



School of Business
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Revisorsperspektivet om byråjäv **- med hänsyn till lagförändringen**

Magisteruppsats i Företagsekonomi
Extern redovisning och företagsanalys
Höstterminen 2006

Handledare:

Jan Marton

Anna Karin Pettersson

Författare:

Carl Gross 820525

Therese Holmberg 830502

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och företagsanalys, Magisteruppsats, HT 2006

Författare: Carl Gross och Therese Holmberg

Handledare: Jan Marton och Anna Karin Petterson

Titel: *Revisorsperspektivet om byråjäv - med hänsyn till lagförändringen*

Bakgrund och problem: Flertalet företagsskandaler har rubbat förtroendet för redovisningen. I försök att återskapa förtroendet har bland annat USA och EU tagit fram nya regler för hur en revisor skall agera och framstå som oberoende. Sverige kommer från och med första januari 2007 införa en ny regel om byråjäv. Regeln innebär att en revisor inte får vara revisor om någon annan på byrån redan utför bokföring. Det har varit diskussion om en byrå skall kunna utföra både redovisning och revision, de så kallade kombiuppdragen.

Vi har funderat på vad lagförändringen innebär för revisionsbyråerna och vår problemformulering är att utreda byråjävsreglerna utifrån revisorsperspektivet.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka hur revisionsbyråerna uppfattar kombiuppdrag. Samt att redogöra den problematik som de skärpta reglerna om byråjäv skapar.

Avgränsningar: Respondenterna är utvalda ifrån Västra Götaland och Göteborgsregionen. Respondenterna representerar större revisionsbyråer som finns i branschen.

Metod: Vi har valt att utföra vår uppsats genom kvalitativa intervjuer.

Slutsatser: Vi har kommit fram till att lagförändringen av byråjäv inte innebär några större förändringar. Skärpningen av regeln är tydlig men saknar genomslagskraft. De flesta drabbade klientföretag hanterar redovisningen på annat håll än från revisionsbyrån. Däremot fås det konsekvenser på de klienter som har varit beroende av revisionsbyråernas bokslut och årsredovisningsarbete. Revisionen kan då bli dyrare för klientföretagen, eftersom mer tid för revisionsarbete läggs ner. Förändringen innebär också att mer utbildningar kommer att hållas av revisionsbyråerna. Vi kan också vänta oss en byteshandel av redovisningsuppdrag mellan byråer.

Förslag till fortsatt forskning: En intressant tanke som vi har är att ändra infallsvinkel mot att se hur de drabbade företagen upplever lagförändringen. Det vill säga med utgångspunkt från företagsperspektivet. En sådan undersökning skulle stärka vår slutsats om att redovisning och revision blir dyrare för företaget.

Förord

Uppsatsen hade inte varit möjlig att genomföra utan alla personer som har hjälpt oss. Vi vill därför tacka följande personer. Ett stort tack skall revisorerna ha som ställde upp på intervju. Utan dem hade uppsatsen aldrig blivit klar. Vi vill även tacka våra handledare, Jan Marton och Anna Karin Pettersson, för den vägledning som har varit nödvändig vid författandet av uppsatsen. Vi vill också tacka vår opponentgrupp för givande kritik och förbättringar. Sist men inte minst vill vi tacka våra familjer som tålmodigt har stöttat oss under skrivandets gång.

Det har varit en lärorik tid som har gett oss mer kunskap om revisorns roll.

Göteborg, januari 2007

Carl Gross

Therese Holmberg

Ordlista

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
CIMA	The Chartered Institute of Management Accountants
FAR/SRS	Föreningen för auktoriserade revisorer/Svenska revisorssamfundet
RL	Revisorslagen (1999:1078)
RN	Tillsynsmyndigheten Revisorsnämnden
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley of Act
50/25/50 företag	Av de följande krav skall minst två uppfyllas för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren: 1. medeltalet anställda har varit fler än 50 2. balansslutningen har överstigit 25 Mkr 3. nettoomsättningen har uppgått till mer än 50 Mkr

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Syfte	2
1.4 Avgränsning	3
1.5 Målgrupp	3
1.6 Disposition över uppsatsen.....	3
2. Metod	4
2.1 Kvalitativ och kvantitativ metod	4
2.1.1 Jämförelse mellan metoderna.....	4
2.2 Datainsamling.....	5
2.3 Intervjuerna	6
2.4 Metod analys	6
2.5 Trovärdighet.....	7
2.6 Källkritik	8
3. Referensram	9
3.1 Syfte med revision.....	9
3.2 Regleringen av byråjäv.....	9
3.2.1 Byråjäv före 2007.....	10
3.2.2 Byråjäv efter 2007	11
3.3 Kombiuppdrag.....	13
3.3.1 Reducerade priser	14
3.4 Revisorns oberoende	14
3.4.1 Analysmodellen.....	15
3.4.2 Pressade situationer för revisorn	15
3.5 Institutionell teori	16
3.6 Agentteori.....	17
4. Empiri	19
4.1 Presentation av respondenterna.....	19
4.2 Reglering av byråjäv	19
4.3 Kombiuppdrag.....	21
4.4 Revisorns oberoende	25
5. Analys	28
5.1 Reglering av byråjäv	28
5.2 Kombiuppdrag.....	28
5.2.1 Kombiuppdragens fördelar och nackdel	29
5.3 Revisorns oberoende	29
6. Slutdiskussion	31
6.1 Gränsen för byråjäv	31
6.2 Kombiuppdrag.....	31
6.3 Revisorns oberoende	31
6.4 Avslutning	32

6.5 Förslag på vidare forskning.....	32
Källförteckning	33
Litteratur.....	33
Artiklar	33
Lag.....	34
Internet	35
Intervjuer	35
Bilaga	
Bilaga 1	36
Bilaga 2	37
Figurförteckning	
Figur 1 Översikt över för- och nackdelar av metoderna	5
Figur 2 Sammanfattning över lagförändringen	13
Figur 3 Presentation av respondenterna	19
Figur 4 Fördelar och nackdel med kombiuppdrag	29

1. Inledning

I kapitlet behandlas bakgrund, problemformulering, syfte, avgränsning och målgrupp. Kapitlet tar även upp uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Efter de stora företagsskandalerna som skakat förtroendet för redovisningen, som till exempel Enron och WorldCom, har frågan om revisorns oberoende diskuterats allt mer.¹ Enron-skandalen handlade bland annat om att företaget blåste upp sina siffror i energi-avtal för att öka sina intäkter. Företaget hade Arthur Andersen som sitt revisionsbolag. Arthur Andersen anklagades för att ha känt till för mycket om Enrons dåliga finanser och inte slagit larm i tid. Revisionsbyrån hade agerat både som revisor och konsult. De dubbla rollerna Andersen hade som rådgivare och granskare ifrågasattas, vilket ansågs vara byråjäv.² Även i Sverige har diskussionen förts flera år tillbaka om revisorns oberoende och roll mot sina klienter.³

Allmänheten i USA krävde någon form av agerande av den amerikanska regeringen. För att skydda sig mot framtida skandaler så antogs en ny lag under året 2002, den så kallade Sarbanes-Oxley of Act. Lagen innebär att ett nytt organ infördes som utövar tillsyn samt övervakar att lagar och regler följs inom redovisningen.⁴

Efter införandet av SOX i USA följde EU efter. Det åttonde bolagsdirektivet förändrades som klargjorde revisorers skyldigheter, oberoende och etik. Direktivets förslag blev en reaktion på företagsskandalerna.⁵ Syftet med direktivet är att öka investerarnas tilltro till företagens räkenskaper och förhindra intressekonflikter bland revisorer.⁶ I Sverige infördes en ny Revisorslag från den första januari 2002. Lagen innebar skärpta regler för att stärka revisorns oberoende. Bland annat måste revisorn vid varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan påverka förtroendet för hans opartiskhet och självständighet.⁷

Diskussionen inom EU, gällande byråjäv, har lett till att Sverige skall införa skärpta regler för byråjäv i Aktiebolagslagen från den första januari 2007. Med byråjäv menas att påskrivande revisor inte får vara verksam i samma företag om byrån även yrkesmässigt biträder företaget med redovisningstjänster. Utformningen skall ske från det åttonde bolagsdirektivet. Direktivet framhåller att företag med allmänt intresse är relevanta i frågan om byråjäv. Det åttonde bolagsdirektivet saknar dock en tydlig definition av företag med allmänt intresse. Svensk lagstiftning har valt gränsdragningen för företag som är större än 50/25/50. Definitionen är att företaget skall uppfylla minst två av de tre krav som ställs under de senaste två räkenskapsåren. Den gränsdragningen kommer att gälla från den första januari 2007. Lagförändringen kan komma att påverka cirka 8 500 företag i Sverige. Det här leder till omstrukturering för berörda parter som har överlåtit redovisning till revisionsbyråerna som också reviderar.⁸

¹ Taylor M, DeZoort T, Munn E, Wetterhall T, (2003).

² Petersen L, (2002).

³ FAR INFO nr 2 (2003) 81, *Hur långt får en revisor biträda sin klient med redovisningen?*

⁴ Sarbanes-Oxley Act of 2002, sid. 1.

⁵ Förslag till direktivet 78/660/EEG och 83/349/EEG.

⁶ Dagens Industri, *EU vill skärpa regler för revisioner*, (2003).

⁷ Gometz U, *Nya revisorslagen skärper kraven!* (2002).

⁸ Prop. 2005/06:97 sid. 21 ff.

Företag kan idag köpa både konsulttjänster och revisionstjänster från samma revisionsbyrå, så kallade kombiuppdrag. Fördelar finns med paketet, bland annat så finns revisorerna till hands vid eventuella frågeställningar om redovisning. Men efter bland annat Enron-skandalen har revisorns dubbla roller som granskare och konsult hamnat i fokus inom debatten för revisorns oberoende. Kritiker menar att kombinationen kan riskera att förtroendet minskar för företagets räkenskaper.⁹ En person som poängterar att redovisningen och revisionen bör stå på egna ben är Stefan Persson, ansvarig för Ernst & Youngs nationella revisionsverksamhet. Han menar att utförandet av både redovisning och revision i samma företag är alldeles för *fina* tjänster för att kombineras ihop.¹⁰ En likasinnad uppfattning om revisorns dubbla roll har Hans Edenhammar, före detta chef för Stockholmsbörsens bolagsbevakning. Han menar att det finns goda skäl att ifrågasätta revisorns oberoende om det är bra att revisionsbyråerna erbjuder konsulttjänster till de företag som de även reviderar.¹¹

1.2 Problemdiskussion

Antalet fristående rådgivare har på senare år ökat väsentligt och de större byråerna har haft rekordvinster på grund av andra tjänster än revision. Det här med att revisionsbyråerna erbjuder andra tjänster utöver de vanliga revisionstjänsterna är ett problem som ofta tas upp.¹² Vi kan här se ett ekonomiskt dilemma för byråerna då en del av konsulttjänsterna skall räknas som byråjäv första januari 2007.

Det har från revisorshåll hävdats att kombiuppdrag leder till en högre kvalitet på revisionen. Revisorn får då löpande information av kollegor om väsentliga händelser i bolaget. Förutsättningar finns att upptäcka och rätta brister i bokföringen i ett tidigare skede. Revisorns övervakning blir då bättre. Därför finns det ett intresse att av behålla kombiuppdragen.¹³

Funderingar har uppstått angående hur revisionsbyråerna kommer att agera och hur de agerar idag. Lagförändringen kan leda till förändringar inom revisionsbyråerna. Det är denna problematik som leder till vår problemformulering:

- Vad innebär byråjäv utifrån revisorsperspektivet?

För att kunna besvara huvudfrågan har vi valt att dela upp den i tre delfrågor:

- Finns det meningsskiljaktigheter mellan lagen och revisorer gällande tolkningen kring de skärpta reglerna för byråjäv?
- Vad går förlorat när reglerna för byråjäv skärpts?
- Kommer revisorns oberoende gentemot klienten att stärkas med skärpta regler för byråjäv?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur revisionsbyråerna uppfattar kombiuppdrag. Samt att redogöra den problematik som de skärpta reglerna om byråjäv skapar.

⁹ Hallsenius J, (2002).

¹⁰ Wennberg I, (2004).

¹¹ Hallsenius J, (2002).

¹² Ekelund Å, (2002).

¹³ Prop. 2005/06:97 sid. 25.

1.4 Avgränsning

Geografiskt område gällande intervjuer är avgränsningen riktad mot Västra Götaland och Göteborgsregionen. Respondenterna representerar större revisionsbyråer som finns i branschen. De kan hantera större onoterade företag som klienter och därmed borde det finnas fler kombiuppdrag att utföra. Med stora onoterade företag menar vi med dem som uppfyller kravet för allmänt intresse.

1.5 Målgrupp

Uppsatsen vänder sig först och främst till studenter som vill fördjupa sig inom ämnet. Den riktar också till dem som har funderingar kring gränsdragningsproblematik gällande de skärpta byråjävsreglerna.

