt. Det beror på att den tredje parten är oberoende och inte har samma incitament vid val av revisor som företag har idag.

I empirin framgår det att samtliga sju instanser i studien anser att förslaget som kommissionen framför om att utse en tredje part är olämpligt. Instanserna anser att den reglering som finns idag bör fortsätta att tillämpas, det vill säga att det är revisionskommittén och aktieägarna som utser revisor. Ernst & Young anser bland annat att om en tredje part utser revisor kan det medföra att revisorn får mindre information från företaget då företaget kan känna att de inte har den tillit som de vill ha för att lämna ut all information om företaget. Även BDO är kritisk till att en tredje part utses och menar att det påverkar relationen mellan revisorn och den enhet som revideras negativt, vilket i sin tur leder till en försämrad kvalitet på revisionen. Enligt oss försämrar kvalitén då en revisor inte får den information som behövs för att kunna revidera företaget på ett kvalitativt sätt. PwC menar att utnämningen av en tredje part skulle skada allmänhetens förtroende för kvalitén på revisionen. De anser också att den tredje parten behöver besitta en bred kunskap för att kunna utse en lämplig revisor och behöver då bland annat ha kunskap om branschen och klientens specifika omständigheter.

I empirin framgår det vidare att Far ser att det kan uppstå problem då revisionen misslyckas. Frågan är då om det är den tredje parten eller revisorn som ska stå till svars för misslyckandet. Far påvisar också att det i Sverige redan finns en tredje part, nämligen Finansinspektionen, som har möjlighet att utse revisor för bland annat banker men att denna valmöjlighet sällan används. Enligt Far tyder det på att förslaget från kommissionen inte är genomtänkt då möjligheten redan finns men inte används. Revisorsnämnden tillägger att förslaget kommer att innebära mer arbete utan att ge tillräcklig nytta. Enligt Lennartsson (2011a) är även Hermansson kritisk till kommissionens förslag då han anser att nyttan med förändringen måste vara i relation till de kostnader som följer av den.

Ernst & Young, KPMG och BDO anser att det kan finnas situationer där det är fördelaktigt att en tredje part utser revisor. Om allmänheten ser fördelar med att ha en tredje part tycker BDO att det förslag som kommissionen presenterar ska antas men de påvisar samtidigt att det enbart ska tillämpas i enskilda fall. Vid en eventuell förändring menar KPMG att en tredje part bör följa samma regler i hela EU, så att det inte uppstår några skillnader vid utnämningen av revisor.

5.2 ANALYS AV FRÅGA 18

Bör revisionsföretagens löpande engagemang vara tidsbegränsat? Om så är fallet, hur lång tid bör ett revisionsföretags uppdrag längst få pågå?

Som det framhålls i referensramen diskuterades det år 1996 om revisorsrotation i grönboken Roll, ställning och ansvar: för revisorer som utför lagstadgad revision inom EU. Anledningen till kommissionens diskussion var att det fanns en oro för revisorns oberoende. År 2002 blev

revisorsrotation obligatoriskt inom EU för företag av allmänt intresse och rotationen innebär att en huvudansvarig revisor ska bytas ut senast sju år efter det att personen utsågs. Därefter får personen återvända som revisor till klienten efter tidigast två år. Anledningen till införandet var att EU-kommissionen ansåg att den relation som uppstår mellan revisorn och klienten till följd av långa uppdrag riskerar revisorns oberoende. Enligt analysmodellen kan långa uppdrag skapa ett vänskaps- och förtroendehot då revisor och klient får en nära relation. Idag menar kommissionen att revisorsrotation inte är tillräckligt för att minska det hotet och stärka revisorns oberoende. De föreslår därför i grönboken 2010 en utvidgning av denna rotation, där inte bara huvudansvarig revisor ska bytas ut utan även att revisionsbyråer ska rotera. Att tidsbegränsa ett revisionsuppdrag kan enligt Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar och Carrera (2009) leda till en bättre kvalitet på revisionen då ett företags ledning får en minskad möjlighet att påverka revisorn och det beslut som revisorn fattar.

