

Göteborgs Universitet  
Företagsekonomiska institutionen  
Externredovisning c-nivå  
VT 07



School of Economics  
and Commercial Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

# Revisorns oberoende

*Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende?*

2007-06-01

Författare: Daniel Björnson  
Handledare: Kristina Jonäll

## FÖRKORTNINGAR

---

- PCAOB            Public Company Accounting Oversight Board
- SEC             Securities and Exchange Commission
- SOX             Sarbanes-Oxely Act 2002
- FAR             Föreningen Auktoriserade revisorer
- RN              Redovisningsnämnden
- ABL             Aktiebolagslagen
- RL              Revisorslagen

## BEGREPP

---

- Socialisation        – De faser som individer, grupper går igenom under en livstid.

## DEFINITIONER

---

- Attityd - Attityden är tendensen att avge ett visst värdeomdöme om ett förhållande eller ett föremål.
- Oberoende – Någon eller något som inte är beroende till följd av sin förekomst eller sitt handlande<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Nationalencyklopedin.

# SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning, Kandidatuppsats, VT 2007

**Författare:** : Daniel Björnson

**Handledare:** Kristina Jonäll

**Titel:** *Revisorns oberoende – Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende?*

**Bakgrund och problem:** De senaste åren har tuffare regelverk implementerats inom näringslivet runt om i världen till följd av flertalet företagsskandaler. Bland dem kan nämnas Enron i USA, vilken ledde till implementeringen av SOX, som även berör europeiska bolag. Även i Sverige har skandalerna avlöst varandra, exempel är Skandia och Intrum Justitia, vilket har lett till framtagandet av Bolagskoden. Dessa regelverk reglerar inte bara företagen utan även de revisionsbyråer som reviderar dessa bolag. Lagstiftaren vill alltså genom lagar och regler få bolagen att agera på ett etiskt och moraliskt sätt. Flera organisationer har likaså försökt att på detta sätt, med regler och stränga påföljder, bli av med icke önskvärt agerande. Exempel på detta är den svenska Försvarsmakten, vilken jag själv har erfarenheter ifrån. Försvarsmakten har sedan ett par år inriktat sig på att utbilda sin personal i den värdegrund som framtagits, vilken personalen skulle ha som stöd för sitt agerande. För att detta skulle ge resultat tog Försvarsmakten till sig aktuell beteendevetenskaplig forskning och utbildade sin personal i enlighet med denna.

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att försöka se vad revisionsbyråer gör för att agera på ett oberoende sätt gentemot sina klienter, vilka betalar för deras tjänster. Jag har valt att undersöka vilka hjälpmedel och regler som revisionsbyråer har att använda sig av för att bibehålla detta oberoende samt vad de gör för att personalen ska förstå vikten av oberoendet.

**Metod:** För att få reda på vilka hjälpmedel och regler som styr revisionsbyråernas dagliga arbete för att vara en oberoende aktör har jag framförallt studerat andra uppsatser och tillgänglig litteratur på området. Genom att intervjua två revisionsbyråer har jag försökt skapa mig en inblick i hur de valt att arbeta med oberoende frågor inom branschen. För att få trovärdighet i min undersökning föll valet av respondenter på två av de största revisionsbyråerna, nämligen Ernst & Young samt KPMG. På dessa byråer intervjuades två revisorer, som båda har god inblick i sina organisationer.

**Resultat och slutsatser:** Den slutsats jag kom till var att det finns idag tydliga regler och mallar för hur en revisor ska agera inför ett uppdrag för att inte äventyra sin oberoende ställning. Framförallt åsyftas Analysmodellen, vilken Sverige har valt att lagstadga. Denna är ett utomordentligt redskap, enligt mina respondenter, för revisorn att kunna undvika att hamna i en eventuell oberoende-konflikt. Dock så innehåller denna modell en högst subjektiv del, där revisorn ska ta ställning för om denna är oberoende eller inte. Här anser jag, att det är av största vikt för revisionsbyråerna att de utbildar sin personal så att det skapas en enad syn på vad oberoende är. Genom att då ta till sig vad som beskrivs i den beteendevetenskapliga forskningen om individer och grupper utveckling kan revisionsbyråerna, tror jag, göra Analysmodellen till ett än kraftfullare hjälpmedel.

**Förslag till fortsatt forskning:** Det skulle vara intressant att utföra en undersökning på djupet mot revisionsbyråernas utbildningsprogram och utvärdera dessa utifrån denna uppsats.

## **FÖRORD**

---

Jag skulle härunder vilja tacka alla som hjälpt till och ställt upp på olika sätt under arbetet med denna uppsats. Särskilt vill jag tacka Mikael Andersson på Ernst & Young och Agneta Siljekil vid KPMG för att de ställde upp på de intervjuer som denna uppsats delvis bygger på. Dessutom vill jag tacka Kristina Jonäll vid Handelshögskolan i Göteborg som under denna tid varit min handledare och därmed ständigt hjälpt till att driva arbetet framåt.

Ett stort tack till er alla!

Daniel Björnson     Göteborg 070530

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>2</b>
<b>BEGREPP</b> .....	<b>2</b>
<b>DEFINITIONER</b> .....	<b>2</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b> .....	<b>4</b>
<b>1 INTRODUKTION</b> .....	<b>6</b>
1.1 BAKGRUNDSBESKRIVNING.....	6
1.2 PROBLEMDISKUSSION .....	7
1.3 FRÅGESTÄLLNINGAR.....	8
1.4 SYFTE.....	9
1.5 AVGRÄNSNINGAR .....	9
<b>2 METOD</b> .....	<b>10</b>
2.1 METODVAL .....	10
2.1.1 Arbetsprocess.....	10
2.1.2 Metod för datainsamling.....	11
2.2 TEORISAMMANSTÄLLNING .....	11
2.3 EMPIRISAMMANSTÄLLNING .....	12
2.3.1 Val av revisionsbyråer .....	12
2.3.2 Intervjuprocess.....	12
2.5 TOLKNING/ANALYS AV DATA.....	13
2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET .....	13
<b>3 TEORETISK REFERENSRAM</b> .....	<b>14</b>
3.1 ANALYSMODELLEN.....	14
3.1.1 Inledning.....	14
3.1.2 Struktur.....	14
3.1.3 Modellen.....	15
3.1.3.1 <i>Hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet</i> .....	15
3.1.3.2 <i>Särskilda omständigheter eller motåtgärder</i> .....	15
3.1.3.3 <i>Dokumentation</i> .....	15
3.1.4 Kritik mot Analysmodellen.....	16
3.1.5 Sammanfattning .....	16
3.2 BETEENDEVETENSKAPLIG FORSKNING .....	16
3.2.1 Inledning.....	16
3.2.2 Individens socialisation.....	16
3.2.3 Gruppens betydelse .....	17
3.2.4 Forskning kring attitydbegreppet.....	18
3.2.5 Sammanfattning .....	19
<b>4 EMPIRI</b> .....	<b>20</b>
4.1 INTERVJU 1 .....	20
4.1.1 Presentation.....	20
4.1.2 Resultat.....	20
4.2 INTERVJU 2 .....	23
4.2.1 Presentation.....	23
4.2.2 Resultat.....	23
<b>5 ANALYS</b> .....	<b>25</b>
5.1 TEORI.....	25
5.2 EMPIRI.....	25
<b>6 SLUTSATS</b> .....	<b>27</b>
<b>7 FORTSATTAS STUDIER</b> .....	<b>28</b>
<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b> .....	<b>29</b>
<b>APPENDIX</b> .....	<b>31</b>

# 1 INTRODUKTION

---

*I detta inledande kapitel ges en beskrivning till den bakgrund som föranlett det ämne som denna uppsats behandlar, därefter problematiseras ämnet och en redogörelse för uppsatsens syfte lämnas.*

## 1.1 Bakgrundsbeskrivning

---

I början av 2000-talet drabbades flera bolag i olika länder av stora skandaler med ödesdigra konsekvenser för såväl bolagens ledning som dess anställda och övriga intressenter. Följden härav blev att bland annat USA, EU och Sverige tog fram regelverk för hur redovisning samt styrning av företag skulle genomföras. I USA skapades Sarbanes-Oxely Act, inom EU tog man fram vad som kom att kallas 8.e Direktivet samt Bolagskoden i Sverige.