1.6 Disposition över uppsatsen

Metod

Metodavsnittet presenterar det tillvägagångssättet som använts för att genomföra uppsatsen. Urval och datainsamlingsmetod är några rubriker som beskrivs i metoden.

Referensram

Avsnittet består av teoretisk fakta där vi bland annat tar upp centrala begrepp och bakgrunden till det valda ämnet.

Empiri

Empiriavsnittet redogör för de tre intervjuer. Intervjuerna utfördes med personer som har kunskaper och är välinsatta om ämnet.

Analys

Empirin och teorin kopplas ihop i analysavsnittet och analyseras utifrån det.

Slutdiskussionen

Avslutande kapitel redogör för de slutsatser som dras ifrån tidigare kapitel samt att vi besvarar vår forskningsfråga och delfrågor. Vi redovisar även egna åsikter i avslutningskapitlet. Kapitlet avslutas med förslag till vidare forskning.

2. Metod

Kapitlet redogör tillvägagångssättet som har använts för att uppnå syftet och besvara problemformuleringen. Dessutom presenteras och motiveras de valda metoderna.

2.1 Kvalitativ och kvantitativ metod

Vid en undersökning av samhällsvetenskapliga frågor kan två olika metodval användas, det vill säga kvalitativa eller kvantitativa metoder. De båda metoderna har sina starka och svaga sidor och det är viktigt att vi väljer den metod som passar bäst för den frågeställning vi arbetar med. Vi kommer i följande text reda ut vad metoderna står för och vilken vi har valt.

2.1.1 Jämförelse mellan metoderna

Kvantitativ metod syftar till att orsaksförklara det som studeras med hjälp av olika mätningar som kan finnas inom statistiken. Den kvalitativa metoden syftar istället till att skapa en förståelse och analysera helheter av det som studeras. Kvantitativa metoden sätter fokus på hur många eller hur mycket som finns av något. Utgångspunkten är att det finns en objektiv verklighet som kan observeras och mätas.¹⁴

Kvalitativ metod är lämplig om det saknas kunskap av det som skall undersökas. Den empiriska undersökningen grundas på intervjuer. Intervjuerna blir dock färre än vid kvantitativ metodval och frågorna blir mer öppna och grundligare. Kvantitativ metod skall väljas om vi har tidigare kunskaper om ämnet. Valet styrs också om vi vill beskriva en händelse och hur ofta den uppkommer.¹⁵

Det finns olika för- och nackdelar med metoderna. Den kvalitativa metoden har som fördel att vara mer djupgående och lägger tonvikt på detaljer. Den som undersöker något vet redan vad den söker. Med hjälp av observationer och intervjuer uppnås målet. Vid intervjuer är det inte fasta frågor med svarsalternativ som ställs utan mer öppna och diskuterbara frågor. Därmed sägs det att den kvalitativa metoden ofta ger en hög intern giltighet. Nackdel med metoden är att den är resurskrävande, det vill säga att ingående intervjuer tar tid. Den kvantitativa metoden har en klar start och slutpunkt, därmed blir den enklare att avgränsa. Metoden kräver ofta ett flertal respondenter vilket kan leda till att generaliserbarheten ökar. Därmed sägs det att metoden ofta har hög extern giltighet. Nackdelen med metoden är att den inriktar sig på många enheter vilket gör att undersökningen kan bli för omfattande.¹⁶

Nedan visas en sammanfattning över för- och nackdelar med metodvalet.

¹⁴Holme I M och Solvang B K, (1997), sid. 75 ff.

¹⁵Jacobsen I D (2002), sid. 145 ff.

¹⁶Ibid.

Figur 1 Översikt över för- och nackdelar av metoderna

	Kvalitativ metod	Kvantitativ metod
Fördel:	Öppenhet	Standardiserar informationen och gör den lätt att behandla
	Hög intern giltighet	Hög extern giltighet
	Face-to-Face kontakt leder till ökad förståelse för undersökningen	Generaliseringsbarheten är hög
	Ökad kunskap om ämnet i undersökningen kan leda till att problemet förändras	Många uppgiftslämnare
Nackdel:	Resurskrävande	Fördjupar inte ämnet
	Få respondenter	Att i förväg definiera vad som är relevant att besvara
	Generaliseringsproblem	Svårt att ändra på problemet i ett senare skede av undersökningen
	Stort informationsflöde som skall hanteras	Längre avstånd mellan intervjuare och respondent kan leda till bristande förståelse av det som egentligen undersöks

Källa: Egen sammanställning från Jacobsen D I (2002) sid. 142 ff.

Vårt syfte med uppsatsen handlar om att försöka förstå hur revisorer idag agerar vid kombiuppdrag och hur den nya lagen kommer att påverka arbetet. Därmed söker vi förståelse om ämnet och för att sedan analysera den insamlade information. Vi använde oss av intervjuer vilket ofta förknippas med den kvalitativa metoden. Ett ytterligare argument till att vi valde kvalitativ metod är att vi fokuserade vår uppsats på ord och text. Vi anser också att metodvalet gav oss öppnare och uttömmande svar i den empiriska undersökningen.

2.2 Datainsamling

Sekundärdatan i vår uppsats består av de propositioner och utredningar som uppmärksammat byråjavsfrågan. Utöver den informationen har vi även studerat litteratur och skrifter utgivna av personer och organisationer som är insatta i ämnet. För att fånga den debatt som förts inom ämnet har vi tagit del av artiklar bland annat publicerade i tidskriften Balans. Vi har även sökt artiklar i databasen Business Source Premier som tar upp information om alla områden inom företagsekonomi. Källorna återfinns i Göteborgs Universitetsbibliotekets databaser. Artiklarna har vi tagit fram genom att söka på olika nyckelord som författarens namn, oberoende, byråjäv med flera. Vid dokumentationsgranskning är det viktigt att tänka på att informationen inte ger samma spontanitet som primärdata.¹⁷

Primärdata innebär att vi som undersökare samlar in upplysningar för första gången. Datainsamlingen är skräddarsydd för vår problemställning. Datan får vi in genom att använda

¹⁷ Jacobsen D I, (2002), sid. 186.

metoder som intervjuer.¹⁸ Vi har valt att göra ett antal intervjuer med ett antal olika revisionsbyråer med respondenter som är insatta i ämnet. Vi utgick från databasen Affärsdata för att få fram de sex största revisionsbyråerna. Vi sökte efter de revisionsbyråer som hade flest anställda. Vi ansåg att det är de stora byråerna som har de större klienterna. Därmed borde det finnas någon på varje byrå som är insatt och har den kunskapen om vårt uppsatsämne. Resultatet blev att vi fick fram tre intressanta respondenter utav de sex revisionsbyråerna. Valet av få intervjuer motiveras av att vi sökte djupgående och uttömmande svar. Efter genomförandet av de tre intervjuerna ansåg vi att en fjärde intervju inte behövdes då vi fick likartade svar från respondenterna.

2.3 Intervjuerna

Intervjuerna är individuella och öppna vilket kännetecknas av den kvalitativa metoden. Det vill säga att vi intervjuade varje person face- to face med diskuterbara frågor. Datan som samlades in är i form av ord, meningar och berättelser.¹⁹

Vi valde att intervju ett fåtal personer och kontaktade berörda revisionsbolags uppsats- eller studentansvarig. Eftersom vi ville få reda på vem som är lämpligast att intervju ansåg vi att det är mer trovärdigt att börja med den kontakten först²⁰. Efter det tog vi beslutet att även vi skulle höra oss för vilka som kan vara lämpliga respondenter. Det för att vi inte skulle sitta och vänta på svar från den ansvarige. Vi ringde personligen till olika revisorer som gav oss namn. Därmed är intervjuer utvalda på eget initiativ och med hjälp av kontaktpersoner.

Intervjuerna skedde på respektive respondents kontor och varade i cirka en timme. Revisorerna tog del av intervjuguiden²¹ ett par dagar före intervjun. Intervjufrågorna var lika för samtliga respondenter, eftersom det skulle bli enklare att analysera datan. Alla intervjuer spelades in med bandspelare, vilket frågades om lov. Det här för att missförstånd inte skulle uppstå vid analyseringen av intervjuerna vid senare tillfälle. Vi som författare skrev även anteckningar under intervjun för att inte tappa bort oss helt när vi sedan skulle analysera intervjuerna. Då intervjuerna var baserade på öppenhet så formades frågorna inte med fasta svarsalternativ. Vi hade i förväg en viss struktur på frågorna och vilka ämnesområden som skulle beröras under intervjun. Det här för att säkerställa att vi kommer in på de relevanta ämnen som vi vill belysa. Vi presenterade intervjuerna i löptext där respondenternas uttalande ställdes intill varandra. Respondenterna erbjöds och garanterades anonymitet inför intervjun, vilket de accepterade. Respondenterna har fått bokstavsbezeichnung efter den ordning som de intervjuats.

2.4 Metod analys

I den här uppsatsen har vi samlat in kvalitativ data som sedan har sammanställts för att dra slutsatser som skall besvara vår problemställning. Det finns tre olika steg i arbetet med information. Första steget är att författarna samlar in datan genom en vald metod.²² I vårt fall är det genom kvalitativ metod. Näste steg är att analysera den data som vi har fått in. Det genom att vi har läst och gått igenom våra anteckningar från intervjuerna. Efter att vi har analyserat datan så har vi tolkat den med hjälp av referensramen som vi har sammanställt.

¹⁸ Jacobsen D I, (2002) sid. 152 ff.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Se bilaga 1

²¹ Se bilaga 2

²² Trost J, (2005), sid.125.

I den här studien har vi samlat den data vi har fått genom kvalitativa intervjuer. Vi har valt att göra en helhetsanalys. Den innebär att vi går igenom intervjuerna och väljer ut de delar av diskussionen som upplevs relevant för ämnet. Vi sammanställde varje intervju för sig för att sedan placera svaren under gemensam rubrik i empirin. Rubriker består av tre huvudrubriker där intervjufrågorna samt svaren är presenterade. Därefter har vi tolkat svaren genom att analysera och förstå vad som har sagts samt att koppla det till referensramen. Då vi började med analysen har vi fått gått tillbaka till inledningen och referensramen för att göra en del förändringar. Det för att under uppsatsens gång har vi fått nya kunskaper om problemområdet. Vi ansåg att uppsatsen får en tydligare struktur genom att presentera analysen i ett eget kapitel. Efter analysen diskuterade vi igenom uppsatsen som resulterade i kapitlet om slutsatser. I uppsatsen utformning har vi reflekterat över olika aspekter som kan vara intressanta att undersöka djupare. Efter slutdiskussionen redogör vi vad de idéerna kan vara i kapitlet om förslag till fortsatt forskning.

2.5 Trovärdighet

Reliabilitet har att göra med tillförlitligheten hos de mätinstrument som används i undersökningen. Detta blir oftast aktuellt i kvantitativa studier. Däremot i vår kvalitativa studie är inte det här lika centralt. Syftet med kvalitativa studier är att få bättre förståelse av vissa faktorer och då kommer inte den statistiska representativiteten i fokus.²³ Det är inte praktiskt möjligt att förena statistik med vår djupgående studie av personers upplevelser och medvetenhet av sig själva.

Vi har bättre möjligheter att få en mer giltig information med en kvalitativ studie än kvantitativa studier. Vår undersökning har en större närhet till det som studeras. Detta leder till att oklarheter som uppstår i undersökningen kan redas ut och förtydligas. Givetvis är inte vår valda metod problemfri. Upplevelserna från intervjuerna kan bli tolkade eller upplevda på felaktiga sätt. Som exempelvis kan respondenterna misstolka frågan och svara på ett sådant sätt som inte motsvarar vår ställda fråga. Vidare kan respondenten också uppleva en viss prestige och därmed vill svara på ett visst sätt.²⁴ För att minska risken har vi valt att respondenterna skall vara anonyma. Det framkommer då inte vem som har svarat vad. Våra intervjuer har genomförts med revisorer som har många års erfarenhet och som är väl insatt i vårt valda ämne. Med hänvisning till det anser vi att resultatet av våra intervjuer ger en bra bild av den rådande verkligheten. Därmed borde vår validitet ligga på en hög nivå.

Verifierbarheten är ett mått på sanningshalten i undersökningen.²⁵ Vi har i vår undersökning utfört intervjuer som grundar sig på enskilda personers uppfattning. Informationen som lämnas kan vara subjektiv och det är vi medvetna om. Informationens pålitlighet är ändå säker på ett tillförlitligt sätt, eftersom det sker en växelverkan mellan oss och respondenterna. Vidare innebär detta en ständigt bättre, djupare och mer nyanserad uppfattning av vårt valda ämne.

Valet av bandspelare till intervjuerna kan kritiseras. Eftersom respondenterna kan uppleva otrygghet och svara på annorlunda sätt. Rädslan kan finnas att informationen som sägs kan komma att publiceras i andra syften.²⁶ Vi frågade dock i förväg om det skulle påverka respondentens svar. Därmed garderade vi oss för oönskade effekter i svaren.