EU-kommissionens argument att byrårotation innebär ett stärkt oberoende får stöd av en studie gjord av Jackson, Moldrich och Roebuck (2008). I deras studie framgår det att det finns forskare som anser att byrårotation är bra då långa relationer mellan revisor och klient undviks och därmed inte påverkar revisorns oberoende negativt. Då relationerna blir kortare blir konkurrensen på marknaden högre och i och med det förbättras kvalitén på revisionen. En studie gjord av Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar och Carrera (2009) går emot EU-kommissionens argument om att byrårotation är nödvändigt för att stärka oberoendet. Studien framför att det finns de forskare som är negativa till byrårotation och dem argumenterar för att byråerna redan arbetar för att vara oberoende och menar därför att byrårotation inte är nödvändigt. Enligt dem vill byråerna inte skapa ett dåligt rykte då det kan påverka deras möjlighet att få klienter och därför strävar revisionsbyråerna alltid mot att vara oberoende. Som det går att läsa i empirin framför även KPMG att revisionsbyråer kan få ett dåligt rykte om kvalitén på revisionen inte är bra, vilket kan skada hela verksamheten. Byråer vill därför inte skapa ett dåligt rykte och strävar då mot en hög kvalitet, vilket medför att oberoendet stärks.

I empirin framkommer det att samtliga instanser inte håller med EU-kommissionen och de är således negativt inställda till att tidsbegränsa revisorns löpande engagemang. Instanserna framför liknande argument mot att revisionsbyråer ska rotera. Instanserna tycker att de nuvarande reglerna kring revisorsrotation redan ger ett bra skydd för oberoendet. Enligt KPMG finns det inga bevis för att längre uppdrag påverkar revisorns oberoende negativt. De uttrycker även att revisorsrotation har en negativ effekt på revisionskvalitén då själva bytet av revisorn sker. Även Jackson, Moldrich och Roebuck (2008) anser att kvalitén på revisionen försämras under revisionsuppdragets inledande år. Det beror på att revisorn ännu inte har fått tillräckligt med kunskap om det reviderade företaget och sannolikheten är därför högre att fel i revisionen inte upptäcks.

Instanserna anser att byrårotation kommer att medföra ett merarbete för byråerna och företagen då revisionen kommer att kräva mer tid. Det beror på att en ny revisor måste sätta sig in i företaget och dess verksamhet för att kunna genomföra revisionen på ett bra sätt. Även studien gjord av Jackson, Moldrich och Roebuck (2008) menar att byrårotation medför ett merarbete som i sin tur ökar kostnaderna. Det beror på att den nya revisorn behöver skapa sig

en rättvisande bild och få en bra förståelse för företaget och dess verksamhet för att kunna göra en bra revision. I empirin framgår det att Far anser att det är svårt att flytta över information om ett företag från en byrå till en annan. Det finns således en stor risk för att revisorn saknar den information som behövs vid en revision och därmed kan revisionens kvalitet skadas.

Om byrårotation införs anser Grant Thornton att övergången från en byrå till en annan måste organiseras väl. Enligt dem är gemensamma revisioner under övergångsperioden ett lämpligt sätt för att göra övergången smidig. KPMG tycker att rotationen inte ska ske när stora förändringar sker inom ett företags förvaltning på grund av att revisorn då kan få det svårare att sätta sig in i företaget.

5.3 ANALYS AV FRÅGA 19

Bör revisionsföretagen förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster? Bör ett sådant förbud i så fall tillämpas på alla revisionsföretag och deras kunder, eller bör förbudet endast gälla för vissa typer av enheter, t.ex. systemviktiga finansinstitut?

I grönboken 1996 föreslås det att en revisor inte ska få tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster då det ansågs kunna försämra revisorns objektivitet. I dagsläget finns det dock inget förbud mot att tillhandahålla dessa tjänster men i grönboken 2010 diskuterar EU-kommissionen om det skulle vara möjligt att införa ett förbud och på så sätt skapa revisionsbyråer som enbart tillhandahåller revisionstjänster.