En av de största skandalerna uppdagades under 2001 och avsåg det amerikanska bolaget Enron. Bolaget var innan kollapsen USA:s sjunde största företag i marknadsvärde och hade expanderat i rekordfart. Falska uppgifter hade lämnats om Enrons ekonomiska ställning och bolagets förluster och skulder doldes genom en komplicerad bolagsstruktur. Bolagets högsta chefer sålde sina aktier i bolaget för miljardbelopp innan konkursen slutligen meddelades i december 2001. De anställdas pensionsfonder gick förlorade och de många investerare som ägde aktier i bolaget förlorade sina investeringar (Henriksson 2006).

Arthur Andersen, vid denna tidpunkt en av de fem största revisionsbolagen i världen, svarade för Enrons revision och fungerade även som konsult åt ledningen samtidigt som man drev flera av företagets ekonomifunktioner (Henriksson 2002). Vidare var flera av cheferna på Enron före detta anställda på Arthur Andersen. Det framkom sedermera under utredningen att Arthur Andersen hade varit införstådd i delar av Enrons affärer. Under utredningen misstänktes Arthur Andersen även ha förstört dokument efter det att de insett att mörkläggningen av Enrons affärer var på väg att avslöjas (Finansinspektionen 2002).

Efter denna skandal skapades och antogs Sarbanes-Oxely Act 2002 i USA ("SOX"), döpt efter sina upphovsmän senator Paul Sarbanes och kongressledamot Michael Oxely. SOX skulle initialt komma att gälla noterade amerikanska bolag och dess huvudsakliga syfte var att skapa transparens i bolagen för att skydda utomstående. Från och med den 15 juli 2005 ska lagen även tillämpas av de utländska bolag som, något förenklat, är registrerade hos den amerikanska motsvarigheten till finansinspektionen, nämligen U.S. Securities and Exchange Commission ("SEC"). SEC syftar till att bland annat skydda investerare samt upprätthålla rättvisa och effektiva marknader. Vidare fungerar SEC också som övervakare åt tillsynsorganet PCAOB<sup>2</sup> (sec.gov, 2007). PCAOB inrättades i samband med att SOX skapades, de ska kontrollera att SOX efterlevs samt upprätta register över de revisionsbyråer som reviderar enligt SOX. Det är även denna organisation som fått rätten att utdela disciplinära åtgärder. I Sverige innebär det att bland andra SKF, Ericsson och Volvo berörs (Svernlöv and B:son Blomberg 2003). Detta får därför som konsekvens att även dessa bolags revisionsbyråer måste skaffa sig kunskap i SOX och dess innebörd.

Syftet att återskapa förtroendet hos investerarna för näringslivet och höja tillförlitligheten i dagens finansiella rapporter, ska enligt SOX delvis uppnås genom att kräva oberoende revisorer samt införa strängare straff (Oxely and Sarbanes 2002; Svernlöv and B:son Blomberg 2003).

---

<sup>2</sup> Public Company Accounting Oversight Board

Företagsskandaler där revisorerna spelat en viktig roll är inte enbart ett fenomen som återfinns i USA. Även i Sverige uppkommer det ständigt nya fall där revisorerna kan misstänkas ha handlat på ett tvivelaktigt sätt. Exempel på detta är bland annat Trustorhärvan, där bolaget köptes med sin egen kassa. Revisorn i detta bolag kom från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, vilken sedermera anklagades för grovt svindleri eller medhjälp till detta. Även i Prosolvia-fallet var det revisorer från denna revisionsbyrå som var inblandade. Här anklagades de för att ha skapat en uppblåst bokföring varpå konkursboet krävde miljardbelopp från ledningen och revisorn (Isacson 2007). Även andra revisionsbyråer har varit i blåsväder de senaste åren, Deloitte missade exempelvis flera tvivelaktiga reseräkningar som bokförts hos SL<sup>3</sup>. Avslöjandena som gjordes av Svenska Dagbladet fick flera höga tjänstemän att avgå (Holender 2003).

Denna utveckling samt det som hänt i USA och övriga Europa var pådrivande för att den svenska regeringen skulle tillsätta en kommitté som skulle granska vad som kunde göras för att återskapa förtroendet för näringslivet även här. Denna kommitté kom att kallas för Förtroendekommissionen och skulle ledas av den före detta socialdemokratiska finansministern Erik Åsbrink (Ollevik 2004). Inom Förtroendekommissionen bildades en grupp som fick i uppgift att ta fram en svensk kod för bolagsstyrning, även kallad Kodgruppen. Denna grupp bestod av expertis från hela näringslivet, exempelvis så ingick församlingen för auktoriserade revisorer (FAR) i denna grupp. I slutet av 2004 var arbetet klart, Sverige hade fått en egen kod för bolagsstyrning.

Till skillnad från SOX, vilken är lag, så bygger Bolagskoden på frivillighet. Dock ska de bolag som inte väljer att följa den förklara varför de inte gör så, detta brukar kallas "*följ eller förklara principen*" (Thorell 2005). Koden ska följas av samtliga svenska bolag som är noterade på vad som tidigare kallades A-listan<sup>4</sup> samt de bolag som var noterade på O-listan<sup>5</sup> med ett marknadsvärde överstigande tre miljarder kronor (Ernst&Young 2006).

I båda dessa regelverk så poängteras vikten av oberoende revisorer, i SOX har man valt att ta fram punkter för vad en revisor inte får göra samt hårda straffskalor om detta inte åtföljs (Oxely and Sarbanes 2002). I Bolagskoden har man däremot inte varit så utförlig i sin beskrivning, då det finns en utförlig lista på vad revisorn får och inte får göra i den svenska Aktiebolagslagen (ABL) samt den relativt nya Revisorslagen (RL). I Bolagskoden har lagstiftaren istället lagt vikten vid att det ska vara en oberoende valberedning som inom varje aktiebolag ska ta fram förslag på revisor som sedan ska godkännas av aktieägarna (Kodgruppen 2004). Dock syftar denna oberoende valberedning till att även revisorn ska vara oberoende.

## 1.2 Problemdiskussion

---

En av tyngdpunkterna i SOX är de hårda krav som ställs på revisionsbyråers oberoende gentemot sina klienter vid en revidering. Även den Svenska koden för bolagsstyrning påvisar vikten av att revisorn ska inneha en oberoende ställning gentemot sin klient. Båda dessa regelverk statuerar alltså att revisorn som utför revidering av ett bolag ska vara oberoende gentemot detta bolag, detta har gjort att moraliska och etiska frågor blivit ett ytterst aktuellt ämne inom revision. Genom regelverk såsom SOX försöker man, med tvingande medel och

---

<sup>3</sup> Storstockholms lokaltrafik

<sup>4</sup> Large Cap.

<sup>5</sup> Mid Cap.

stränga påföljder vid brott mot regelverket, undvika framtida skandaler. Frågan är dock huruvida det är möjligt att på detta sätt förhindra framtida skandaler inom näringslivet? Vi ges ofta exempel på brottslighet och oetiskt agerande inom näringslivet trots omfattande regler och lagar, senaste i raden av sådana händelser är väl troligen konkursen av Fly Me<sup>6</sup> som i skrivande stund utreds.