²³ Holme I M och Solvang B K, (1997), sid.94 f.

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ Jacobsen D I, (2002), sid. 166.

2.6 Källkritik

När vi valde den problemställning som skall undersökas blev nästa steg att ta reda på vilka källor som kan belysa ämnet. Källorna inhämtades från både verkligheten och från via databaser. Vad som är viktigt vid inhämtning av källor är att få helhetsbilden och att källorna kan ge en saklig bild över sig själva.²⁷ Med helhetsbilden menar vi att hänsyn har tagits till jämförelsen mellan referensramen och det empiriska kapitlet. Behövdes en justering göras av problemet eller syftet så gjorde vi det för att skapa helhetsbilden.

Vi har tagit hänsyn till att artiklarna från populärpress inte har lika stor trovärdighet som forskningsartiklar. Men för att skapa helhetsbilden har vi ändå valt att ta med artiklar från populärpress för att visa den debatt som har pågått om byråjäv och kombiuppdrag. Vi har även tagit hänsyn tidpunkten för när källorna har publicerats. Även om det kan förekomma flera år tillbaka är det debatten om byråjäv vi vill redogöra.

²⁷ Holme I M och Solvang B K, (1997), sid. 130 ff.

3. Referensram

Kapitlet presenterar de referenser som ligger till grund för analysen av det empiriska materialet. Här behandlar vi bland annat kombiuppdrag, dagens regler om byråjäv och revisorns oberoende.

3.1 Syfte med revision

Den finansiella informationen som företagen redovisar för sina intressenter är av betydelse för ett fungerande näringsliv. Det är viktigt att det finns en tilltro till företagets information. Syftet med revisionen är att tillhandahålla en granskning av den finansiella informationen och skapa det förtroende som behövs för materialet. Intressenterna skall kunna lita på att revisionen genomförs av revisorer som är oberoende och att annat intresse inte existerar.²⁸ För att garantera att revisorn är oberoende i sin granskning har lagstiftaren beskrivit några omständigheter som utgör hinder för att vara revisor. Detta uttrycks genom jävsreglerna i ABL 9 kapitlet 17 § samt analysmodellen i RL 20- 23 §§.²⁹

3.2 Regleringen av byråjäv

Grunden för regelutvecklingen på revisionsområdet är att ansvaret för utvecklingen skall redovisas för omvärlden. Utvecklingen kan ske på tre nivåer. Den första nivån utgörs av de regler som finns i författningsform som styr revisorns agerande. Reglerna återfinns framförallt i RL och ABL. Den andra nivån av regler är att de tillkommer genom granskning av de legala kraven som tillämpas på revisorn. Det innebär att reglerna kan uppstå efter att en revisor har blivit ett disciplinärende hos tillsynsorganet Revisorsnämnden. Ett beslut hos RN kan överklagas till förvaltningsdomstolen. Därmed har domstolen en påverkan på regelutvecklingen. Den tredje nivån utgörs av de regler som uppkommer inom revisionsbranschen. Det vill säga olika uttalande från diverse organisationer.³⁰

Revisionen syftar bland annat till att kvalitetssäkra klientens finansiella information till tredje man. Revisionsbyrån skall utföra uppdraget i enlighet med de krav som följer av RL, god revisors- och revisionssed samt från ABL. Dock skall en revisionsbyrå även följa de internationella regler som kommer från EU. RL innehåller bestämmelser om registrering av revisionsbolag, revisorernas skyldigheter och disciplinära åtgärder. God revisorssed innebär att en revisor skall vid sitt agerande vara opartiskt och självständig vid utförande av uppdrag. En revisor skall också vara objektiv i sitt ställningstagande. Seden återfinns i RL 19 §. God revisionssed kan härledas från de associationsrättsliga reglerna som ställs på revisionen som revisorn utför. Syftet är att ge intressenterna någon slags garanti på att det granskade materialet är tillräckligt för att kunna vara underlag till beslut.³¹

ABL tar upp associationsrättsliga regler för denna bolagsform i fråga. Regler om jävsituationer för revisorn återfinns i ABL 9 kapitlet 17 §. Byråjävsbestämmelsen återfinns i punkt 4 i 17 §. Den tar sikte på att en revisor inte får vara revisor om grundbokföring till en klient utförs på samma revisionsbyrå. Från och med första januari 2007 träder nya lagförändringar om byråjäv ikraft. Reglerna innebär en skärpning. Lagförändringen syftar till att få den svenska associationsrättsliga lagstiftningen harmoniserad med EU:s syn på

²⁸ Prop. 2000/2001:146, (2001), sid. 51 ff.

²⁹ Moberg K, (2006), sid. 79.

³⁰ Diamant A, (2004), sid. 42 ff.

³¹ Ibid.

revisorerna oberoende. Reglerna innebär att en revisor inte får vara en revisor om bokföring utförs till en klient på samma revisionsbyrå.³²

Vid sidan om jävsreglerna i ABL gäller, som tidigare nämnt, även RL regler. RL tar upp analysmodellen och bedömningen om revisorn är opartiskt och självständig. Utförandet av kombiuppdrag åt en klient kan vara tillåtet enligt ABL, men kan skapa problem med RL analysmodell. Vid ett kombiuppdrag kan självgranskningshot uppstå och revisorn måste då åtgärda det. Då de nya jävsreglerna gäller för de företag som är större än 50/25/50, eller företag av allmänt intresse, kan kombiuppdrag i form av redovisning och revision aldrig uppstå. Motåtgärder behöver då aldrig bli aktuellt. Den nya bestämmelsen hindrar inte revisorerna att tillhandahålla så kallade revisionsrådgivning. Dock kan sådan rådgivning rikta sig mot klientens redovisning. En revisor får lämna upplysningar om de kraven som ställs på redovisningen samt lämna råd och förbättringar. Företag som inte faller in under definition *allmänt intresse* så kommer den gamla regeln om grundbokföring fortfarande gälla för. Det vill säga att en revisor kan vara revisor för sådant företag om någon på byrån utför bokslut.³³

3.2.1 Byråjäv före 2007

Nuvarande ABL trädde ikraft den första januari 2006. Bestämmelser om jäv återfinns i ABL 9 kapitlet 17 §. Bestämmelsen anger olika situationer som kan försätta revisorn i beroendeställning. 17 § 1 stycket 4 punkten behandlar situationen om byråjäv. Bestämmelsen lyder *att en person som är verksam i samma revisionsbolag som den som yrkesmässigt biträder klienten med grundbokföring, medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver kan ej vara revisor i klientens företag*. Dock förbjuder inte bestämmelserna att andra personer, verksamma i samma revisionsbyrå som revisorn, bistår klienten med redovisningstjänster.³⁴ Grundbokföring menas med upprättande av löpande bokföring av alla affärshändelser i kronologisk ordning.³⁵

Jävsbestämmelserna i ABL har civilrättslig karaktär, det vill säga om en revisor är jävig förlorar den omedelbart sin behörighet att revidera för det granskade företaget. För företaget betyder det att en ny revisor måste utses och det görs av bolagsstämman eller motsvarande.³⁶

Vid sidan om jävsbestämmelserna i ABL finns det RL:s näringsrättsliga regler om hur revisionsverksamhet skall bedrivas. Lagen tar upp bestämmelser som innebär att en revisor måste vara oberoende i förhållande till det reviderade företaget.³⁷ RL nämner analysmodellen som ett hjälpmedel för revisorn att bedöma sin beroendeställning. Det vill säga att redogöra för revisorn om denne skall avsäga uppdraget.³⁸ EG-kommissionen har utformat en rekommendation om revisorernas oberoende. Rekommendationen tar upp självgranskningshotet som även återfinns i den svenska analysmodellen.³⁹ I och med rekommendationen har Justitiedepartementet beslutat att se över reglerna om byråjäv. Justitiedepartementet utformade en promemoria som låg till grund för lagförändringen. Promemorian blev kallad för *Några frågor om revision* som sedan ledde till propositionen *Revisorernas oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.*⁴⁰

³² FAR/SRS (4 2006), sid. 1 ff.

³³ FAR/SRS (5 2006), sid. 1 f.

³⁴ ABL 9 kapitlet 17 §

³⁵ BFL 5 kapitlet 1 §

³⁶ Prop. 2005/06:97 sid. 21 f.

³⁷ Ibid.

³⁸ Revisorslagen 21 §

³⁹ EG-rekommendation (2002/590/EG).

⁴⁰ Prop. 2005/06:97 sid. 23.

3.2.2 Byråjäv efter 2007

Justitiedepartementet skickade ut i juni 2003 en promemoria som handlade om regleringen av revisorns oberoende och byråjäv. Därefter inkom det ett flertal remissvar som departementet beaktade. Sedan utformades en proposition som ledde till att skärpta regler för byråjäv skall gälla från den första januari 2007.

3.2.2.1 Promemorian

Promemorian *Några frågor om revision*⁴¹ innehöll ett förslag om skärpning av byråjävsreglerna. Enligt förslaget innebar det att revisorn som är verksam i samma revisionsbyrå som den som yrkesmässigt biträder klienten vid *bokföring* inte skall kunna vara revisor för uppdraget. Med bokföring avses systematisk ordning av huvudbokföring, bokslut och årsredovisning. Promemorians förslag skulle gälla för alla aktiebolag i Sverige, stora som små.⁴²

Justitiedepartementet uppmärksammade på att den tekniska utvecklingen hade gått om grund- och huvudbokföring. De flesta företag utnyttjar databaserade bokföringsprogram och vid användandet registreras och systematiseras verifikationerna vid samma tidpunkt. Grund- och huvudbokföring sker alltså samtidigt, även om vissa moment anses ingå i grundbokföringen.⁴³

Utgångspunkten för bedömningen gällande byråjäv är att all inblandning i klientens redovisning av revisorn skulle ge upphov till hot mot oberoendet. Det som kan inträffa är det *faktiska hotet*, det vill säga att det kan uppkomma en risk att revisorn får granska sitt eget material. Även hot finns mot det *synbara oberoendet*, det vill säga en risk att revisionen inte blir trovärdig inför omvärlden. Revisorn kan då framstå som partisk. Justitiedepartementet menar att kombiuppdrag kan ge upphov till sådana hot.⁴⁴ En viktig aspekt med förslaget om skärpning av byråjävsreglerna var att ta hänsyn till EG- rekommendation om revisorernas oberoende. EG-rekommendationen innebär att en person inte kan vara revisor i ett företag av *allmänt intresse* om det är någon från samma revisionsbyrå som deltar i upprättandet av klientens bokföring. Det gäller oavsett vilken karaktär bokföringsarbetet har. Det här är den väsentliga skillnaden mellan den svenska promemorian och EG- rekommendationen. Enligt den svenska promemorian gäller regelförändringen om byråjäv för alla aktiebolag.⁴⁵

Justitiedepartementet menar att förslaget om skärpta byråjävsregler inte bara riktar sig mot revisorns oberoende utan även mot kvalitén på revisionen. Det har från revisorshåll betonats att ett kombiuppdrag kan leda till att det blir högre kvalitet på revisionen än om det inte utfördes. En anledning till att kvalitén ökas är att revisorn får, om det är personer från byrån som sköter klientens redovisning, löpande information om väsentliga händelser i klientens företag. Revisorn har då förutsättningar att upptäcka och rätta brister i bokföringen. Revisorsnämnden har invänt mot detta, eftersom revisorn kan få samma informationen om klienten genom den externa redovisningsbyrån. Nämnden menar vidare att kvalitén kan bli sämre på en revision som utförs i samband med kombiuppdrag. Revisorn kan i ett kombiuppdrag förlita sig alltför mycket på den redovisning som upprättas av revisionsbyråns medarbetare. Därmed fås inte den omfattning och kvalitet som revisorn skall ha enligt god redovisningssed.⁴⁶

⁴¹ *Några frågor om revision*, 2003- 06-25.

⁴² *Ibid.* sid. 54 ff.

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ibid.*

Juni 2003 publicerade Justitiedepartementet en sammanställning av remissvaren angående promemorian. Olika intresseorgan hade yttrat sig om frågan om byråjäv. Några av dem var organisationer som Företagarna, FAR, SRS, revisionsnämnden och riksrevisionen.⁴⁷

3.2.2.2 Remissyttranden

De yttranden som inkom till Justitiedepartementet om promemorian var blandade. De flesta tyckte att förslaget var bra i sin helhet men att de skärpta reglerna för byråjäv skulle ses över.