Enligt Firth (2002) erbjuder idag revisionsbyråer i de flesta fall konsulttjänster och Danielsson (2011) framför att dessa tjänster blir alltmer omfattande i revisionsbyråernas verksamhet. Hay, Knechel och Li (2006) visar att allmänhetens förtroende för revisorns oberoende minskar då en revisionsbyrå tillhandahåller icke revisionstjänster. Framförallt är det myndigheter, affärsmän och investerare som är bekymrade över det. Det framkommer även i referensramen att tillhandahållandet av konsulttjänster, även kallat icke revisionstjänster, till revisionsklienter innebär en risk för revisorns oberoende. Anledningen till det är att det finns en möjlighet att revisorn granskar sitt eget arbete, vilket kallas för självgranskningshot och är ett av de hot som ingår i analysmodellen. Ett annat hot i analysmodellen som vi ser kan skada revisorns oberoende är vänskaps- och förtroendehotet. Hotet kan skapas när en nära relation mellan revisor och klient uppstår till följd av att klienten mottar både revisionstjänster och icke revisionstjänster.

Enligt Diamant (2004) erbjuder revisionsbyråer icke revisionstjänster på grund av att det genererar inkomster. Arnold, Bernardi och Neidermeyer (1999) menar att revisionsbyråer kan skapa ett beroende till den inkomst som icke revisionstjänster medför och de menar att ett sådant beroende minskar revisorns oberoende. Även Quick och Warming-Rasmussen (2009) hävdar att revisorn kan bli beroende av den inkomst som fås av att tillhandahålla icke revisionstjänster. Det beroendet kan leda till att revisorn inte rapporterar in de fel som eventuellt upptäcks i granskningen, vilket innebär att kvalitén på revisionen försämras. Argumentet stärker EU-kommissionens inställning att icke revisionstjänster hotar revisorns oberoende.

Alla instanser i denna studie är överens om att tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster inte bör förbjudas. Samtliga instanser förutom Revisorsnämnden uttrycker att kompetens och kunskap om företaget och dess verksamhet ökar med icke revisionstjänster. Instanserna tillägger att denna kunskap sedan kan appliceras i arbetet med revisionen och därmed öka dess kvalité. Även Firth (2002) samt Quick och Warming-Rasmussen (2009) visar att icke revisionstjänster ökar revisorns kunskap kring företaget vilket underlättar vid en senare revision. Med den breda kunskap om företaget som revisorn får ökar möjligheten att upptäcka brister och fel i klientens redovisning.

I empirin framgår det vidare att PwC, Grant Thornton och BDO menar att byråerna kan få det svårt att rekrytera personal om de inte erbjuder andra tjänster än revisionstjänster. Det på grund av att personalen vill ha olika erfarenheter och mer omväxlande arbetsuppgifter. PwC uttrycker att det kan vara svårt för byråerna att hålla kvar sina nuvarande specialister på grund av att de tjänster som de brukar arbeta med kommer att försvinna. Enligt Ernst & Young och Far behövs det experter för att kunna genomföra en kvalitetssäker revision. PwC menar att följden av att de egna experterna försvinner är att revisionsbyråerna måste vända sig till experter utanför företaget. Det kan i sin tur skada kvalitén på revisionen då dessa experter kan följa andra regler än de regler som revisorn följer.

Ernst & Young, Grant Thornton och BDO anser att oberoendet inte skadas av att tillhandahålla icke revisionstjänster så länge de standarder som finns kring oberoendet följs. Enligt BDO väljer företag av allmänt intresse för det mesta en byrå för revisionstjänster och en annan byrå för icke revisionstjänster. Det beror på att de vill undvika diskussioner kring om revisorn är oberoende eller inte. Quick & Warming-Rasmussen (2009) hävdar att allmänhetens förtroende stärks gällande revisorns oberoende i de fall företag mottar revisionstjänster och icke revisionstjänster från olika revisionsbyråer.

Om förbudet mot att tillhandahålla icke revisionstjänster införs menar Far att EU-kommissionen måste definiera begreppet icke revisionstjänster på ett tydligt sätt, det vill säga ange vilka typer av tjänster som räknas till den kategorin.