De regelverk som beskrivits här ovan lägger båda stor vikt vid revisorns oberoende dock på lite olika sätt. Men är detta rätt sätt blir en revisor oberoende bara för att dennes verksamhet åläggs med regler och lagar. Jag tycker personligen att det verkar som om detta inte haft avsedd effekt, än idag förekommer det gott om skandaler där revisorn är inblandad.

Paralleller kan även dras till andra organisationer, exempelvis Försvarsmakten där jag själv har god inblick. Försvarsmakten hade under många år problem med att personal agerade utanför vad som ansågs moraliskt och etiskt riktigt utifrån den maktposition som innehades. För att komma till rätta med problemen skapades först regler med stränga påföljder om de bröts. Detta fick inte avsedd effekt. Senare togs det även fram en gemensam värdegrund som alla anställda skulle kunna använda som en kompass, vilken visade vägen i svåra situationer. Även detta tycktes sakna direkt effekt. Så år 2000 omstrukturerade Försvarsmakten sitt utbildningsprogram för officerare, nu skapades en gemensam skola för att alla vapengrenar skulle få gemensam utbildning under ett helt år. Tyngdpunkten under detta år var att förankra den värdegrund som tidigare tagits fram inom organisationen. Detta gjordes genom koncentration på individens utveckling och dess förhållande till andra. Med interaktion, diskussion och reflektion utvärderades den gemensamma värdegrunden så att all personal verkligen skulle kunna ta den till sig. På vägen genom denna fas försvann en del som inte kunde acceptera detta moraliska och etiska förhållningssätt. Men den stora massan fanns kvar i slutändan, om än med en förändrad värdegrund.

Att enbart skapa ett regelverk som med regler uttrycker att revisionsbyråerna ska behålla sitt oberoende gentemot klienten ställer jag mig tveksam till som enskilt medel för att stävja oönskat beteende. Jag tror, att om revisionsbyråerna skulle komplettera dagens regelverk med utbildning i enlighet med beteendevetenskapliga teorier för sin personal, skulle troligen flera oberoende-konflikter kunna undvikas. Många organisationer har tagit till sig dagens beteendevetenskapliga studier och använt dessa i sina organisationer med lyckade resultat. Detta leder mig fram till de problemfrågeställningar jag har tagit fram för den här uppsatsen.

---

### 1.3 Problemfrågeställningar

---

- *Hur säkerställer revisionsbyråerna sitt oberoende?*
  
- *Finns det något ytterligare medel som revisionsbyråerna kan utnyttja för att säkerställa den enskilda revisorns oberoende?*

---

<sup>6</sup> Lågprisflygbolag som gått i konkurs där flera parter misstänks handlat oriktigt.



## 1.4 Syfte

---

Syftet med denna uppsats är att försöka se vad revisionsbyråer gör för att agera på ett oberoende sätt gentemot sina klienter, vilka betalar för deras tjänster. Oberoendet stadgas både i SOX samt Bolagskoden och har ansetts viktigt för att återskapa förtroendet på marknaden efter de många skandalerna de senaste åren. Jag har valt att undersöka vilka hjälpmedel och regler som revisionsbyråer har att använda sig av för att bibehålla detta oberoende samt vad de gör för att personalen ska förstå hur viktigt oberoendet är. Att finna svar på ovanstående fråga är i sig inte något mål med uppsatsen utan snarare ett försök att väcka diskussion i ämnet.

Det har gjorts många tidigare studier i hur SOX och Bolagskoden har påverkat företagen i Sverige. Även revisionsbyråerna har varit snabba att adaptera sig, samtliga större<sup>7</sup> byråer ger idag konsulthjälp för att bolagen ska kunna tillämpa reglerna. Däremot är det betydligt glesare bland uppsatser som avhandlar påverkan av dessa regelverk på revisionsbyråerna. Inte heller har jag sett någon konsult som erbjuder revisionsbyråerna hjälp i hur de ska lyckas med att förhålla sig oberoende gentemot sina klienter.

## 1.5 Avgränsningar

---

Studien utgår ifrån två av de största revisionsbyråerna i Sverige och hur de valt att jobba med frågor kring oberoende, vilket aktualiserats på grund av den senaste tidens regelverk. Detta innebär att slutsatser som dras i denna uppsats inte kan anses gälla generellt för hela branschen även om jag i diskussionen kan prata i generella termer.

---

<sup>7</sup> Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

## 2 METOD

---

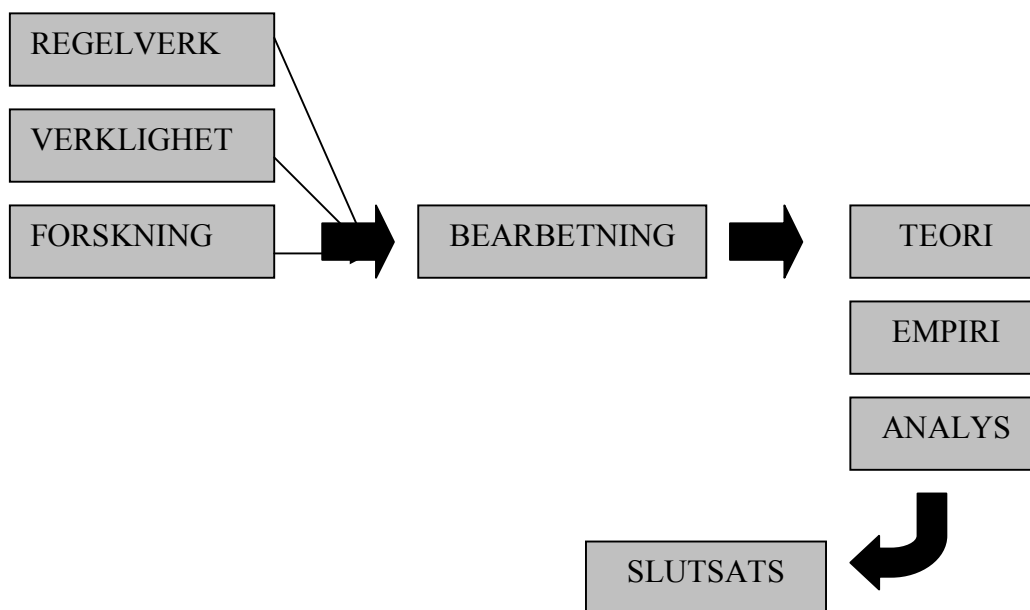
I detta kapitel kommer huvudsakligen uppsatsens arbetsprocess och dess problem att diskuteras, vilka val som utifrån detta har gjorts samt hur dessa påverkar uppsatsens validitet och reliabilitet.

### 2.1 Metodval

---

#### 2.1.1 Arbetsprocess

För att kunna närma mig det jag valt att undersöka enligt min problemfrågeställning har jag varit tvungen att först och främst fördjupa mig i de regelverk som påverkar revisionsbyråerna idag. Jag har även behövt fördjupa mig i hur det ser ut idag, existerar det problem för revisionsbyråerna? Slutligen har jag fördjupat mig mer inom den beteendevetenskapliga forskningen, mycket därför att jag tror att den kan innehålla en del lösningar på dagens problem. Därefter har jag bearbetat det material jag fått fram, vilket sedermera resulterat i ett teorikapitel samt ett empirikapitel. Det är dessa kapitel som sedan legat till grund för den analys som jag utfört. Hela arbetsgången kommer slutligen att utmynna i en slutsats.



I denna uppsats kommer jag att undersöka hur revisionsbyråerna jobbar för att bibehålla sitt oberoende. Studien kommer att innefatta intervjuer med revisionsbyråer och hur de ser på sitt oberoende. Då detta är högst subjektivt går studien inte att mäta i siffror. Då undersökningen kommer att kopplas mot beteendevetenskaplig forskning kommer de frågor som ställs att vara av sociologisk karaktär.