Företagarna: De delade promemorias bedömning förutom vid revisorsjäv. Företagarna ansåg att de skärpta reglerna skulle drabba småföretagen mer. De menar att regleringen gör att småföretagarens möjligheter begränsas onödigt mycket. Bland annat genom att borttagande av kombiuppdrag kunde leda till höjda kostnader. För småföretagare som köper kombiuppdragen är det framförallt kvalitén och priset som är viktigt.⁴⁸

FAR: De var kritiska i sitt remissvar mot att Justitiedepartementet ville införa särbestämmelser. FAR framhåller vikten av att Sverige inte inför särbestämmelser om de motverkar fullbordandet av EU:s reglering eller försvagar sin position mot andra marknader. FAR ansåg också att förslaget om revisorns opartiskhet och självständighet i redovisningstjänster kunde leda till dessa motverkningar.⁴⁹

SRS: De medgav att nuvarande reglerna om byråjäv borde ha setts över till följd av den tekniska utvecklingen. Dock menade SRS att kombiuppdragen bör vara tillåtna då de generellt ger högre kvalitet än att redovisningen görs av en fristående redovisningsbyrå. SRS ansåg också att en definition av företag av allmänt intresse borde införas i svensk rätt.⁵⁰

Revisionsnämnden: De delade samma mening med förslaget men att avgränsningen om byråjäv skulle förbättras. Revisionsnämndens främsta skäl till att förslaget skulle gå igenom är att Sverige skall uppfylla de krav som kommer från EG-rekommendationen. Nämnden menar vidare att frågan om revisorns oberoende är av betydelse.⁵¹

Riksrevisionen: De höll delvis med förslagen i promemorian. Förslaget om skärpta regler för byråjäv hade dock ett problem som kunde uppstå för småföretagen. Riksrevisionen menade att revisorer för småföretag hade andra hot som vänskapshot och partställningshot som kunde utgöra större fara än självgranskningshotet. En annan åsikt som Riksrevisionen hade var att det också var bra med anpassning av ABL till EG-rekommendationen, eftersom det skulle innebära en harmonisering av reglerna.⁵²

3.2.2.3 Proposition

Justitiedepartementet har tagit ställning om den nya lagen bör innehålla bestämmelser angående revisorsjäv. Nästa steg blev om jävsbestämmelser skulle innehålla en skärpt regel om byråjäv och om den ansågs vara nödvändig. Utformningen av bestämmelsen har också diskuterats. Bör byråjävsregeln, som den är idag, vara begränsad till att endast föreligga om revisorns kollega biträtt klientens *grundbokföring*? Eller bör den skärpas så att jäv föreligger direkt när kollegan biträder klientens *bokföring* och vid upprättade av årsredovisningen?

⁴⁷ Remissyttranden över promemorian *Några frågor om revision* Ju2003/3072/L1.

⁴⁸ Ibid. sid. 28 ff.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

⁵² Ibid.

Justitiedepartementet beslutade att den nya byråjavsreglen skall infatta all slags bokföring och att jäv uppstår omedelbart om någon på byrån utför exempelvis bokslut.⁵³

Efter remissvaren har diskussionen lett fram till att Justitiedepartementet instämmer med att kombiuppdrag generellt sett inte leder till en bättre revision. Dock talar lagförändringen emot att en sådan skärpning med att förbjuda kombiuppdrag kan leda till ökade kostnader för företagen. Justitiedepartementet anser att kostnaderna för de större aktiebolagen bör bli minimala då de anses ha egna ekonomiavdelningar.⁵⁴

Justitiedepartementet har i eftertanke beslutat att bestämmelserna om skärpning av byråjäv endast skall gälla stora onoterade aktiebolag. Av den anledningen att de större företagen anses vara av allmänt intresse. Därmed har departementet lyssnat på många olika organisationer genom att inte beakta småföretagen i den nya lagen. Reglerna kommer att gälla för de företag som skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Byråjavsreglerna gäller för de företag som faller in under gränsvärdena 50/25/50 bolag. Avsikten med lagförändringen är att reglerna skall börja gälla samtidigt som de nya gränsvärdena, det vill säga första januari 2007.⁵⁵

Figuren visar de större skillnader mellan regelverket före 2007 och efter 2007 gällande byråjäv.

Figur 2 Sammanfattning över lagförändringen

<i>Svensk lagstiftning om byråjäv före 2007</i>	<i>Svensk lagstiftning om byråjäv efter 2007</i>
Revisionsbyråerna får utföra tilläggstjänster på alla företag som enligt lagstiftningen får utnyttja dem.	Revisionsbyråerna får utföra samtliga tilläggstjänster på företag som inte är större än 50/25/50.
Tilläggstjänster avser allt från redovisning till rådgivning.	Alla tilläggstjänster utom utförande av bokföring, bokslut och årsredovisningar får utföras på företag större än 50/25/50.
Redovisningsrådgivning och revisionsrådgivning är tillåten för alla företag.	Endast revisionsrådgivning är tillåten för företag som är större än 50/25/50.

Källa: Egen sammanställning från prop. Prop. 2005/06:97

3.3 Kombiuppdrag

Historiken bakom kombiuppdrag sträcker sig till början av 1900- talet. När den första ABL antogs 1895 blev Sverige det första land i världen där revisorn skulle granska både det siffermässiga och styrelsens förvaltning. Under de senare åren försökte revisionsamfundet sprida kunskaper om de nya lagarna om revisorer och betydelsen av dem. Det visade sig dock att de som var utbildade till revisorer hade svårt att livnära sig på endast revisionsarbete. Revisorerna började även arbeta med olika konsultuppdrag vid sidan av sina revisionsuppdrag för att kunna försörja sig. Därifrån har begreppet konsulttjänst även börjar inkludera revisionsnära tjänster.⁵⁶ Idag anses revisionsnära tjänster vara granskning och annat biträde som har direkt koppling till revisionen. Det innebär att rådgivningen måste ha ett nära samband med granskningen. Exempel på rådgivning räknas de råd, förslag till förbättringar

⁵³ Prop. 2005/06:9, sid.. 24 ff.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Johansson S-E, Häckner E och Wallerstedt E, (2005), sid. 27 ff.

och upplysningar som revisorn är skyldig eller har rätt att lämna i granskningsuppdraget. Även de råd och förslag till förbättringar som revisorn lämnat vid granskningsarbetet ingår i revisionsrådgivning. Rådgivning eller tjänster som saknar samband med granskningsuppdraget kallas för tilläggstjänster eller fristående rådgivning och är inte revisionsverksamhet. Exempel på tjänster och rådgivning är tillhandahållande av redovisningstjänster, upprättande av deklARATIONER, skatterådgivning samt upplysning om gällande regler och hur de skall tillämpas i olika situationer. Därmed kan kombiuppdrag definieras genom att en revisionsbyrå erbjuder sina klienter både tilläggstjänster och revisionstjänster.⁵⁷

3.3.1 Reducerade priser

Med kombiuppdrag kan revisionsbyråerna inbringa en extra inkomst genom att först hantera exempelvis uppförande av bokslut och sedan göra en revision på samma klient. Dock har det förekommit en del diskussioner om revisorn kan anses vara beroende. Samt om byrån kan påverka arvodet genom att reducera priset på den totala fakturan som skickas till klienten.⁵⁸

The Chartered Institute of Management Accountants har i sin rapport⁵⁹ hävdade att intäkter från övriga tjänster än revision sätter press på revisorns oberoende. Dock menar CIMA att det finns kostnadsfördelar och effektivitetsfördelar med att byrån utför dessa tilläggstjänster.

Kwak menar att diskussionen om revisorns oberoende i samband med tilläggstjänster har pågått länge i USA. Kritiker till att revisionsbyråerna skall få tillhandahålla sådana tjänster har genom en studie från Michigan State University and Stanford fått oberoende frågan bekräftat. Studien visar att revisorer är mer benägna att göra upp priset om klienten betalar för tilläggstjänster. U.S. Securities and Exchange Commission införde år 2000 nya riktlinjer för revisorns oberoende med anledning av tilläggstjänsternas utveckling och betydelse. De nya riktlinjerna förbjöd revisorerna att utföra vissa tilläggstjänster, exempelvis bokslut. Det skapade en del intressekonflikter för revisorer och företag. Riktlinjerna krävde också att klienterna varje år skulle redovisa sina kostnader för revision och tilläggstjänster. Studien baserades på ett antal företag som fick besvara frågor om tilläggstjänster. Det som avslöjades var att tilläggstjänsterna användes mycket mer än vad SEC hade trodde. Studiens resultat visade att över 95 % av de utfrågade företagen köpte dessa tilläggstjänster av sina revisionsbyråer. Det framgick även att dessa betalningar stod för mer än hälften av de kostnaderna. Studien avslöjade också att de företag som köpte dessa tjänster även kunde spara pengar på revisionen.⁶⁰

3.4 Revisorns oberoende

Taylor *med flera* diskuterade ett nytt perspektiv gällande revisorns oberoende. De menar att en aktieägare vill ha revisorns pålitlighet genom integritet och expertis. Deras perspektiv handlar om att revisorernas hörnsten borde vara pålitlighet framför oberoende i frågan om att försvara omvärldens intresse. Taylor *med flera* menar vidare att företagets intressenter förväntar sig att företagets finansiella information skall vara pålitlig. Perspektivet tar även upp förhållandet att en revisor aldrig kan vara helt oberoende av sin klient. Det är klienten som betalar revisionsbyrån för den revision och tilläggstjänster som utförs åt klientens företag.⁶¹

⁵⁷ SRS:s vägledning om *Analysmodellen*, sid. 3 f.

⁵⁸ Johansson S-E, Häckner E och Wallerstedt E, (2005), sid. 204 f.

⁵⁹ CIMA: *Review of Auditor independence*, (2002).

⁶⁰ Kwak M, (2002), sid. 14 f.

⁶¹ Taylor MH, DeZoort TF, Munn E, Wetterhall Thomas M, (2003), sid. 257 ff.

Omvärlden ställer krav på att revisorn skall vara oberoende från det granskade bolaget. Enligt Svensk kod för bolagsstyrning ses revisorns oberoende som centralt. Begrepp som *kompetens* och *oberoende* är något som betonas i koden. RL väljer däremot att inte använda begreppet *oberoende*, istället betonas begrepp som *opartiskhet* och *självständigt*. Revisionsorganet FAR har i sina yrkesetiska regler under rubriken *professionell uppträdande* valt ut begreppen *integritet* och *objektivitet*. Dessa olika val av begrepp visar på svårigheter med oberoendebegreppet. Både FAR och Revisorsnämnden har aktivt arbetat med oberoendefrågorna. FAR utvecklade analysmodellen, för att pröva revisorers opartiskhet och självständighet. Analysmodellen är en självgranskningsmodell, det vill säga att revisorn själv skall bedöma sitt oberoende eller beroende till klienten.⁶²

3.4.1 Analysmodellen

Prövningen av revisorns oberoende skall ske inför varje uppdrag. Analysmodellen består av tre steg:

1. Identifiera omständigheter som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet,
2. bedöma med hänsyn till omständigheterna, om det finns anledning till att ifrågasätta revisorns förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet,
3. dokumentera prövningen.⁶³

Det finns fem olika omständigheter då revisorn måste avböja uppdraget.

1. Det finns ett ekonomiskt intresse i klientens verksamhet (egenintressehot),
2. rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet, det vill säga lämnat råd i en fråga som till någon del avser att granskas. (självgranskningshot),
3. stödjer för eller mot klientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partställningshot),
4. nära personlig relation föreligger till klienten eller till person i dennes ledning (vänskapshot),
5. hot eller annan påtryckning finns för att inge obehag för revisorn (skrämselhot).

Det finns även en så kallad ”generalklausul”. Den innebär att revisorn även skall avböja uppdrag om det finns ytterligare omständigheter som kan rubba förtroendet för sin opartiskhet eller självständighet.⁶⁴

Kritik mot analysmodellen

Adam Diamant riktar kritik mot att analysmodellen prioriteras framför erfarenhetsgrundat omdöme och helhetsbedömning. Exempelvis skulle en revisor som uppfyller 90 procent av kriterierna för oberoende att behöva avstå revisionsuppdraget. Därför att något av flertalet kriterier inte kan uppfyllas. Vidare menar Diamant att genom uppräknig av ett antal omständigheter uppstår ett oönskat beroende om endast en enda omständighet talar emot oberoendet. Effekten kvarstår oavsett om beroendet kan anses vara obetydligt.⁶⁵

3.4.2 Pressade situationer för revisorn

Revisorer är individer. De har skilda förmågor, värderingar, familjer, ekonomiska - och sociala ambitioner som påverkar deras liv. De är också, åtminstone när det gäller revision av

⁶² Grünberg J och Hägg I, (2005) sid.124 f.

⁶³ FARs samlingsvolym del 2 (2006), sid. 238 f.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Diamant A., (2004), sid. 298 ff.

stora företag, partners eller anställda i en av de större revisionsbyråerna. Revisorers agerande blir därmed beroende av medarbetare som han genomför revisionsarbetet tillsammans med. Även styrs revisorn av revisionsbyråns interna rutiner, företagskultur, specialister och övriga delägare i revisionsbyrån. Det blir också oundvikligt att revisorn/delägaren tar hänsyn till hur delägarintjänningen i revisionsbyrån påverkas av hans arbetsinsats och agerande i ett revisionsuppdrag. De allra svåraste situationerna uppstår när dominerande ägare, styrelse och företagsledning inte haft den kompetens, omdöme eller etik som rollen krävts.