5.4 FÖRÄNDRINGSPROCESSEN

I grönboken 2010 ger EU-kommissionen ett antal förslag på förändringar. Bland annat föreslås att en tredje part ska utse vem som ska revidera ett företag, att löpande engagemang ska tidsbegränsas, det vill säga byrårotation, samt att revisionsbyråer bara ska få tillhandahålla revisionstjänster. De tre förslagen kommer att påverka olika instanser på olika sätt och det kommer att innebära stora förändringar för framförallt revisionsbyråerna. På kommissionens förslag har instanser fått lämna remissvar och enligt Far (2011b) har över 90 procent en negativ inställning till förslagen. Även de instanser som har undersökts i denna studie är negativa till förändringarna, vilket tydligt framkommer i empirin. Enligt vår mening är instanserna väl medvetna om att revisorns oberoende är mycket viktigt och måste säkras. De anser dock att de förslag som EU-kommissionen har lämnat inte är bra eller nödvändiga för att stärka revisorns oberoende.

För att de förslag på förändringar som EU-kommissionen framför ska kunna implementeras måste individer och organisationer genomgå tre olika stadier. De tre stadierna är unfreeze, change och refreeze och de ingår i Lewins förändringsprocess. Vi anser att kommissionens förslag på förändringar gällande oberoendet för närvarande befinner sig i stadiet unfreeze. Schein (2004) menar att individer och organisationer ska motiveras till förändring i detta stadium och enligt oss gäller det därför för kommissionen att visa att en förändring verkligen behövs gällande revisorns oberoende. Enligt Lewins modell är det svårt att genomföra och bibehålla en förändring vid avsaknad av motivation till att förändras.

Vi anser att instanserna, främst revisionsbyråerna, för tillfället befinner sig i ett jämviktsläge där de känner sig stabila och säkra. Schein (2004) menar att denna jämvikt måste rubbas för att en förändring ska kunna genomföras. Enligt oss kan kommissionen lyckas med det genom att öka instansernas strävan och motivation till att förändras. Det kan dock bli väldigt svårt att öka motivationen då instanserna tydligt visar att de är negativa till förslagen.

Jacobsen (2005) framför att det är väldigt vanligt att det finns motsättningar till förändringar och att det finns flera anledningar till det. En förändring kan ha både för- och nackdelar och då en individ eller organisation inte vill se nackdelen med en förändring genomförs inte förändringen. Det kan enligt oss kopplas till hur vissa av de studerade instanserna reagerar på förslagen eftersom de menar att nackdelarna överstiger fördelarna. Andra exempel på motsättningar är att instanserna har en annan syn på vad som är ett lämpligt tillvägagångssätt angående revisorns oberoende gentemot vad kommissionen har. Vi menar att genomförandet av EU-kommissionens förslag kommer att medföra att de nätverk som finns kring revisionsbyråerna förändras samtidigt som nya relationer tar lång tid att skapa. Om exempelvis en tredje part utser en revisor kan revisionsbyråerna inte utnyttja de nätverk och kontakter som de har för att få uppdrag. Det är en av flera anledningar till att revisionsbyråerna är negativa till detta förslag.

En annan av instansernas motsättningar som kan utläsas i empirin är att en förändring medför skillnader i arbetssituationen och bland personalen. Det är enligt oss särskilt tydligt när det gäller förslaget att förbjuda icke revisionstjänster. Det kommer nämligen innebära att delar av personalen kommer att bli överflödiga och därmed inte längre behövas alternativt att personal självmant väljer att sluta, då de inte känner att arbetet ger den utveckling och erfarenhet som de vill ha. Samtidigt behöver den kvarvarande personalen en förbättrad kompetens för att även fortsättningsvis göra en bra revision.

Slutligen kan de förändringar som föreslås innebära ett merarbete för revisorn, vilket är ytterligare en orsak till byråernas negativa inställning. Vid till exempel byrårotation kommer revisorerna att vara tvungna att lägga mer tid på revisionen i samband med själva rotationen. Anledningen till det är att revisorn måste sätta sig in i ett nytt företag inför en revision.