### 2.1.2 Metod för datainsamling

I boken ”*Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*”<sup>8</sup> behandlar författarna fyra<sup>9</sup> övergripande metoder för datainsamling vid empiriska undersökningar. Av dessa kommer jag att framförallt använda mig av tre, vilka förklaras nedan.

- *Datainsamling genom intervjuer.* I möjligaste mån har jag försökt styra valet av intervjupersoner till sådana personer som har god inblick i sin organisation samt har kännedom om alla de regler som styr revisorns oberoende. Intervjuer kan delas in i strukturerade och fria intervjuer (Lundahl and Skärvad 1999) där de jag har genomfört varit av det senare slaget. Detta innebär att avsteg får göras från framtaget frågeformulär. Dock har jag under intervjuerna varit noga med att få svar på mina övergripande frågor<sup>10</sup>.
- *Datainsamling genom användande av redan publicerat material.* Jag har använt mig av en stor andel böcker, lagar och artiklar under arbetets gång. Detta material har jag framförallt funnit genom bibliotekens söktjänster<sup>11</sup>. Huvuddelen av detta material har använts i teorikapitlet samt metodkapitlet.
- *Datainsamling över Internet.* Internet har varit en viktig källa för inhämtning av material till uppsatsen. Internet har jag använt både till att förkovra mig i de regelverk som styr revisorn samt för att få en uppfattning om hur verkligheten ser ut idag. Det är då framförallt revisionsbyråernas egna hemsidor som besökts samt olika ekonomiska tidskrifter som publiceras över Internet<sup>12</sup>.

Under insamlandet av data har jag ständigt försökt hålla mig kritisk till de källor som har nyttjats, medveten om att en person som blir intervjuad alltid är partisk i någon mening, att böcker som används ofta behandlar en liten del av en större verklighet, samt att publicering över Internet sker utan någon som helst övervakning.

## 2.2 Teorisammanställning

---

För att kunna förstå och tolka den empiriska data som hämtats genom intervjuer med revisionsbyråer, har jag varit tvungen att sätta mig in i de regelverk som styr revisionsbyråerna, hur verkligheten ser ut idag samt dagens aktuella beteendevetenskapliga forskning.

De regelverk som har varit aktuella har framförallt varit SOX och Bolagskoden, då dessa påverkar svenska revisionsbyråer i hög grad samt att det lagts ett tyngre fokus än tidigare på revisorns oberoende i dessa regelverk. Här har jag framförallt använt mig av äldre uppsatser och artiklar som berört SOX och Bolagskoden, därigenom har jag kunnat få en inblick i vilka delar som främst berör revisorn. Därefter har jag studerat de delar av regelverken i fulltext som varit av intresse för denna uppsats.

---

<sup>8</sup> Ulf Lundahl and Per-Hugo Skärvad, *Utredningsmetodik För Samhällsvetare Och Ekonomer* (3. uppl. edn.; Lund: Studentlitteratur, 1999) 282 s.

<sup>9</sup> Datainsamling genom intervjuer, direkt observation, användning av redan publicerat material samt datainsamling på Internet.

<sup>10</sup> Se appendix.

<sup>11</sup> Gunda, Libris.

<sup>12</sup> Se appendix.

För att tillgodogöra mig hur verkligheten sett ut efter tillkomsten av dessa regelverk har jag studerat mängder med artiklar, främst för att se om regelverken haft någon tydlig inverkan på revisionsbyråerna. För att finna artiklar som varit av intresse har jag använt mig av olika artikeldatabaser såsom Affärsdata<sup>13</sup>, härigenom har jag på ett relativt enkelt sätt fått tillgång till de största svenska dagstidningarnas artiklar i ämnet och på så sätt kunnat bygga upp en bild om hur läget är idag.

Då jag har egen erfarenhet från en organisation som misslyckats med att reglera bort oönskade handlingar och därför vänt sig mer och mer mot den beteendevetenskapliga forskningen för att komma till rätta med sina problem, har jag med intryck och uppslag från denna situation intresserat mig för om detta kunde vara en del av en lösning även för revisionsbyråerna. Därför läste jag in mig på denna forskning och då denna i sammanhanget är relativt gammal fanns det gott om information. Jag använde mig både av kurslitteratur som används på Göteborgs Universitet samt mer fristående litteratur. Att selektera teorier från denna information var ett mindre problem då i stort sett all litteratur är överens om grupper och individers agerande och lärande.

---

## **2.3            Empirisammanställning**

### **2.3.1           Val av revisionsbyråer**

Vid val av vilka revisionsbyråer som skulle undersökas har valet gjorts på en basal nivå. Först och främst kontrollerades vilka revisionsbyråer som berördes av både SOX och Bolagskoden, vilket visade sig vara de större byråerna. Därefter har valet helt enkelt fallit på dem som valt att ställa upp, dock max två för att inte göra undersökningen alltför stor till sitt omfång. De revisionsbyråer som sedermera blev utvalda var Ernst & Young samt KPMG.

Val av intervjupersoner kommer delvis att ligga i händerna på de revisionsbyråer som väljer att delta, dock kommer det att ställas krav på att dessa personer har god kunskap och kännedom om de regler som reglerar revisorns oberoende samt hur byrån jobbar för att tillgodose kraven från dessa.

### **2.3.2           Intervjuprocess**

Då jag jobbat under en snäv tidsram med denna uppsats och de respondenter som valt att ställa upp också har begränsat med tid. Föll valet sig sådant att en intervju kommer först och främst att utföras med Ernst & Young därefter kommer endast en skriftlig intervju att genomföras med KPMG. Då den muntliga intervjun genomförs först kommer frågorna som är behövliga att ställa komma att utkristalliseras innan den skriftliga intervjun genomförs. Utöver detta har ingen skillnad gjorts på intervjuerna. Efter att ha läst in mig på ämnet och den teori jag valt att använda mig av framstod syftet med intervjuerna tydligare. Syftet med intervjuerna var inte så mycket längre att ta reda på hur man såg på de regelverk som styr dagens revisorer utan snarare att ta reda på vad och hur man gör för att bemöta dessa krav. För att skapa ett förtroende och en trygghet mellan intervjuaren och respondenten inleds intervjun med frågor om respondentens karriär. För att därefter på ett försiktigt sätt komma in på revisorns oberoende. Då jag vill att respondenten ska svara på ett oförberett sett kommer denne inte att få läsa frågorna i förväg, detta är dock inte möjligt i den skriftliga intervjun. Därför har jag valt att använda mig av öppna frågor, vilket förhoppningsvis gör att respondenten ger mer utvecklade svar (Börjesson et al. 1982).

---

<sup>13</sup> Elektronisk databas som tillhandahålls av Göteborgs Universitetsbibliotek för artikelsökningar.

För att förebereda mig själv som intervjuare har jag studerat litteratur inom detta område samt tagit till mig tips från min handledare. Framförallt handlar det om att jag ska beakta mina egna åsikter och värderingar då dessa lätt kan få respondenten att svara utifrån vad denne tror att jag vill ha för svar. Som intervjuare måste jag även vara vaksam på respondenten och visa denne intresse och engagemang så att en så behaglig situation som möjligt skapas under intervjun. Jag kommer även att försöka i möjligaste mån ställa uppföljningsfrågor, detta både för att jag ska få ut så mycket av respondenten som möjligt samt att denne känner att jag visar engagemang. Under intervjun kommer endast stödord att antecknas för min egen del, detta för att jag ska kunna vara fullt fokuserad på respondenten. För att jag ska få med allt som respondenten säger kommer jag att spela in intervjuerna på bandspelare eller motsvarande (Börjesson et al. 1982).