Nedan beskrivs några svåra revisionssituationer som revisorn kan hamna i.

Stora goodwillvärden

Det är vanligt förekommande att koncerner har i sin balansräkning stora goodwillvärden. Dessa poster kan bli stora genom dåligt genomtänkta och genomförda företagsförvärv. Stora nedskrivningar av goodwill kan då bli aktuella. I sämsta fall medför nedskrivningarna att betydande delar av det egna kapitalet försvinner och att företaget hamnar i likvidation. Att som revisor analysera och utvärdera företagsledningens information och argumentation för att inga nedskrivningar behövs, eller kan göras med lägre belopp, hör till de svårare ställningstagandena i revisorsrollen.

Snedvriden redovisningen

Företagsledningen kan utnyttja sin maktposition för att inom ”regelverkets gränser” skaffa sig ekonomiska fördelar till nackdel för företaget och övriga intressenter. Kraven blir höga på revisorn att bevaka att informationen i årsredovisningen tillgodoser kraven på korrekthet och öppenhet.⁶⁶

3.5 Institutionell teori

Institutionalisering menas att något blir en institution, det vill säga blir så stabilt och givet att det blir en förutsättning för olika typer av beteenden. Institutioner begränsar människors handlingar och orienteringsförmåga, men skall vägleda människor i en förvirrad värld. Teorin används som tolkningsperspektiv för att förklara sociala fenomen. Teorin skall hjälpa till att förstå olika aktörers handlande. Institutionalisering kan ses som ett sätt att berätta vad som är rätt och riktigt, men också vad som är fel.⁶⁷

Teorin används för att beskriva den omgivning en organisation befinner sig i. Med omgivning menas de faktorer som finns utanför organisationen och som påverkar den. En revisors beteende beror på flera olika faktorer. Den institutionella teorin kan beskrivas med tre faktorer som påverkar en revisors beteende och beslutsfattande. De tre olika faktorerna är den reglerande, den normativa och den kognitiva faktorn. Dessa tre pelare skapar tillsammans en mall för hur individer skall bete sig i organisationer och i sociala sammanhang.⁶⁸

Den reglerande pelaren

Pelaren innebär att människan styrs av lagar och tvingande regler. Pelaren är uppbyggd av institutionella restriktioner som styrs till stor del av formella och informella regler. De formella reglerna är till exempel lagar utformade av regeringen. Informella regler är normer och seder för ett accepterat beteende. De informella restriktionerna är de mest omfattande, eftersom de består av regler för människans beteende i olika sociala sammanhang. Dessa

⁶⁶ Johansson S-E, Häckner E och Wallerstedt E, (2005) sid.135 ff.

⁶⁷ Nygaard C, Bengtsson L (2002), sid. 197 ff.

⁶⁸ Scott R W (2001), sid. 51 ff.

informella regler stöds av formella regler, men är sällan den uppenbara grunden för beslut i det dagliga samspelet. De informella restriktionerna uppkommer istället ur socialt överförd information. Institutionerna förändras över tiden och det uppstår valmöjligheter för revisorn, hur denne skall vara och förhålla sig. Informella regler är djupt rotade i det kulturella arvet. Informella förändringar tar längre tid för att ge effekt. Därmed kan det finnas svårigheter att genom lagar och regler styra revisorns oberoende.⁶⁹

Den normativa pelaren

Normer är etiskt och moraliskt grundade. Denna pelare kännetecknas av de normer som definierar förpliktelser och önskat beteende utan att vara tvingande. Normer påverkar således individen att agera efter vad som förväntas av dem.⁷⁰ En av de främsta normativa mekanismerna är yrkesroller. En del yrken standardiseras genom yrkesutbildningar och normativa regler för professionellt handlande. Revisionsyrket är en typisk sådan yrkesgrupp. Standardiseringen skapar en ordning för yrkesgruppen att passa in i sina organisationer.⁷¹

Den kognitiva pelaren

Den här institutionaliseringen sker genom kognitiva mönster. Detta menas att framgångsrika organisationer och individer fungerar som förebilder. Dessa organisationers och individers agerande blir imiterade av övriga individer när osäkerhet uppstår i en viss situation.⁷² Individer uppfattar sig själva och omvärlden på ett visst sätt. De antar omedvetet regler om vad som är ett lämpligt beteende.⁷³

3.6 Agentteori

Agentteori är en amerikansk företeelse och den används för att förklara de flesta fenomen på redovisningsområdet. Agentteorin fokuserar på relationer mellan olika aktörer på redovisningsområdet.⁷⁴ Den ena parten vill ha en uppgift utförd och kallas för principal. Den andra parten som åtar sig uppdragen åt principalen kallas för agent. Vem som är vad kan variera beroende på vilket uppdrag det gäller. En konflikt kan ofta uppstå när agenten försöker öka sin nytta på bekostnad av principalen. Problemet ligger vid att parterna kan ha olika intressen.⁷⁵ Ett exempel kan vara att revisorn har ekonomiska incitament. Det vill säga att revisorn vill inbringa så stora inkomster som möjligt för sin verksamhet. Den rationelle revisorn har ett intresse av att inbringa bästa möjliga avkastning på sin verksamhet. Eftersom revisorn kan ha ett sådant intresse finns risken att lojaliteten mot klientens omvärld försämrats.⁷⁶ Ett exempel på problemlösning är att ha kontrakt mellan agenten och principalen. Då kan risken för revisorns ekonomiska intressen minimeras samt att kontraktet ger en tydlig information om vad uppdraget gäller. Därmed kan principalen försäkra sig om att agenten handlar i enighet med principalens förväntningar. Agenten i sin tur kan försäkra sig om att få det agenten förväntar sig vid utförandet av uppdraget.⁷⁷

Utifrån agentteorin kan det fastställas att revisorn kan ha rollen som både agent och principal. Exempelvis är revisorn principal mot klienten eftersom revisorn granskar klientens

⁶⁹ North D C, (1993), sid. 64 ff.

⁷⁰ Scott R W, (2001), sid. 54 f.

⁷¹ Dimaggio och Powell, (1991), sid. 70 ff.

⁷² Ibid.

⁷³ Nygaard C, Bengtsson L (2002), sid. 197 ff.

⁷⁴ Artsberg K, (2005), sid. 83 ff.

⁷⁵ Ross S A, Westerfield R W, Jaffe J F, (2005), sid. 14 f.

⁷⁶ Diamant A, (2004), sid. 172 ff.

⁷⁷ Nygaard C, Bengtsson L (2002), sid. 79 ff.

redovisning för intressenternas intresse. Ett annat perspektiv kan vara att revisorn är en agent för intressenterna, i och med att revisorn är på uppdrag att granska företaget. Ett tredje perspektiv kan vara att revisorn har rollen som agent för revisionsbyrån då uppdraget utförs på uppdrag av byrån. Ett fjärde perspektiv är att revisorn kan vara agent mot det reviderade företaget då det klienten som vill ha en uppgift utförd.⁷⁸

⁷⁸ Ijiri Y, (1975), sid. 171 ff.

4. Empiri

Kapitlet tar upp en sammanställning av intervjufrågorna samt de svar vi fick från intervjuerna. Först presenteras respondenterna och sedan avslutas kapitlet med intervjusvaren.

4.1 Presentation av respondenterna

Respondenterna är representanter från olika revisionsbyråer inom Göteborgs stad. De har långvarig erfarenhet inom revisionsyrket. Respondenterna har vi valt att göra anonyma och därmed får de varsin beteckning som avser den ordning som intervjun gjordes.

Vi har valt att presentera respondenterna i en figur för att visa personernas likvärdiga erfarenheter.

Figur 3 Presentation av respondenterna

Respondent A 2006-12-11	Respondent B 2006- 12-13	Respondent C 2006-12-15
Har 25 års erfarenhet av revisionsbranschen	Har över 20 års erfarenhet av revisionsbranschen	Varit verksam i revisionsbranschen under 22 år
Auktoriserad revisor och delägare	Auktoriserad revisor sedan 1982 och delägare	Auktoriserad revisor
Arbetar med kvalitetsfrågor inom byrån	Arbetar med kvalitet, IT och utbildningsfrågor inom byrån	Arbetar med kvalitet och strukturfrågor inom byrån
Arbetar mest mot ägarledda företag	Arbetar mest mot ägarledda företag	Arbetar mest mot ägarledda företag

Källa: Egen sammanställning utifrån intervjuerna

4.2 Reglering av byråjäv

Kommer ni att på byrån ge någon form av rådgivning till klienten om grundbokföring (bokslut och årsredovisning) när ni även gör revision på samma klient?

Respondent A

A menar att byrån kommer att fortsätta att ge revisionsrådgivning, vilket enligt lagen fortfarande blir tillåten. A säger sedan att byrån får se hur utvecklingen på området blir och vad praxis kommer att säga. Det har varit en diskussion om hur dessa regler skall tolkas. Dock säger A att en sådan vägledning kommer att ges ut av FAR/SRS där det står vad en byrå får göra eller inte göra avseende rådgivning. A berättar att det kommer bli en begränsad omfattning av rådgivning för de större bolagen enligt utkast ur vägledningen. A menar att en generell rådgivning genom att säga till klienten att lagen uttrycker så om frågan är accepterat. Till exempel en fråga om goodwill så kan A svara på hur reglerna lyder. Dock får inte A inte räkna ut goodwillen åt klienten.

Respondent B

B menar att ingen rådgivning som bryter mot lagen kommer att utföras. Den rådgivning som är tillåten för 50/25/50 bolag kommer att utföras.

Respondent C

C menar om revisorn reviderar och upptäcker felaktigheter så skall klienten bli upplyst om felet och få förslag på vad som skall ändras. Det för att rättningen gör det enklare att stämma av. Revisionsrådgivning är något som byrån kommer att fortsätta med då det är tillåtet efter lagändringen.

Vilka typer av tilläggstjänster kan accepteras vid bibehållen revision?

Respondent A

A menar att byrån har tänkt igenom olika situationer och vad som är tillåtet. Byrån kommer att fortsätta med deklARATIONER som är baserat på färdiga bokslut, formalia frågor vid exempelvis bolagsbildningar. En annan situation kan vara när klienten vill att revisorn skall utföra nyckeltalsberäkningar. Dock gäller det endast beräkningar som inte tas upp i årsredovisningen. Det har pågått en diskussion om gränsländet där frågan om byråjäv kan uppstå. Det som har bestämt är att budget och prognoser kan sammanställas, dock måste klienten först lämna grundinformation.

Respondent B

B menar att alla tilläggstjänster utöver årsredovisning och bokslut kommer att finnas kvar. Analysarbete och upprättande av delårsrapporter kommer också att utföras.

Respondent C

C berättar att alla tilläggstjänster förutom upprättande av årsredovisning, bokslut och koncernredovisning kommer att utföras. C belyser att revisionsrådgivning kommer att utföras då det är tillåtet efter lagförändringen.

Använder ni interna regler som är strängare än lagen, gällande byråjäv?

Respondent A

A säger att byrån i Sverige inte använder sig av interna regler utan är noga med att organisera verksamheten för att på så sätt minska risken att hamna fel i förhållande till lagen. Det genom att revisionsbyrån är uppbyggd så att redovisningsavdelningen ligger i en separat organisation. A menar vidare att om en revisor fått en förfråga som kan anses vara tvistig eller tveksam så kan revisorn fråga en jurist på byrån.

Kontoren utomlands har strängare regler om vad som får göra och inte göra. Skulle det bli ett samarbete med ett kontor, i till exempel USA, så finns det interna och strängare regler som går före de svenska. Den amerikanska finansinspektionen har publicerat en lista på vad en revisionsbyrå får göra och inte göra och det gäller även då för den svenska byrån. Dock avslutar respondent A resonemanget med att redovisningsmetodiken, det vill säga planera och avrapportering, skall fungera.

Respondent B

B säger att byrån inte har interna regler som är strängare än lagen. Det som är tillåtet utförs. Tillvägagångssättet skall vara att det inte upplevs som ett hot, enligt analysmodellen.

Respondent C

C menar att byrån har interna regler, dock inte striktare än lagen och inte om byråjäv. Interna regler om kvalitet och revision som är striktare än lagen finns. Vid internationella kontoret finns det dock interna regler som är striktare än landets tillämplande lag. Om det svenska

kontoret handhar ett dotterbolag vars moderbolag finns noterad i USA får det svenska kontoret inte utföra rådgivning till dotterbolaget. Det är inte byrån som ligger bakom de striktare reglerna utan det är den amerikanska finansinspektionen.

4.3 Kombiuppdrag

Hur kommer ni att agera när lagförslaget om skärpta regler för byråjäv träder ikraft, mer revision eller redovisningsuppdrag?

Respondent A

A kan inte svara på frågan eftersom denne inte vet hur det blir efter lagens inträdelse. Dock tror respondenten att de revisionsuppdrag som finns idag inte kommer att försvinna. De effekter som kan antas uppstå är att redovisningsuppdraget kommer överlämnas till klienten själv eller att redovisningsuppdraget fås av något annat företag.