Enligt Barnier (2011) kommer förändringar att genomföras för att bland annat stärka revisorns oberoende. Enligt Lennartsson (2011a) tycker Brännström inte att Barnier och kommissionen har tagit hänsyn till instansernas åsikter, vilket han anser kommer att få negativa följder. Som det ser ut idag anser vi att de förändringar som studien har fokuserat på inte kommer att kunna genomföras på grund av instansernas negativa inställning och låga motivation. Enligt Lewins

förändringsprocess måste det nämligen finnas motivation för att kunna påbörja en förändring. Om instanserna tvingas till en förändring som de är negativa till blir det svårt att genomgå de två återstående stadierna, change och refreeze. Det beror på att instanserna måste acceptera förslag på förändringar som de tvivlar på samtidigt som förändringen måste implementeras på ett djupare plan för att den ska bli fullbordad. Det nya jämviktsläget kommer därför vara väldigt svårt att finna. Frågan som vi ställer är om revisorns oberoende samt kvalitén på revisionen kommer att förbättras om kommissionen genomför de förändringar som har presenterats, då över 90 procent av instanserna inte vill se att förändringar genomförs. Troligen kommer instanserna att sträva emot de införda förslagen vilket inte kommer att leda till ett stärkt oberoende och en förbättrad kvalitet.

6 SLUTSATS

I kapitlet sammanfattas den problematik kring revisorns oberoende som är kärnan i studien. Vidare presenteras även den slutsats som har dragits av undersökningen och slutligen framställs förslag på vidare forskning.

EU-kommissionen ser ett behov av att stärka revisorns oberoende och har därför framfört ett antal förslag på förändringar på området. Förslagen innebär att en tredje part ska utse revisor, att revisionsbyråernas löpande engagemang ska tidsbegränsas samt att revisionsbyråerna ska förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revisionstjänster. Det finns för närvarande olika metoder för att hantera hot mot revisorns oberoende. I Sverige används analysmodellen för att uppmärksamma eventuella hot och inom EU finns det regler om revisorsrotation.

En av våra forskningsfrågor är att undersöka vad berörda instanser anser om förslagen på förändringar som EU-kommissionen framför gällande revisorns oberoende. I kapitlet empiri framkommer det att samtliga instanser i studien tycker att de förändringar kring revisorns oberoende som EU-kommissionen föreslår är olämpliga att genomföra. Instanserna framför diverse olika argument för att styrka sin negativa inställning och de är i vissa av argumenten mycket eniga om varför förslagen inte ska antas. De vanligaste skälen som framförs är att de regler som redan finns för att stärka revisorns oberoende, till exempel revisorsrotation, är tillräckliga. Dessutom kommer införandet av förslagen att leda till ett merarbete vid revisionen bland annat på grund av att byrårotation leder till kortare uppdrag. Det kan även bli merarbete vid ett förbud mot att tillhandahålla icke revisionstjänster då revisionsbyråernas specialister kan försvinna. Merarbete leder bland annat till ökade kostnader för både revisionsbyråerna och klienterna på grund av att revisionen behöver mer tid. Vidare anser instanserna att kvaliteten på revisionen kommer att försämrats till följd av revisorns bristande information kring företaget och dess verksamhet vilket blir följderna av samtliga förslag på förändring som studien är inriktad på. Ovanstående ståndpunkter ger svar på vår andra forskningsfråga som behandlar de berörda instansernas synpunkter kring om förslagen på förändringar är lämpliga eller inte.

Instansernas negativa inställning till förändringarna kan även bero på att de saknar tillräcklig motivation till att förändras. Vid en förändring måste nämligen en organisation genomgå tre olika stadier och dessa är unfreeze, change och refreeze. Instanserna är för närvarande i ett jämviktsläge där de känner sig säkra och tillfredsställda och är därför inte motiverade till att förändras. EU-kommissionen anstränger sig för att rubba denna jämvikt genom att försöka motivera instanserna till förändring så att instanserna uppnår stadiet unfreeze. Kommissionen arbetar för att motivera instanserna genom att informera om att revisorns oberoende är i behov av att stärkas. Då instanserna i nuläget inte är motiverade till att införa förändringar behöver kommissionen förändra sin taktik för att komma vidare i processen.

Om kommissionen väljer att gå vidare med förändringarna utan att lyssna på instansernas tankar och åsikter kommer det att leda till stora problem. Att genomgå de tre stadierna utan att

vara motiverad kommer att bli väldigt svårt, då det ska mycket till för att instanserna ska acceptera förändringen fullt ut. Ett nytt stabilt jämviktsläge är därför svårt att hitta.

Då instanserna är så pass negativa till förslagen som de är anser vi att EU-kommission bör tänka till en gång extra innan de vidtar åtgärder och lyssnar på det som instanserna har att säga. Som det ser ut nu kommer ett eventuellt införande av förändringarna inte leda till att revisorn oberoende stärks. Kommissionen bör i första hand fokusera på att motivera instanserna till att förändras.