I och med att den ena intervjun spelas in och den andra tillhandahålls i skriftlig form har jag valt att bearbeta dem så snart som möjligt för att ha möjligheten att snabbt återkomma med nya frågor. På detta sätt hoppas jag att materialet kommer att vara färgat av mina tolkningar i så liten utsträckning som möjligt. Därefter kommer materialet att vara tillgängligt för respondenten för att denne ska kunna ge sin syn på det som sagts och skrivits, på detta sätt hoppas jag kunna ge uppsatsen en så objektiv vinkling som möjligt.

## **2.5 Tolkning/analys av data**

---

Under hela arbetets gång har jag ständigt försökt att vara så objektiv det bara går, ständigt kritiskt granskat den information jag insamlat samt hela tiden drivit mig själv att inta en så neutral roll som bara är möjligt. När sedan all data har sammanställts har jag gjort en tolkning av denna, vilket är en kontroll för hållbarheten i de resultat som jag kommit fram till (Andersen 1998). Här bör det poängteras att det är min tolkning av resultatet, vilket gör det hela högst subjektivt. Härmed menas att jag även kan komma att tolka sådant som jag finner en underliggande mening i. Detta kan i och för sig innebära problem med trovärdigheten i uppsatsen, vilket jag hoppas kunna kringgå genom att låta medverkande och externa personer läsa igenom skrivet material.

## **2.6 Validitet och reliabilitet**

---

Att validiteten, med vilket avses att man mäter det som man avser att mäta<sup>14</sup>, i en studie måste vara hög (Esaiasson 2002) kan ses som självklart. För att även denna studie skall få en så hög validitet som möjligt är det viktigt att framförallt de intervjufrågor som kommer att behandlas har en stark anknytning till studiens syfte. Reliabilitet i en studie handlar om att den ska vara pålitlig, den ska helt enkelt kunna upprepas med ungefär samma resultat för att ha god reliabilitet<sup>15</sup>. Här ses problem med att det är mina egna subjektiva bedömningar som ligger till grund för tolkandet av resultaten samt att undersökningen endast behandlar två revisionsbyråer. För att validiteten och reliabiliteten ska bli så hög som möjligt kommer undersökningen att vara tillgänglig för alla som är inblandade i den. Vilket förhoppningsvis gör att jag som författare tvingas till ett kritiskt och objektivt tänkande.

---

<sup>14</sup> SAOB, svenska akademins ordbok.

<sup>15</sup> SAOB, svenska akademins ordbok.

## **3 TEORETISK REFERENSRAM**

---

*I detta kapitel kommer den teori som kommer att ligga till grund för tolkning av studiens empiri att presenteras. Detta i form av insamlad data från tidigare publicerade böcker, studier, regler och artiklar. Först redogörs kortfattat för de hjälpmedel den svenska revisorn har för att uppnå oberoende. Därefter kommer den forskning som bedrivits i ämnet beteendevetenskap att presenteras.*

### **3.1 Analysmodellen**

---

#### **3.1.1 Inledning**

Från och med 1 januari 2002 infördes en ny reglering i Revisorslagen som gällde revisorns prövning för oberoende (Svenska revisorsamfundet 2002). I och med detta togs ett stort steg för att minska risken för oberoende-konflikter mellan revisorn och dennes uppdragsgivare. Då detta genomfördes i Sverige var det inte många andra som ens tänkt tanken på att man kunde lagstadga denna prövning. Modellen innehåller tre steg, identifiering av förtroendskadliga förhållanden, eliminering av dessa samt dokumentation (Föreningen Auktoriserade Revisorer 2007). Revisorn ska innan sitt uppdrag pröva och dokumentera om det finns omständigheter som kan påverka dennes opartiskhet och självständighet. Finns det sådana omständigheter samt att de inte går att motverka på något sätt måste revisorn avböja uppdraget. Idag ska alla revisorer pröva sitt oberoende enligt modellen innan alla uppdrag. Nedan kommer den process som föregår modellen att beskrivas därefter beskrivs de tre stegen i Analysmodellen.

#### **3.1.2 Struktur**

För hela denna del finns en schematisk bild med förklarande text, vilken är hämtad från tidningen Nytt från revisorn, (FAR 2002) i appendixet av denna uppsats. Det första som ska avgöras inför ett uppdrag enligt modellen är att bestämma om uppdraget är en revisionstjänst eller en konsulttjänst. Betydelsen av revisionsverksamhet är beskrivet i 2§, punkt 7, RL.

- verksamhet som består av sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt föregående.

Därmed kännetecknas all konsultverksamhet som alla tjänster vilka inte faller inom denna beskrivning enligt RL. Konsultverksamhet i denna betydelse omfattas inte av lagen och behöver därför ej pröva sitt oberoende enligt modellen. Om det däremot finns någon form av koppling mellan konsultverksamheten och någon form av revisionsverksamhet ska den genomgå samma prövning som gäller för revisionsverksamheten. När detta kontrollerats går revisorn vidare och prövar om det föreligger något jäv, detta enligt den ”jävskatalog” som finns beskriven i ABL kapitel 10, § 10. I korthet gäller detta aktier, styrelseuppdrag, anställd, relation, låneskuld eller något annat förhållande som kan orsaka jäv. För vidare läsning hänvisas till ABL enligt ovan. Föreligger någon form av jäv ska revisorn avböja uppdraget. ”Jävskatalogen” i ABL är i sig ingen nyhet, däremot om det inte föreligger något jäv så har det innan 2002 inte funnits något lagstadgat vidare steg. När revisorn gått igenom denna process börjar själva analysmodellen, vilken beskrivs i sina delar nedan.

### 3.1.3 Modellen

#### 3.1.3.1 *Hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet*

Efter det att revisorn kontrollerat om det föreligger någon form av jäv inför revisionsuppdraget och fastslagit att det inte gör det ska denne numera pröva om det kan finnas eventuella hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet. I RL återfinns en lista på möjliga hot som revisorn ska analysera. Dessa hot är följande

**Egenintresse.** Detta egenintresse kan vara av ekonomisk karaktär, exempelvis kan revisorn inneha aktier i den aktuella klienten eller om denne lånat ut pengar till klienten. Detta hot ses som ett direkt ekonomiskt intresse. Ett indirekt ekonomiskt intresse har revisorn om denne i någon form är involverad i ett företag som i sin tur äger andelar i den tänkta klienten.

**Självgranskning.** Denna punkt innebär att revisorn undersöker om det funnits någon tidigare koppling till klienten. Exempelvis om någon utfört rådgivning eller varit anställd hos klienten tidigare.

**Partsställning.** Om revisorn företräder annan klient som i någon mening har en ekonomisk eller juridisk tvistefråga gentemot den nya klienten föreligger partsställning.

**Vänskap.** Om det finns några personliga relationer som kan gynna eller missgynna en klient vid en granskning.

**Skrämsel.** Om revisorn känner sig hotad av klienten eller någon av klientens intressenter anses det vara ett skrämselhot. Exempelvis kan detta vara av klientens dominerande ställning.

**Annat hot.** Något förhållande som kan påverka revisorns oberoende i någon mening.

Om revisorn under prövning av dessa hot finner att inget av dessa föreligger kan uppdraget accepteras. Om det däremot finns risk för något av dessa hot mot uppdraget ska revisorn gå vidare till nästa steg i prövningen (Svenska revisorsamfundet 2002).

#### 3.1.3.2 *Särskilda omständigheter eller motåtgärder*

Under denna punkt finns det en möjlighet för revisorn att acceptera trots att något av ovanstående hot förekommer. Om det är så att revisorn med hjälp av organisatoriska åtgärder kan förebygga ett hot kan denne acceptera uppdraget exempelvis genom att göra en förändring i revisionsgruppen för att utesluta ett hot, eller om revisorn kan införa sådana rutiner att ett hot kan kringgå, exempelvis genom arbetsfördelning. En annan möjlighet kan vara att låta en utomstående revisor bedöma granskningsarbetet. Det finns alltså en rad motåtgärder som revisorn kan använda sig av för att förebygga eventuella hot och på det sättet kunna acceptera uppdraget. Om revisorn finner sådana lämpliga motåtgärder så ska dessa dokumenteras inför uppdraget, i annat fall ska revisorn avböja (Svenska revisorsamfundet 2002).