Respondent B

B säger att byrån inte kommer få några större förändringar. Dock kan respondenten tänka att redovisningsuppdrag som kommer från andra byråer kan ökas eller att en *byteshandel* mellan byråer kan göras. Av de redovisningsuppdrag som försvinner, på grund av lagförändringen, så kommer byrån att rätta de bokföringsfelaktigheter klienten har producerat i sina räkenskaper.

B säger vidare att utbildning för klienterna är tillåtna och den kan handla om klientens specifika situationer eller problematik.

Respondent C

C menar att det inte kommer bli en sådan stor förändring. Därför att de drabbade företagen oftast har en egen ekonomiansvarig som sköter redovisningen. Dock måste byrån i de fall som berörs avgöra om det är redovisningen eller revisionen är huvuduppgiften för klienten. För de företag som faller in under definitionen 50/25/50 är revisionen det största arbetet. **C** tror även att en viss rotation eller byteshandel med redovisningsuppdragen kan uppstå mellan olika revisionsbyråer. **C**:s byrå har startat utbildningar för sina klienter. Målet med utbildningarna är att klienten själv skall kunna göra den löpande redovisningen på ett tillfredställande sätt.

Hur stor del av byråns klienter anlitar er idag för att utföra kombiuppdrag?

Respondent A

A veta inte vilken procentuell andel företag som utnyttjar kombiuppdrag. Om den statistiken hade funnits tillgänglig så skulle respondenten inte vilja lämna ut det. Det på grund av att informationen är känslig gentemot konkurrenterna. Dock säger **A** att de små företagen utnyttjar kombiuppdrag i större utsträckning. **A** påpekar att det finns större onoterade företag som utnyttjar kombiuppdrag, men inte i samma utsträckning som för småföretagen. **A** tror också att kombiuppdrag är mer vanligt på de mindre orterna då storstäderna ofta har fler alternativ till redovisning.

Respondent B

Enligt **B** så är det en stor del av byråns klienter som anlitar byrån för kombiuppdrag. Totalt är det ungefär 60-70 % som utnyttjar möjligheten. Dock ingår det då alla slags företagsformer. Ser man på bolag som definieras av 50/25/50 är det ungefär 3-5 % som utnyttjar kombiuppdrag.

Respondent C

C kan inte svara med all säkerhet på den frågan utan uppskattar att det är över hälften av antalet klienter på byrån som utnyttjar kombiuppdrag. Dock är det vanligare för de småföretagen. Det typiska kombiuppdraget är att byrån gör bokslutsarbetet när ekonomiavdelning saknas hos klienten. Av de företag som påverkas av lagen är det inte så många som drabbas. Eftersom kombiuppdragen inte är lika vanligt samt att de företagen ofta har en egen ekonomiansvarig. **C** berättar också att effekten ansågs bli större när diskussionen kom igång om lagförändringen, men så upplever **C** inte vara fallet idag.

Anser ni att det är bra att kombiuppdrag fortfarande gäller för de företag som inte är 50/25/50 bolag?

Respondent A

A tycker att det är bra att reglerna inte gäller för små och medelstora företag. **A** menar att det blir bättre kvalitet på bland annat redovisningen samt att det är kostnadseffektivt för de små bolagen. Revisorns blir ett bollplank, det vill säga en ekonomisk rådgivare. Med kombiuppdrag är det minst två personer som arbetar och är insatta i klientens finansiella ställningar. Då undgår även klienten invecklad redovisningsproblematik, vilket klienten kan uppleva som behagligt. Kombiuppdrag underlättar informationstillgängligheten för den granskade revisorn. Arbetet går smidigare och kan göras direkt efter att bokslutet och årsredovisningen är upprättad.

Respondent B

B menar att det är bra att övriga företag kan utnyttja kombiuppdrag. **B** menar vidare att diskussionen om revisionsplikten för småföretag är mer relevant i fråga. Inga klienter har inte intresserat sig om den diskussion som har varit om de skärpta reglerna för byråjäv. Det har inte varit någon naturlig signal bland företagen i Sverige.

Respondent C

C anser att det är bra att kombiuppdrag fortfarande gäller för övriga företag. Respondenten menar att det blir enklare för klienten att ha både redovisningen och revisionen samlat på samma byrå.

Finns det indikationer på att ni skall sluta med kombiuppdrag för små- och mellanstora företag?

Respondent A

A säger att det inte finns indikationer på att sluta med kombiuppdrag för övriga tillåtna företag. Dock belyser **A** att det är viktigt att följa upp kvalitén för dessa företag.

Respondent B

B säger att byrån kommer att fortsätta med kombiuppdrag för övriga företag så länge som det är tillåtet.

Respondent C

C ser inga indikationer på att byrån kommer att sluta med kombiuppdrag för de övriga företagen. Kombiuppdragen anses vara något positivt bland klienterna.

Var ligger de högsta arvoden på ett kombiuppdrag, revision eller redovisning?

Respondent A

A menar att det är redovisningen som kostar mest för klienten då det tar mer tid. Även storleken på klientens företag påverkar kostnaden. Det beror på att byrån är mer involverad i den finansiella informationen, som till exempel att månadsrapporter skall upprättas och flertal avstämningar med företaget skall göras. Revision däremot görs efter redovisningen och om allt stämmer från redovisningen brukar revisionen inte ta allt för lång tid. Därmed är kostnaden lägre. Däremot företag som uppfyller kraven för 50/25/50 har mer revisionsuppdrag, eftersom de flesta av dem har egna ekonomiavdelningar.

Respondent B

B säger att arvodet i ett kombiuppdrag oftast grundar sig på redovisningen då det är ett löpande arbete under året. Årsredovisning och bokslutsarbete står för över hälften av arvodet i småföretag. **B** menar att större bolag inbringar mindre redovisningsintäkter. Arvodet är dock större i de företag som ingår i koncerner, eftersom dessa behöver mer hjälp i form av bokslut.

Respondent C

C menar att det varierar från fall till fall. I ett mindre kombiuppdrag är det ungefär lika arvode för redovisning som revision. Det är tiden som avgör arvodet samt vilken ordning det är på företagets finansiella handlingar. Företag som kommer in med papper i bärkassar tar redovisningsuppdraget längre tid att utföra. För de större bolagen som faller in under den nya definitionen är det mindre redovisningsarvode än revisionsarvode då redovisningen redan har gjorts.

Reduceras priserna på revisionsuppdrag om klienten även köper redovisningsuppdrag från er?

Respondent A

A menar att priset inte reduceras av det skälet. A:s byrå erbjuder inte sådana avtal. Priset på revisionen baseras av kvalitén av den information som är tillgänglig inför revisorn. Vid redovisningsuppdrag har den ansvarige redovisaren regelbunden kontakt med klienten. Det leder till att revisorn kan ha en mer löpande och direkt kontakt med den ansvarige redovisaren vid revisionen. Revisorn behöver inte ha en regelbunden kontakt med klienten om redovisningstekniska komplikationer och därmed kan kostnaderna bli lägre.

Respondent B

B säger att byrån inte reducerar priset på uppdraget om klienten utnyttjar kombiuppdrag. **B** menar dock vidare att med bättre redovisningsunderlag som utgångspunkt till revisionen så tar det inte lika lång tid och därmed kan kostnaden minska. En fungerande ekonomifunktion hos klienten leder till lägre revisionskostnader. **B** belyser att andra byråer använder sig av rabatter för att locka till sig klienter.

Respondent C

Priset bedöms från fall till fall. **C** menar att det finns en effektivitetsvinst eller synergieffekt på kombiuppdragen då redovisningen görs i huset. Det vill säga att det blir lättare att se ett bokslut och på så sätt går revisionen snabbare. Det förekommer förhandlingar om priset för ett kombiuppdrag oavsett företagets storlek. Det behöver inte vara ett kombiuppdrag för att förhandling skall uppstå. Fasta priser kan också förekomma om klienten frågar innan uppdragets påbörjas.

Hur tror ni att kostnaden för klienten påverkas när lagförslaget går igenom?

Respondent A

A menar att det kan bli dyrare för klienten. Av den anledningen att klienten kan dra en viss nytta av att revisorn är insatt i revisionsuppdraget. Den som sköter redovisningen kan då kommunicera med revisorn löpande. På vilken nivå kostnaden kommer att ökas för klienten kan respondent **A** inte ge svar på.

Respondent B

B kan inte se att det blir varken dyrare eller billigare för klienterna. **B** antar att om kvalitén på redovisningsarbetet är likartad byråns så bör kostnaden vara lika. Respondenten säger att det är viktigt med likvärdig kostnad för likvärdig kompetens. Överlåts arbetet till någon som gör det undermåligt så blir givetvis kostnaderna högre för klienten.

Respondent C

C anser att klienter som inte vill göra redovisningen själv kommer att få en ökad kostnad. Vad byrån försöker göra är att utbilda de företagare som blir drabbade så att de själva kan ta hand om redovisningen, om den kompetensen saknas. **C** tror vidare att vid en eventuell rotation av redovisningsuppdrag kommer priset inte vara ett konkurrensmedel för att minska kostnaden för klienten.

Upplever ni att kvalitén på revisionen påverkas med kombiuppdrag om ni jämför med enskilda uppdrag?

Respondent A

A var väldigt tydlig med att kvalitén skall vara lika bra och trovärdig för varje enskilt uppdrag oavsett om det var kombiuppdrag eller inte. Dock kan mer arbete krävas om inte revisionsunderlaget är tillfredsställande.

Respondent B

B menar att generellt så upplevs det som kvalitén blir bättre vid utförande av kombiuppdrag. Men respondenten menar att det beror på hur redovisningen utformas. En fungerande ekonomiavdelning vid klientens företag kan ge lika bra kvalitet på redovisningen. **B** menar vidare att en fristående redovisningsbyrå som lämnar en dålig dokumentation kan leda till dålig kvalitet på materialet som skall användas vid revisionen. Revisionsbyrån kan då inte kontrollera bakomliggande faktorer till granskningen av materialet.

Respondent C

C anser att kvalitén på revisionen blir bättre vid kombiuppdrag. Arbetsgången är tydlig och det är lättare att se över. Det blir effektivare med kombiuppdrag. Dock skall kvalitén på revisionen vara detsamma om det är klienten som gör årsredovisningen. Sedan kan diskussionen om vad som anses vara av bra kvalitet. Bra kvalitén utmynnar från lagligt perspektiv och förväntningarna från kunden.

Anser ni att lagförslaget kommer påverka kvalitén på revisionen?

Respondent A

A tror att vid övergångsskedet kan kvalitén av bokslut och årsredovisningar påverkas negativt. Dock borde de drabbade företagen ha en ekonomiavdelning eller dylikt som kan göra redovisningsarbetet minst lika bra.

Respondent B

B menar att lagförslaget inte kommer att påverka kvalitén då det har varit diskussion med de företag som faller in under 50/25/50 företag. Respondenten menar att det finns två lösningar, antingen så utför företaget redovisningen själv som sedan levererar information till byrån. Den andra lösningen är att byrån rekommenderar en annan redovisningsbyrå som kan hantera klientens räkenskaper.

Respondent C

C menar att lagförändringen inte kommer att påverka kvalitén på revisionen. För det första är det inte många klienter som påverkas och för det andra skall kvalitén oavsett inte påverkas. Dock kan revisionen ta längre tid och kostnaden kan bli högre för klienten.

4.4 Revisorns oberoende

Anser ni att oberoende frågan är problematisk idag?

Respondent A

A säger att på generellt sätt så är alla revisionsbyråer medvetna om problematiken kring oberoendet. Det som revisorn måste tänka på är att hantera varje enskilt fall genom jävsreglerna i ABL och analysmodellen. Och att det tillämpas med enlighet till professionen. Det som märks mer är att vikten av analysmodellen har ökat. Det genom bland annat att dokumentationen har ökat. **A** kan inte svara för andra revisionsbyråer dock tror respondenten att revisorer hanterar frågan om oberoendet på likartade sätt, det vill säga följa de regler som finns. En revisor vill inte orsaka en *skada* för sin byrå och dess varumärke.

Respondent B

B är försiktig med användandet av begreppet oberoende. Det är ett begrepp som används av Revisorslagen och är en bedömningsfråga från fall till fall. ABL använder istället begreppet jäv. **B** anser att revisorn är beroende av sina kunder. Det är kunderna som är förutsättningen för revisorns näringsverksamhet. Revisorn strävar åt att vara kunden till lags. Dock ställer tredje man krav på att revisorn skall vara opartisk och självständig i arbetet.

Respondent C

C menar att frågan är i ständig fokus. Bland annat genom att sättet att vara oberoende har diskuterats, det vill säga hur mycket konsultation som anses vara acceptabelt mellan parterna. Respondenten menar att både byrån och branschen är angelägna om att vara oberoende mot sina klienter. **C** talar om två olika perspektiv på oberoendet. Den ena är hur omvärlden uppfattar revisorns oberoende. Den andre är hur revisorn uppfattar oberoendet och hur det faktiskt är. **C** tycker att den viktigaste oberoende perspektivet är den faktiska.