6.1 FÖRSLAG PÅ VIDARE FORSKNING

Kommissionen kommer senast i november år 2011 att presentera förslag på de förändringar som kommer att genomföras. Det vore därför intressant att undersöka hur utfallet blir och huruvida kommissionen lyssnar på instansernas åsikter och tankar.

Om förslagen på förändringar kring revisorns oberoende införs kan en möjlighet vara att om några år undersöka vilken påverkan förslagen har haft på oberoendet. Har förslagen verkligen stärkt oberoendet och då förbättrat revisionens kvalitet?

7 KÄLLFÖRTECKNING

- Alvesson, M. & Sveningsson, S. (2008). *Förändringsarbete i organisationer: om att utveckla företagskulturer*. 1. uppl. Malmö: Liber.
- Arnold, D., Bernardi, R., Neidermeyer, P. (1999). The Effect of Independence on Decisions concerning Additional Audit Work: A European Perspective. *Auditing: A Journal of practice & Theory*. Vol. 18 (2), p45, 23p, 1 Diagram.
- Barnier, M. (2011). Tal vid European Commission conference on Financial Reporting and Auditing – A time for change?. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/barnier/docs/speeches/20110210/speech-11-89_fr.pdf [2011-05-13]
- BDO (2010). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.bdo.ru/media/press/current_events/green-paper/The_BDO_Network.pdf [2011-04-29]
- Brown, R. E. (2005). Enron/Andersen: Crisis in US accounting and lessons for government. *Public Budgeting & Finance*. Vol 25(3) p20-32.
- Carrington, T. (2010). *Revision*. (1. uppl.). Malmö: Liber.
- Danielsson, C. (2010). Noteringar: Friande dom i Prosolviamålet. *Balans*, 11.
- Danielsson, C. (2011). Noteringar: Klarar konkurrensen. *Balans*, 2.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende: om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet.
- Duh, R. R., Lee, W. C., Hua, C. Y. (2009). Non-audit service and auditor independence: an examination of the Procomp effect. *Review of Quantitative Finance and Accounting*. Vol. 32(1), p33-59.
- Ernst & Young (2010). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Global-response_Green_Paper_on_Audit_Policy/\\$File/EY%20Global%20response_Green%20Paper%20on%20Audit%20Policy_8_Dec_2010.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Global-response_Green_Paper_on_Audit_Policy/$File/EY%20Global%20response_Green%20Paper%20on%20Audit%20Policy_8_Dec_2010.pdf) [2011-04-07]
- EU-kommissionen (1996). *Grönbok Roll, ställning och ansvar: För revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_sv.pdf [2011-04-14]
- EU-kommissionen (2002). *Revisorer oberoende i EU: Grundläggande principer*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:SV:PDF> [2011-04-13]

EU-kommissionen (2010a). *Grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF> [2011-03-29]

EU-kommissionen (2010b). EU i korthet – Frågor och svar. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://ec.europa.eu/sverige/eu_facts/faq/index_sv.htm [2011-04-11]

EU-kommissionen (2011). *Summary of responses Green Paper Audit Policy: Lessons from the crisis*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf [2011-03-29]

Europaparlamentet & Rådet (2006). *Om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sv/oj/2006/l_157/l_15720060609sv00870107.pdf [2011-05-04]

Far (2005). *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/GOD_REVISIORSSSED/FAR%20ANALYSMODEL%20060206.PDF [2011-04-19]

Far (2006). *Revision: en praktisk beskrivning*. [2., uppdaterade och kompletterade uppl.] Stockholm: FAR förlag.