#### 3.1.3.3 *Dokumentation*

Som sagts ovan ska revisorn dokumentera oberoendeprovningen innan denne accepterar uppdraget, detta gäller både om revisorn inte anser att det finns några av ovanstående hot mot dennes opartiskhet eller självständighet samt även om det föreligger hot men som med motåtgärder kan undvikas. Utöver detta ska även provningen dokumenteras om revisorn avböjer uppdraget. Dokumentationen ska innehålla de överväganden som gjorts under

prövningen samt förhållanden som kan anses ha betydelse för uppdraget (Svenska revisorsamfundet 2002).

### **3.1.4 Kritik mot Analysmodellen**

Under den tid som analysmodellen använts har den kommit att utstå en del kritik framförallt i olika artiklar<sup>16</sup>. Den vanligaste kritiken som framförts är att modellen är så kallat självgranskande, vilket innebär att det är revisorn själv som utför prövningen. Detta gör att de hot som listas enligt modellen tolkas helt subjektivt av revisorn; ett upplevt hot för en revisor behöver inte upplevas som ett hot för en annan revisor. Även de motåtgärder som presenteras kan tolkas olika av användaren, den ena kan tycka att en åtgärd är tillräcklig medan en annan revisor är av en annan uppfattning.

### **3.1.5 Sammanfattning**

Analysmodellen förefaller vara ett väl avvägt redskap för att förhindra olika former av oberoende konflikter inom revisionsbranschen. Den är både grundlig och lättförståelig med flera steg för att inte missa något. Dessutom har lagstiftaren påpekat vikten av dokumentationen vilket gör att det finns möjlighet till att granska olika prövningar. I Sverige har lagstiftaren dessutom valt att lagstadga denna modell, vilket gör den tvingande inför alla revisionsuppdrag, härigenom har man fått en form som alla använder sig av. Däremot måste det påpekas att den just bygger på självgranskning. Detta gör hela modellen högst subjektiv, vilket gör att två användare kan komma fram till två helt olika slutsatser gällande samma förutsättningar vid en och samma klient.

## **3.2 Beteendevetenskaplig forskning**

---

### **3.2.1 Inledning**

I beteendevetenskapen är det människan som sätts i fokus och studeras för att lära sig mer om individer, grupper och organisationer. Inom ämnet är psykologi och sociologi två stora huvudområden (Mabon 1975). Mitt emellan dessa ämnen hittar man socialpsykologin (Mabon 1975), denna gren handlar om förhållandet mellan individen och samhället (Angelöw and Jonsson 2000). Den kan alltså sägas försöka förklara den interaktion som sker mellan individers tankar, känslor och det omgivande samhället. För att överhuvudtaget förstå denna interaktion måste man vara medveten om individens sociala kontext (Angelöw and Jonsson 2000). Vad är det helt enkelt som gör att vi agerar som vi gör, påverkas av hur vi kommunicerar med andra individer, vilket arv vi har med mera?

### **3.2.2 Individens socialisation**

Betydelsen av ordet socialisation är här hämtat från Emile Durkheim<sup>17</sup> som med detta menade *”vuxna personers påverkan på dem som ännu inte är mogna för samhället”* (Angelöw and Jonsson 2000). Denna socialisering påbörjas direkt från födseln och pågår sedan under hela livet. Att tro att denna process endast sker i envägskommunikation från äldre till yngre är felaktigt, snarare är det ett samspel med givande och tagande som sker mellan individerna (Angelöw and Jonsson 2000). Denna process brukar delas in i tre olika faser, vilka kallas receptiva, expansiva och sociala faserna (Angelöw and Jonsson 2000). I den första ägnar vi oss åt att endast insupa alla de intryck vi möter, i den andra använder vi oss av det som vi lärt

---

<sup>16</sup> Anders Billing, 'Revisorns Dubbla Roll: Revisorerna Sitter I Storägarnas Knä.' (www.veckansaffärer.se, 2003), Urban Hallén, 'Etik Och Moral.' (www.di.se, 2003).

<sup>17</sup> Emile Durkheim, d 1917, fransk sociolog och pedagog som framförallt studerade det sjuka i samhället såsom kriminalitet.



i den första fasen för att kunna etablera oss som vuxna människor i samhället. I den tredje försöker vi hjälpa de individer som befinner sig i de tidiga stadierna (Angelöw and Jonsson 2000).

Det är vi som individer i interaktion med andra som på något sätt skapar det samhälle vi lever i, men även samhället påverkar oss till att bli de individer vi är (Fromm and Löfgren 1994). Vi formas alltså av det samhälle vi lever i idag, generellt sett så bygger dagens samhälle på att vi i någon form lär oss ett yrke. Detta så att vi kan skaffa oss ett jobb genom vilket vi kan tjäna pengar så att vi kan förvärva olika materialistiska ting. Få av oss vågar stå utanför detta, det blir en forma av spin-off effekt av det. Det är alltså detta samhälle som i någon mening gör oss till den vi är (Angelöw and Jonsson 2000).

### **3.2.3 Gruppens betydelse**

För att ytterligare förstå varför individer handlar som de gör måste vi beakta de sociala nätverk som finns i dennes omgivning, gruppen. En grupp är en sammanslutning av individer som har bestämda relationer till varandra och strävar mot ett gemensamt mål (Lennéer-Axelsson and Thylefors 2005). Tidigare nämndes att individer tillsammans skapar samhället samtidigt som samhället i viss mån skapar individerna, likaså är det med gruppen. Individerna utgör gruppen, vilken därför existerar samtidigt som gruppen påverkar medlemmarna i den (Lennéer-Axelsson and Thylefors 2005).

När man diskuterar grupper brukar man kategorisera in dessa under följande rubriker; primär och sekundärgrupper, formella och informella grupper (Angelöw and Jonsson 2000). Primärgruppen är en grupp som framförallt hålls samman på grund av deras känslomässiga band sinsemellan, de känner en stark samhörighet, gruppen består av ett fåtal individer. Familjen är det mest definitiva exemplet på en primärgrupp. Hur en sekundärgrupp ska karaktäriseras är inte lika självklart, detta görs ofta i motsatsförhållande till primärgruppen. Sekundärgruppen har andra kriterier för medlemskap än de känslomässiga band som finns i primärgruppen. Denna grupp kan också vara betydligt större än vad primärgruppen är och den styrs av framförallt skrivna regler. Typexemplet här är en arbetsplats (Lennéer-Axelsson and Thylefors 2005).

Utöver denna första indelning brukar man dela in framförallt sekundärgruppen i formella och informella grupper. Med formell grupp menas den som är skapad av organisationen på grund av dess gemensamma mål, exempelvis kan det vara en grupp som sköter revisionen för ett visst företag. Den informella gruppen består av personer som känner gemenskap på grund av ett gemensamt mål, intresse. Denna grupp är inte skapad av en extern part, utan uppkommer helt på grund av det gemensamma intresset. Exempel på detta kan vara den grupp som i fikarummet alltid diskuterar helgens hockeymatcher (Lennéer-Axelsson and Thylefors 2005). Det finns flera andra typer av grupper som man som individ kan ingå i, litteraturen nämner bland annat subgrupper, medlemsgrupper och referensgrupper. Gemensamt för alla dessa, enligt litteraturen, är att de alla på något sätt är en form av primär, sekundär, formell eller informell gruppbyggning (Angelöw and Jonsson 2000; Lennéer-Axelsson and Thylefors 2005).