Anser ni att det nya lagförslaget om skärpta regler för byråjäv påverkar revisorns oberoende?

Respondent A

A menar att om revisorn hanterar frågan idag på ett bra sätt så bör det inte bli någon skillnad. **A** menar att det som kan ske är att revisorn får tänka till en extra gång innan han eller hon gör något.

Respondent B

B anser att lagförslaget inte kommer påverka oberoendet i större grad än tidigare. **B** tydliggör att diskussionen om vart revisors oberoende inte kommer att sluta här utan det kommer att hela tiden diskuteras. En revisor är beroende av klienter oavsett vad lagen uttrycker.

Respondent C

C anser att oberoendet inte kommer att påverkas av den nya lagen. Det allmänna intresset är för stort för att oberoendet skall påverkas på ett negativt sätt.

Ser ni kopplingar eller svårigheter mellan självgranskningshot (analysmodellen) och byråjäv?

Respondent A

A menar att det finns ett gränsland mellan de två begreppen. Byråjäv eller jävsfrågorna i sig är strikta och det kan läsas av vad som får göra och inte göra. Om revisorn är nära gränsen för byråjäv så skall det prövas av analysmodellen samt att den skall tillämpas på ett korrekt sätt. Omständigheter vid ett eventuellt självgranskningshot kan tänkas vara rådgivning och skattefrågor. Självgranskningshotet är det hot som revisorns ofta tar ställning till. Hot som skrämshot är något som **A** menar inte uppkommer lika ofta.

Respondent B

B menar att självgranskningshot aldrig uppstår om byråjäv inträffar. Självgranskningshot kan uppstå vid till exempel bokslutsarbete om omvärlden uppfattar att revisorn granskar sig själv. Prövningen om hot sker under kontrollerande former. Utgångspunkten för prövningen är reglerna i ABL och revisorslagens analysmodell.

Respondent C

C anser att självgranskningshotet upphävs då det är någon annan som gör bokslutet. Vidare upplever **C** att självgranskningshotet inte är något problem.

Vid ett kombiuppdrag för ett klientföretag, har ni i någon situation som den reviderande revisorn känt er pressad att ge mer råd till klienten än vad ni borde ha gjort?

Respondent A

A säger att klienter har frågat om **A** kunde fatta ett beslut för klientens företag. **A** hänvisade då till gällande regler och att klienten måste fatta beslutet själv. Det är styrelsens som skriver under årsredovisningen och inte revisorn. Andra situationer som kan inträffa är när klienten saknar den kunskap som behövs. Exempelvis vid en koncernfråga för ett 50/25/50 företag. **A** menar dock att man förklarar normer och regler om vad som gäller i frågan men inte för klientens specifika situation.

Respondent B

B säger att denne inte har blivit utsatt för någon sådan pressad situation. **B** menar att viss rådgivning naturligtvis kan vara komplex. Exempel är fastighetsfrågor eller dotterbolagsfrågor vid exempelvis avyttring och förvärv. Om revisorn rådgör i sådana frågor kan risken bli att denne får granska stora betydelsefulla belopp, vilket kan göra att självgranskningshot kan inträffa.

Respondent C

C menar att företag har svårt med gränsdragningen om vad en revisor får göra och inte göra. Specifika frågor ställs ofta av klienterna, som till exempel skattefrågor. En del klienter vill att revisorn skall fatta beslut. Det gäller då att hela tiden upplysa klienten om vilka alternativ och regler som gäller. Det måste hela tiden vara klienten som fattar beslutet. **C** upplever att dessa situationer inte har varit alltför pressade. Klienternas förväntningar är det som hanteras.

Är det någon skillnad om det vore arbetskollegan som gör redovisningen som frågar om råd?

Respondent A

A menar att det uppstår en mer naturlig och öppen diskussion. Diskussionen kan också vara detaljrikare samt att avstämningarna kan vara kortare och snabbare. En skillnad kan vara om redovisaren på byrån ställer en fråga så svarar **A** direkt. Det för att redovisningen skall bli rätt från början.

Respondent B

B menar att om det är något som är fel så skall det rättas till. Revisorerna skall ha bra koll oavsett om redovisningen har upprättats internt eller externt. Klienten går alltid före den som upprättat redovisningen. **B** skulle aldrig skriva på en oren revisionsberättelse, som om den vore ren, på grund av att felaktigheten har uppstått internt i byrån.

Respondent C

C tycker att det blir lättare att kommunicera med en arbetskollega som är kompetent. Diskussionen med en arbetskollega ligger på en annan nivå och **C** behöver inte lägga extra tid på att förklara situationen. Dock måste arbetskollegan se till att det är klienten som fattar beslutet.

5. Analys

I kapitlet analyserar vi den empiri som har samlats in genom intervjuerna. Empirin ställs sedan mot den referensram som vi har sammanställt.

5.1 Reglering av byråjäv

Lagförändringen i ABL som gäller från och med första januari 2007 innebär att en revisor inte kan vara en revisor för uppdraget om det finns någon på byrån som biträder klienten med bokföring. Bokföring avser systematisk ordning av huvudbokföring, bokslut och årsredovisning (enligt 3.2.2.3). De tre respondenterna hade lika uppfattning om vad lagförändringen innebär. En byrå får inte göra tilläggstjänst i form av bokslut och sedan revidera materialet i stora onoterade företag som faller in under definitionen större än 50/25/50. Respondenterna menade vidare att lagförändringen inte stänger ute alla sorters tilläggstjänster. Respondent A berättade att byrån kommer att göra nyckeltalsberäkningar åt sina klienter om beräkningarna inte ingår i årsredovisningen. Respondent B: s byrå kommer att utföra analysarbete åt sina klienter. Samtliga respondenter menar också att tilläggstjänster som deklaration från färdiga bokslut, prognoser och formalia frågor vid bolagsbildningar kommer att utföras även i fortsättningen. Enligt den litterära studien (3.3) stämmer respondenternas uppfattningar avseende tilläggstjänster. De tidigare i stycket nämnda tilläggstjänster är inte relaterade till skapandet av klientens löpande bokföring och årsredovisning. Samtliga respondenter menar också att revisionsrådgivning är något som revisorer skall fortsätta göra om det finns felaktigheter. Vilket lagförändringen tillåter (enligt 3.2). Respondenterna kommer även att följa de uttalande som FAR/SRS arbetar med.

Vid frågan om byrån använder sig av interna regler framkom det att ingen av respondent har interna regler om byråjäv. Däremot påpekar respondent A och C att interna regler finns i USA. A:s och C:s byrå är tvungen att tillämpa dem vid hantering av dotterbolag vars moderbolag är noterade på den amerikanska börsen. Vid hantering av byråjäv i Sverige utgår revisionsbyråerna från ABL och RL. Resonemanget kan koppla revisorsbranschen till den institutionella teorin (enligt 3.5). Branschen har utvecklat många normer och vägledningar för revisorn att följa. Normerna är också starkt kopplade till lagstiftningen. Den institutionella teorin förklarar varför det är på det viset.

5.2 Kombiuppdrag

Det var kritiska diskussioner inför lagförändringen om byråjäv (enligt 3.2.2.2). Samtliga respondenter i undersökningen ansåg att det var bra att lagförändringen endast påverkar företag som är större än 50/25/50. Respondent A säger att revisionsbyrån är småföretagens rådgivare samt att klienten också slipper den problematik som kan uppstå vid redovisningen. A menar vidare att revisorns informationstillgänglighet blir bättre med kombiuppdrag. Det blir enklare för revisorn att få rätt uppgifter direkt, eftersom bokslutet har upprättats av en arbetskollega. Respondent C tycker även att det blir enklare för klienten att ha redovisningen och revisionen samlad på samma byrå. Vid respondenternas byråer är det just småföretagen som är de dominerade köpare av kombiuppdrag. Dock var respondenterna överens om att *andelen* klienter som köper kombiuppdrag varierar beroende på företagets storlek. Småföretagen köper ofta både redovisning och revisionsuppdrag. Medan företag av allmänt intresse vanligtvis har en egen ekonomiavdelning som kan hantera redovisning. Dock kan värderingsfrågor förekomma. Respondenterna B: s och C: s revisionsbyrå skall erbjuda de drabbade klienterna utbildningar, för att behålla klienterna kvar på byrån. Dock var samtliga

respondenter överens om att en viss byteshandel av redovisningsuppdrag kan uppstå, men det gäller då för de företag som inte vill hantera redovisningen själva.

Diskussionen om kombiuppdragens betydelse för företagen har varit många. Enligt förarbetet av lagförändringen så har det förekommit från revisorshåll att kvalitén blir sämre om lagen utesluter kombiuppdrag för 50/25/50 företag (enligt 3.2.2.1). Respondenterna A och C ansåg att kvalitén på revisionen skall vara lika hög oavsett om det är klienten som lämnar årsredovisningen eller om det utförs på byrån. Respondent B ansåg dock att kvalitén generellt upplevs som bättre om årsredovisningen även produceras på byrån. B menar vidare att en årsredovisning som kommer från en välfungerade ekonomiavdelning hos klienten kan hålla en lika hög kvalitet. De tre respondenterna ansåg att om årsredovisningen kom utifrån så kan tiden för granskning ta längre tid och därmed påverkas negativt för klienten. Situationen motverkas om klienten har en ekonomiavdelning som kan hantera de nya arbetsuppgifterna.

En annan vinkel av kombiuppdrag är att det förekommer prisreduceringar (enligt 3.3.1). En amerikansk studie visar att revisionsbyråer i USA är mer benägna att reducera priset om tilläggstjänster utöver revisionen förekommer. Studien visar också att intresset för tilläggstjänsterna var större än vad SEC hade trott. Respondenterna i vår undersökning hade delade meningar om prisreducering. Respondent C berättade att prisreducering förekommer på byrån. C motiverade det med att om bokslutet gjordes på byrån så skulle revisionen göras snabbare. Det behöver inte vara ett kombiuppdrag för att en förhandling om priset skall uppstå. Respondent A är också inne på att priset blir lägre vid kombiuppdrag. Respondent B tar däremot avstånd om prisreducering och rabatter. Inget förhandlingsutrymme ges till klienten om priset.

5.2.1 Kombiuppdragens fördelar och nackdel

Figuren visar de fördelar och den nackdel som finns med kombiuppdrag ur ett revisorsperspektiv.

Figur 4 Fördelar och nackdel med kombiuppdrag

Fördel:	Nackdel:
Informationen till revisorn tillhandahålls snabbare och enklare.	Utan kombiuppdrag tar granskningen av klientföretaget längre tid.
Det blir ökade intäkter för revisionsbyråerna med kombiuppdrag.	

Källa: Egen sammanställning utifrån respondenterna i undersökningen.

5.3 Revisorns oberoende

Enligt de litterära studierna (3.2) ställs det krav på att en revisor skall vara oberoende och inte jävig mot det granskade företaget. Först provas ABL:s regler om byråjäv. Visar det sig att byråjävsituationen existerar kan självgranskningshotet från RL aldrig inträffa. Om ett utförande av kombiuppdrag kan vara tillåtet enligt jävsbestämmelsen i ABL skall uppdraget provas enligt analysmodellen i RL. Vid ett kombiuppdrag kan självgranskningshot uppstå som revisorn måste åtgärda (enligt 3.4.1). Respondent A kan se en viss otydlighet mellan begreppen byråjäv och självgranskningshotet. A reder dock ut otydligheten i sitt svar. De två andra respondenterna upplever inga svårigheter med begreppen.

Enligt respondenterna i undersökningen är frågan om revisorns oberoende dock alltid aktuell. De menar att omvärlden vill ha bekräftelse på att revisorn är oberoende mot det reviderade företaget. Respondenterna tror heller inte att revisorns oberoende kommer att påverkas av den nya lagförändringen. Respondent A anser att lagförändringen ger en extra tankeställare om byråjävn. Respondent C vill även separera på två sorters oberoende perspektiv, det vill säga det faktiska oberoendet och omvärldens uppfattning av oberoendet. Även Justitiedepartementet har en lika uppfattning som respondent C angående två typer av oberoende och hot (enligt 3.2.2.1). Dock anser C att det faktiska oberoendet är viktigare än omvärldens uppfattning.

Taylor *med flera* (3.4) diskuterade ett nytt perspektiv om att revisorn bör fokusera mot att visa sig vara pålitlig istället för oberoende. Studien menade att en byrå aldrig kan vara oberoende mot sin klient då det är klienten som gör att byrån överlever. Respondent B är försiktig i användningen av begreppet oberoende. B:s resonemang är att revisionsbyrån är beroende av sina klienter, då byrån strävar åt att tillfredsställa klientens behov. Resonemanget kan kopplas till den så kallade agentteorin (enligt 3.6). Agentteorin tar upp förhållandet mellan två parter. En klient vill ha olika tjänster utförda och blir därmed principalen. Revisionsbyrån blir då agenten som utför tjänsterna. Konflikter kan uppstå, för att det finns olika intressen mellan parterna. Enligt agentteorin har revisionsbyrån ett ekonomiskt intresse av sin klient. En byrå vill då generera så mycket intäkter som möjligt genom att dra nytta av sin klient.