Far (2010a). *800 har svarat på grönboken*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,394938&_dad=portal&_schema=PORTAL [2011-05-02]

Far (2010b). *Big 4 blir Big 8?*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,385019&_dad=portal&_schema=PORTAL [2011-04-27]

Far (2010c). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/REMISSVAR/REVISION/GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY/EC%20GREEN%20PAPER%20ON%20AUDIT%20POLICY_LESSONS%20FROM%20THE%20CRISIS%208%20DEC%202010.PDF [2011-04-29]

Far (2011a). EtikR 1 Yrkesetiska regler. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/BRANSCHEN/BRANSCHETIK/ETIKR01.PDF [2011-05-12]

Far (2011b). Konkreta förslag i grönbokens spår. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,407497&_dad=portal&_schema=PORTAL [2011-05-05]

- Far (2011c). Om Far. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL [2011-04-27]
- Firth, M. (2002). Auditor–Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 29(5 6) p661-693.
- Grant Thornton (2010). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.gti.org/files/grant_thornton_response_to_ec_audit_policy_1010.pdf [2011-04-11]
- Gröjer, J.-E. (2002). *Grundläggande redovisningsteori*. 5., [rev.] uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Gunz, S., McCutcheon, J., Reynolds, F. (2009). Independence, Conflict of Interest and the Actuarial Profession. *Journal of business ethics*. Vol 89(1) p77-89.
- Hatch, M. J. (2002). *Organisationsteori: moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Ny, svensk utg. Lund: Studentlitteratur.
- Hay, D., Knechel, R., Li, V. (2006). Non audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 33(5 6) p715-734.
- Hosking, D. & Fineman, S. (1990). Organizing processes. *Journal of Management Studies* Vol. 27(6) p583-604.
- House of Commons Treasury Committee (2009). *Banking crisis: Reforming corporate governance and pay in the City*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.parliament.the-stationery-office.co.uk/pa/cm200809/cmselect/cmtreasy/519/519.pdf> [2011-04-14]
- Isaksson, P. (2006). Revisorernas skördetid. *Affärsvärlden*. 23 oktober.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 23(5): p420-437.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Organisationsförändringar och förändringsledarskap*. Lund: Studentlitteratur.
- Jönsson, S. (2004). Blev Arthur Andersen & Co lynchat?. *Balans*, 6-7.
- KPMG (2010). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.kpmg.com/NL/nl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF/Audit/KPMG_GP_response.pdf [2011-04-24]
- Lennartsson, R. (2011a) Noteringar: Grönboken hotar EU:s konkurrenskraft. *Balans*, 1.
- Lennartsson, R. (2011b) Noteringar: Grönboken om revision. *Balans*, 3.

London Economics & Ewert, R. (2006) *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf [2011-05-02]

Petersen, L. (2008). Kan vi lita på revisorn?. *Svenska dagbladet*. 29 mars.

PwC (2010). Remissvar - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.pwc.com/gx/en/press-room/2010/pdf/PwC-Response-to-EC-Green-Paper-QA_Final.pdf [2011-04-07]

Quick, R. & Warming Rasmussen, B. (2009). Auditor Independence and the Provision of Non Audit Services: Perceptions by German Investors. *International Journal of Auditing*. Vol. 13(2) p141-162.

Reiter, S. A. & Williams P. F. (2004). The philosophy and rhetoric of auditor independence concepts. *Business Ethics Quarterly*. Vol. 14(3) p355-376.

Revisorsnämnden (2003). *Revisorsnämndens uttalande – dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m.* [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/uttalande_dokumentationskrav.pdf [2011-04-13]

Revisorsnämnden (2011). *Om RN*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html [2011-04-27]

Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., Carrera, N. (2009) Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. *Auditing: A journal of practice & theory*. Vol. 28 p113-135.

Schein, E. H. (1999). Kurt Lewin's change theory in the field and in the classroom: Notes toward a model of managed learning. *Reflections* Vol. 1(1) p59-74.

Schein, E. H. (2002). Models and tools for stability and change in human systems. *Reflections* Vol. 4(2) p34-46.

Schein, E. H. (2004). *Organizational culture and leadership*. 3. ed. San Francisco: Jossey-Bass.

SFS 2001:883. *Revisorslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet: betänkande*. Stockholm: Norstedts Tryckeri.

Strömberg, P. (2010). Remissvar från Revisorsnämnden - grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen. Erhållits från Revisorsnämnden.

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Diss. Umeå : Umeå universitet. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:umu:diva-1664>

Svenska revisorssamfundet (2002) *Vägledning för revisorer: analysmodellen*. Version 2
Stockholm: Svenska revisorssamfundet (SRS).

Tackett, J., Wolf, F., Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19(3), p340-350.