Målen för en grupp är av stor vikt oavsett vilken typ av grupp det gäller. Ett gemensamt mål är det som får gruppens medlemmar att gå åt samma håll, utan detta mål skulle ett kaos utbryta varpå gruppen skulle splittras. Dessa mål är inte statiska av sig utan förändras över tiden, därför krävs det att gruppen ständigt diskuterar målen för att ingen av gruppens medlemmar ska sträva mot ett annat håll än övriga (Nilsson and Deijke 1993). Det är även

viktigt att diskutera målen, då gruppens mål måste i viss mån stämma överrens med individens mål för att gruppen ska kunna fungera. Vid en konflikt mellan gruppens mål och de egna mål som individen satt upp har individens mål en tendens att segra, därför ger en högre samstämmighet mellan individens och gruppens mål mindre risk för konflikt. Då målen är tydliga och gruppen har diskuterat fram en samstämmighet kring dessa kan de bli individens eget mål. Individen kan alltså i detta läge känna så stor tillfredsställelse av ett mål som är antaget av gruppen att detta blir individens eget, trots att individen inte får någon personlig belöning vid uppfyllelse. Ytterligare en anledning till att målen är så oerhört viktiga för gruppen är att dessa underlättar gruppens arbete när problem uppstår (Lennér-Axelsson and Thylefors 2005; Nilsson and Dejke 1993).

Utöver de mål som sätts upp inom gruppen så styrs deras agerande även av normer och regler som satts upp. Dessa regler kan vara uppsatta utanför gruppen men först när de accepteras av densamma blir de till normer. Skillnaden mellan normer och regler beskrivs enklast genom att de senare är formella, vilket gör dem till medvetna. Normer däremot är oftast omedvetna, det är gruppens informella regler om hur individen ska agera, dessa är oftast starkare för gruppen och mer förpliktigande. Det har visats att en grupp som har tydliga regler att följa har erhållit en högre grad av samhörighet än grupper utan sådan. Dessutom är ofta nya individer i en grupp något avvaktande för att observera vilka normer och regler som gäller i den nya gruppen, så att denna individ vet hur hon eller han ska bete sig (Nilsson and Dejke 1993).

Det är alltså dessa gruppformationer med dessa mål som vi alla stöter på i vardagslivet, det vill säga att det är dessa gruppers formella och informella regler, värderingar som vi påverkas av genom interaktion. Gemensamt för forskningen kring individer och grupper är att vi lär och framförallt skapar oss nya värderingsgrunder just genom interaktion (Angelöw and Jonsson 2000; Försvarsmakten 2000; Lennér-Axelsson and Thylefors 2005).

### 3.2.4      **Forskning kring attitydbegreppet**

I dagligt tal är det vanligt att höra att någon har en dålig eller bra attityd, vad är då en attityd och vad avgör om den är bra eller dålig? Den definition av begreppet attityd som åsyftas i detta arbete är direkt hämtat från Mabon, *"attityden är tendensen att avge ett visst värdeomdöme om ett förhållande eller ett föremål"* (Mabon 1975). Enklare uttryckt kan man säga att attityden är vår benägenhet att värdera, bedöma förhållande eller föremål. När attitydbegreppet diskuteras av forskarna brukar det sägas innehålla tre olika komponenter (Angelöw and Jonsson 2000; Mabon 1975). Dessa komponenter är följande:

- *En tanke eller kunskapskomponent*, vilken handlar om föreställningar vi har om objekt, situationer eller individer.
- *En känslokomponent* som avser vilka känslor vi hyser mot objektet ifråga.
- *En handlingskomponent*, vilken åsyftar vår benägenhet att handla på ett visst sätt i förhållande till situationen.

*Källa: Introduktion till socialpsykologi, Beteendevetenskap för ekonomer.*

Det kan alltså vara så att man har en föreställning om hur något eller någon är, vilket yttrar sig i en attityd gentemot objektet ifråga. Detta i sin tur kan göra att man känner sig arg, sviken osv. vilket gör att man har en benägenhet att handla på ett visst sätt i en viss situation. Frågan om man genom detta kan förutse ett visst beteende om attityden är känd, erkänns till viss del av forskarna (Angelöw and Jonsson 2000)

Att man däremot kan påverka en individs attityd i förhållande till något har länge varit ett faktum. Runt omkring oss sker detta dagligen genom den reklam genom vilken företagen försöker få oss att köpa deras produkter. Dessa reklamer kan i mångt och mycket gå ut på att försöka ändra våra attityder gentemot en vara för att vi sedan genom handling köper densamma. Aristoteles<sup>18</sup> nämnde redan på sin tid viktiga förhållanden för att få till stånd en attitydförändring hos någon, nämligen *källan*, *publiken* och *budskapet*. Senare forskning har lagt till ytterligare en faktor, vilken är *det sociala sammanhang som kommunikationen äger rum i* (Angelöw and Jonsson 2000).

### 3.2.5 Sammanfattning

Beteendevetenskaplig forskning innehåller många komponenter såsom individ, attityd, grupp, samhälle och många fler. Forskningen är tämligen entydig i sina resultat inom området. Den enskilde individen lär ständigt och utvecklas enligt teorin om socialisation och gruppen, som individen tillhör, ses som den viktigaste komponenten i dennes utveckling. Detta borde göra många arbetsgivare intresserade av att arbeta med frågor som rör individens och gruppens utveckling. Genom att jobba med sådana frågor skulle en individ eller grupp kunna formas mot en fastslagen värdegrund hos företaget.

---

<sup>18</sup> Aristoteles, 384–322 f.Kr., grekisk filosof och naturforskare, född i Stageira på halvön Chalkidike. Källa Nationalencyklopedin.

## 4 EMPIRI

---

*I detta avsnitt kommer de respondenter och deras företag som intervjuats att presenteras varefter intervjuinnehållet redovisas.*

### 4.1 Intervju 1

---

#### 4.1.1 Presentation

Denna första intervju som genomförts var med Mikael Andersson vid revisionsbyrån Ernst & Young. Mikael är auktoriserad revisor och senior manager vid byrån, idag jobbar Mikael inom det affärsområde som Ernst & Young benämner *risk and business advisory service*. Detta är Ernst & Youngs konsultavdelning som hjälper företag med olika tjänster, bland annat internkontroll, som Mikael jobbar med. Mikael jobbar framförallt med större bolag som i någon mån påverkas av det amerikanska regelverket SOX. Genom sin position och den bredd Mikael innehar i yrket har han god insikt i oberoendefrågor.

Ernst & Young är en av de största revisionsbyråerna i Sverige med 72 kontor och omkring 1750 anställda. Globalt har byrån över 114000 anställda med verksamhet i 140 länder vilket gör dem även till en av de största aktörerna i världen. I Sverige tog man namnet Ernst & Young först 1990 efter den internationella samarbetspartnern, innan dess föregicks deras historia av en mängd sammanslagningar med andra aktörer på den svenska marknaden. Ernst & Young har följande fem affärsområden, Revision, Företagstjänster, Tax, Risk & Business Advisory Services samt Transaction Advisory Services.