En revisor behöver inte vara den ende som drar nytta av sin klient. Det kan finnas situationer som en revisor kan känna sig pressad av sin klient (enligt 3.4.2). En revisor kan känna sig pressad av byrån, därför att byrån ställer krav på intjäning på uppdragen. En annan situation kan vara att revisorn upplever press från sina klienter. Revisorn är till exempel inblandad i redovisningen av stora goodwillposter, som sedan skall granskas. Respondenterna B och C säger sig inte ha upplevt någon pressad situation. Respondent C menar också att ordet pressad kanske inte är det rätta utan att det handlar om ett förväntningsgap. Alla tre respondenter menar att det gäller för revisorn att tala om för klienten vad det är som gäller och vad en revisor inte får göra. Det har förekommit att en klient velat att revisorn skulle fatta ett beslut, dock svarade respondenterna A och C att något sådant får klienten själv fatta. Respondent B menade att situationer som kan vara komplexa är vid exempelvis värderingsfrågor med fastigheter. Vid frågan om det vore en arbetskollega som frågade om en känslig uppgift så svarade respondenterna att diskussionen kan ligga på en annan nivå. Vidare menar de att diskussionerna är mer djupgående, eftersom mer kompetens finns.

6. Slutdiskussion

I det avslutande kapitlet redogör vi för de slutsatser som dras ifrån tidigare kapitel. Dessutom uppfyller vi syftet samt ger förslag till vidare forskning.

6.1 Gränsen för byråjäv

Vi finner med vår uppsats att lagförändringen inte kommer att vara svår att följa. Både lagtexten och revisorer har samma mening om vad som gäller. Det är inga konstigheter med vilka tilläggstjänster som får och inte får utföras. Gränsdragningsproblematiken om byråjäv har vi konstaterat är enkel från missförstånd. Revisorerne vet vad de får och inte får göra, eftersom yrkesbranschen är så pass detaljerad i sina regler och vägledningar. Dock vill vi påpeka att när en revisor lämnar revisionsrådgivning kan informationen påverka redovisningen. Vid sådan rådgivning kan en viss gränsdragningsproblematik uppkomma. Men det är något som respondenter inte lyfter fram i sina svar. Vi upplever att det inte finns några meningssiljaktigheter gällande lagtexten.

6.2 Kombiuppdrag

Kombiuppdrag är något som är populärt bland övriga företag som inte påverkas av lagförändringen. Justitiedepartementet ville från början att de skärpta reglerna för byråjäv skulle gälla för alla aktiebolag oavsett storlek. Revisionsbyråerna blev därför nöjda att den nya definitionen av företag med allmänt intresse förändrades.

Diskussionen som har varit är att en del tilläggstjänster skall upphöras, det vill säga upprättning av bokslut och årsredovisningar. I övrigt kommer byråerna att fortsätta med de tilläggstjänster som de alltid har haft. Vi har fått indikationer från byråerna att omfattningen av reglerna inte drabbar många av deras klienter av storlek större än 50/25/50. Det eftersom klientföretaget vanligtvis har egen ekonomiavdelning som hanterar redovisningen. Dock framkommer det att utbildningar åt klienter är något som blir allt vanligare. Det har att göra med de klienter som inte vill eller har möjlighet till att göra årsredovisningen själva. Byråerna är förberedda på att en viss rotation på redovisningsuppdragen kan uppstå. Det på grund av att byråerna inte vill förlora intäkter. Två av de tre intervjuade respondenterna har prisreduceringar på kombiuppdrag. Den prisfördelen kan vi anta försvinner för de drabbade klienterna.

Inställning hos byråerna är positiv till utförande av kombiuppdrag. Fördelarna är fler än nackdelarna gällande kombiuppdrag. Revisionen upplevs som snabbare och enklare för revisorn om underlaget kommer direkt från byrån. I förarbetarna till lagtexten framkom det att kvalitén på redovisningen kunde bli sämre. Med vår undersökning kan vi förkasta det. Kvalitén kommer att vara detsamma oavsett om kombiuppdrag utförs eller inte. Istället kan det bli att revisionen kan ta längre tid om informationsunderlaget är bristfälligt. Det leder i sin tur till ökade kostnader för klienten.

6.3 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende har alltid varit aktuellt och omdiskuterat. Vi har i uppsatsen tagit upp två centrala begrepp som kan stärka revisorns oberoende gentemot sin klient. De två begreppen är byråjäv och självgranskningshot. Vi anser att revisionsbyråerna uppfattar och följer byråjäv och självgranskningshot på samma sätt som det står i lagen. Dessa begrepp är något som vi uppfattar är till för att visa upp för omvärlden.

Vi anser att revisionsbyråerna är beroende av sina klienter. Det här resonemanget var även något som respondent B ansåg vara centralt. I analysen kunde vi göra kopplingar till den så kallade agentteorin att det finns ett förhållande mellan två parter. Dessa parter har olika intressen. Revisionsbyråerna har ett ekonomiskt intresse av sin klient medan klienten vill ha tjänsten utförd. Agentteorin menar att olika intressen kan skapa konflikter. Med detta kan vi dra en slutsats att en revisor aldrig kan vara oberoende mot sin klient.

6.4 Avslutning

Vår problemformulering är enligt följande *vad innebär byråjäv utifrån revisorsperspektivet?*

Vi har kommit fram till att lagförändringen om byråjäv inte kommer att innebära några större förändringar. Vi anser att skärpningen av regeln är tydlig men saknar genomslagskraft. De drabbade klientföretagen är av den storleken att redovisningen hanteras på annat håll än på revisionsbyrån. Däremot fås det konsekvenser på de klienter som har varit beroende av revisionsbyråernas bokslut och årsredovisningsarbete. Revisionen kan då bli dyrare för klientföretagen, eftersom mer revisionsarbete läggs ner. Förändringen innebär också att mer utbildningar kommer att hållas av revisionsbyråerna. Vi kan också vänta oss en byteshandel av redovisningsuppdrag mellan byråer. Vi ansåg inför uppsatsen att förändringen berodde på att regeln skulle stärka revisorns oberoende. Ser vi utifrån revisorsperspektivet så förändras inte revisorns oberoende.

6.5 Förslag på vidare forskning

En intressant tanke som vi hade var att ändra infallsvinkel mot att se hur de drabbade företagen upplever lagförändringen. Det vill säga med utgångspunkt från företagsperspektivet. En sådan undersökning skulle stärka vår slutsats om att redovisning och revision blir dyrare för företaget.

Källförteckning

Litteratur

Artsberg K, (2005), *Redovisningsteori- policy och – praxis*, upplaga 2:1, Liber Ekonomi, Malmö

Diamant A. (2004), *Revisors oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Uppsala, Iustus förlag

FARs samlingsvolym del 2 (2006), FAR Förlag AB, Stockholm

Grünberg J och Hägg I, (2005), *Uppdragrevision: Revision och bolagsstyrningskoden*, SNS Förlag , Stockholm.

Holme, I.M. och Solvang, B.K, (1997), *Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 2:a upplagan, Studentlitteratur, Lund

Ijuri Y, (1975), *Theory of accounting measurement*, American Accounting Association, Sarasota,

Jacobsen D I, (2002), *Vad, hur och varför : om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund

Johansson S-E, Häckner E och Wallerstedt E, (2005), *Uppdragrevision: Revision och bolagsstyrningskoden*, SNS Förlag , Stockholm.

Moberg K, (2006), *Bolagsrevisorn - oberoende, ansvar, sekretess*, upplaga 3, Nordstedts Juridik AB, Stockholm

North D C, (1993), *Institutionerna, tillväxten och välståndet*, SNS förlag, Stockholm

Nygaard C och Bengtsson L, (2002), *Strategizing: en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund

DiMaggio P och Powell W, (1991), *The new institutionalism in organizational analysis*, University of Chicago Press, Chicago

Ross S A, Westerfield R W och Jaffe J, (2005), *Corporate Finance*, upplaga 7, McGraw-Hill, USA

Scott R W (2001), *Institutions and Organizations*, 2 upplaga, Sage, USA

Trost J, (2005), *Kvalitativa intervjuer*, upplaga 3, Studentlitteratur, Lund

Artiklar

Balans nr 3 2002 (Debatt), Gometz U, *Nya revisorslagen skärper kraven!*

Balans nr 2 2004, Wennberg I, *Alla behöver revisor men alla behöver inte revision*

Dagens Industri, *EU vill skärpa regler för revisioner*, 2003-05-21

FAR INFO nr 2 (2003) 81, *Hur långt får en revisor biträda sin klient med redovisningen?*

FAR/SRS nr 4 och 5 (2006), *update*

Kwak M, (2002) *The Effect of Nonaudit Fees on Accounting Practices*

Svenska Dagbladet, Petersen L, *Bokföring, revision och andra osanningar*, 2002- 02- 13

Taylor M, DeZoort T, Munn E, Wetterhall T, (2003) *A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence*, Accounting Horizons, Vol 17

Veckans Affärer, Hallsenius J, *Revisorer: Kritikerstorm mot de edsvurna*, 2002-02-04

Veckans Affärer, Ekelund Å., *Konsulttjänster revisorernas okända miljardklipp*, 2002-04-15

Lag

Aktiebolagslagen (2005:551)

Bokföringslagen (1999:1078)

EG- rekommendation (2002/590/EG), *Revisorns oberoende i EU*, A 7.2.1.

Förslag till EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

Promemorian, *Några frågor om revision*, 2003- 06-25

Proposition, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* (2000/2001:146)

Proposition, *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, mm.*, (2005/06:97)

Remissyttranden över promemorian, *Några frågor om revision*, Ju2003/3072/L1,

Revisorslagen (2001:883)

Sarbanes-Oxley Act of 2002

<http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>

Internet

CIMA: *Review of Auditor Independence*, (2002)

http://cclsr.law.unimelb.edu.au/policy_new/news/cimaglobal.pdf

SRS *vägledning om analysmodellen*, (2002)

http://www.farsrs.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR/OM_BRANSCH/GOD_REVISORSSSED/ANALYSMODELLEN%20-%20SRS%20VERSION.PDF

Intervjuer

Respondent A 2006-12-11

Respondent B 2006-12-13

Respondent C 2006-12-15

Bilaga 1

E-mail till kontaktpersoner

Hejsan!

Vi är två studenter vid Handelshögskolan Göteborg som skriver vår D- uppsats inom företagsekonomi. Vår uppsats behandlar frågan om kombiuppdrag och byråjäv. Det vill säga hur revisionsbyråer hanterar detta idag. Vi skulle vilja komma i kontakt med någon som är insatt i detta område om kombiuppdrag för stora onoterade företag.

Vi skulle vara mycket tacksamma för all hjälp vi kan få.

Med vänliga hälsningar
Therese Holmberg och Carl Gross

Kontakt:

Therese Holmberg 07xx-xxxxxx

Carl Gross 07xx-xxxxxx

Bilaga 2

Intervjuguide för revisorerna

Reglering av byråjäv

1. Kommer ni att på byrån ge någon form av rådgivning till klienten om grundbokföring (bokslut och årsredovisning) när ni även gör revision på samma klient?
2. Vilka typer av tilläggstjänster kan accepteras vid bibehållen revision?
3. Använder ni interna regler som är strängare än lagen, gällande byråjäv?

Kombiuppdrag

1. Hur kommer ni att agera när lagförslaget om skärpta regler för byråjäv träder ikraft, mer revision eller redovisningsuppdrag?
2. Hur stor del av byråns klienter anlitar er idag för att utföra kombiuppdrag?
3. Anser ni att det är bra att kombiuppdrag fortfarande gäller för de företag som inte är 50/25/50 bolag?
4. Finns det indikationer på att ni skall sluta med kombiuppdrag för små- och mellanstora företag?
5. Var ligger de högsta arvoden på ett kombiuppdrag, revision eller redovisning?
6. Reduceras priserna på revisionsuppdrag om klienten även köper redovisningsuppdrag från er?
7. Hur tror ni att kostnaden för klienten påverkas när lagförslaget går igenom?
8. Upplever ni att kvalitén på revisionen påverkas med kombiuppdrag om ni jämför med enskilda uppdrag?
9. Anser ni att lagförslaget kommer påverka kvalitén på revisionen?

Revisorns oberoende

1. Anser ni att oberoende frågan är problematisk idag?
2. Anser ni att det nya lagförslaget om skärpta regler för byråjäv påverkar revisorns oberoende?
3. Ser ni kopplingar eller svårigheter mellan självgranskningsshot (analysmodellen) och byråjäv?
4. Vid ett kombiuppdrag för ett klientföretag, har ni i någon situation som den reviderande revisorn känt er pressad att ge mer råd till klienten än vad ni borde ha gjort?
5. Är det någon skillnad om det vore arbetskollegan som gör redovisningen som frågar om råd?