#### 4.1.2 Resultat

Det hjälpmedel revisorerna framförallt har att tillgå för att undvika risken att hamna i en oberoende-konflikt är den lagstadgade analysmodellen. Denna modell är något som alla påskrivande revisorer vid Ernst & Young ska gå igenom innan man accepterar ett uppdrag. Utöver detta så har Ernst & Young ett trepunktsprogram som alla inom byrån följer enligt Mikael. Detta trepunktsprogram innehåller följande, utbildning, regler för aktieinnehav samt regler för styrelserepresentation. Ernst & Young har alltså ett eget grundutbildningsprogram som samtliga anställda ska gå igenom. Detta program är betydligt mer omfattande än det som den kvalificerade revisorn går igenom. Inom detta program behandlas olika oberoende-frågor, och hur man till exempel ska tillämpa analysmodellen. Bland annat så är man upp olika typfall där det finns utslag från RN. Dessa diskuteras för att den anställde ska kunna förbereda sig på olika situationer som innebär risk för oberoende-konflikt. Dock så kan man förstå att detta bara utgör en del av utbildningsprogrammet då det är mycket annat som ska hinnas med. Utöver denna grundutbildning så måste den enskilde förbereda sig inför sin högre revisorsexamen. Det prov som den enskilde då skriver innehåller alltid en del oberoende-frågor varpå denne då måste förbereda sig genom att framförallt ta del av de utslag som kommit från RN för att se vad en auktoriserad revisor bör vara uppmärksam på. Efter detta så ska en kvalificerad revisor<sup>19</sup> vid Ernst & Young genomgå 40 timmars utbildning per år. En stor del av denna utbildningstid åtgår till att studera och diskutera de resultat som framkommit ifrån tillsynsärendena som RN granskat. Detta anser Mikael vara viktigt då dessa tillsynsärenden är sådant som RN ansett oförenligt med en revisors roll. Vad gäller ledarskapsutbildning ges det endast till dem som Ernst & Young anser vara framtida ledare

---

<sup>19</sup> Kvalificerad revisor är den som är godkänd eller auktoriserad revisor och som skriver under revisionsberättelser enligt Ernst & Young.

inom organisationen. I de ledarskapsutbildningar som ges ingår det alltid en hel del diskussion om risken för oberoende-konflikter. Vilka som får denna utbildning framgår ej.

Punkt två i programmet är Ernst & Youngs eget regelverk över vilka aktier som deras anställda får äga. I ABL finns det vissa styrningar om vad en revisor får inneha dock så är Ernst & Youngs egna regler betydligt mer restriktiva, menar Mikael. Ernst & Young har en databas där de anställdas (gäller endast högre befattningar) aktier och fonder dokumenteras för att man ska kunna kontrollera att ingen utför revidering på ett bolag eller intressebolag som man har aktier i. Härmed händer det ibland att anställda är tvungna att avyttra aktier för att det inte ska kunna uppstå risk för en oberoende konflikt. Dock gäller olika regler för olika positioner inom Ernst & Young, berättar Mikael. Exempelvis så får en delägare<sup>20</sup> inte ha aktier i något av de bolag som Ernst & Young utför revidering för medan revisorsassistenter<sup>21</sup> kan ha aktier i olika bolag förutom de som de själva är med och reviderar. Dessa regler kan anses hårda, men, påpekar Mikael, dock inte att jämföra med de regler Ernst & Young har i USA, vilka Ernst & Young i Sverige har dispens ifrån. Årligen kommer ett intyg som alla anställda måste skriva under och därmed bekräfta att de inte har några aktier eller fondinnehav som inte är tillåtna enligt deras position. Samtidigt som detta genomförs så ska alla partners<sup>22</sup> och senior managers<sup>23</sup> uppdatera den lista på innehav som finns registrerad i databasen. I samband med denna uppdatering av aktieinnehav så sker även en kunskaps uppdatering i ämnet genom en webbutbildning. Denna webbutbildning är en mindre utbildning som endast syftar till att fräscha upp den anställdes kunskap i vad denne inte får ha för aktieinnehav.

Den tredje och sista punkten i deras program är reglering av styrelserepresentation. Här är den generella hållningen att medarbetare vid Ernst & Young inte ska inneha olika styrelseuppdrag för att just slippa risken för oberoende-konflikter. Detta i sig, menar Mikael, innebär en målkonflikt då man inte heller vill att medarbetarna ska dra sig undan från samhällsliv och föreningsliv. Därför gör man undantag för vissa uppdrag efter central granskning. Detta är vanliga frågor som ständigt återkommer, enligt Mikael.

På frågan om det skett någon förändring med hur man jobbar efter den skärpning av straffskalan som SOX innebar, svarade Mikael att det definitivt förändrat hur man jobbar med oberoendet. Mikael menar att det har blivit ett större fokus på frågor gällande oberoende sen SOX infördes. Exempel på detta är de skärpta krav de senaste fem åren gällande vilka aktier en revisor får inneha. Webbutbildningarna som genomförs vid Ernst & Young, vilka nämndes tidigare, har tillkommit under de senaste fem åren och syftar till att trycka på vikten av revisorns oberoende. Då Ernst & Youngs internationella samarbetspartner i USA lever under ännu hårdare regler utövar de påtryckning på övriga att också införa hårdare regler för att främja oberoendet. Däremot, påpekar Mikael, så har de många skandaler och nya hårdare regler fått marknaden i viss mån att självreglera sig på så sätt att kunderna på marknaden går mer och mer mot att ha en revisor som levererar revisionstjänsten och en annan leverantör till dessa närliggande tjänster, exempelvis redovisningstjänster och skattetjänster. Traditionellt sett, så har revisorn utfört dessa tjänster men det blir tydligare och tydligare att företagen själva vill hålla isär dessa tjänster. Detta är en utveckling som Mikael beskriver som både positiv och negativ för Ernst & Young. Ett av deras stora affärsområden är revisionstjänster

---

<sup>20</sup> Delägare, högste befattning, lika med partner.

<sup>21</sup> Revisorsassistent, lägsta formen av befattning.

<sup>22</sup> Partner, se delägare.

<sup>23</sup> Senior manager, befattning innan delägare.

och de ser ju gärna då att de kan expandera denna tjänst, men på grund av hur lagarna nu är utformade och hur marknaden ser på revisionstjänsten så anser Ernst & Young att det är viktigt att särskilja tjänsterna beroende på kunden. Därför har Ernst & Young valt att dela in marknaden i vad de kallar kanal 1 och 2. Kanal 1 är då de kunder på marknaden som de levererar revisionstjänster till medan kanal 2 den del av marknaden som de levererar revisionsnära tjänster till. På kanal 2-segmentet agerar de inte som revisorer och behöver därför ej heller följa de oberoende-regler som gäller för revisorn. Denna förändring, att kunderna vill separera sin leverantör av revision och närliggande tjänster, är något som framförallt skett de senaste fem åren. Denna förändring tror Mikael i stor utsträckning kan bero på externt tryck från till exempel aktieägare. Utöver detta så tycker Mikael att det är bra att straffen skärpts i och med SOX för dem som inte sköter sig. Han tror även att andelen företagskandaler minskar i och med regelverk som SOX.

Mikael menar även att trots Ernst & Youngs uppdelning på kanal 1 och 2-segment kan det uppkomma en del avgränsningsfrågor som i sig kan, om de inte uppmärksammas, innebära att risken för oberoende-konflikter ökar. Det har hänt flera gånger då revisionsidan haft kunder som har velat ha en tjänst utförd som ligger inom kanal 2, vilket i sig leder till att Ernst & Young ibland får tacka nej till uppdrag. Var den gränsen går är inte alltid svart eller vit, detta får man försöka bedöma med hjälp av analysmodellen. Även med hjälp av den så är det inte alla gånger helt klart var avgränsningarna går. Exempelvis så får revisorn erbjuda skattetjänster till sina kunder, detta gäller även SOX bolag. Oftast är det dock så att det är kunden som vill ha klara linjer, just för att ingen utifrån ska kunna ifrågasätta handlandet.

Utöver den avgränsning som Ernst & Young valt att göra mellan kanal 1 och 2-segment så har de även utfört vissa andra organisatoriska förändringar för att minska risken för oberoende konflikter. För cirka två år sedan bildade de något som de kallar FAS, vilket står för Företagstjänster. Syftet med detta affärsområde är att rikta in sig mot kunder som inte behöver en revisor men däremot behöver någon som utför tjänster som traditionellt sett tillhandahållits av revisorn. Exempelvis så kunde revisorn förr vara med och upprätta en årsredovisning eftersom det sågs som en sammanställning av material och inte direkt kopplat till bokföring. Då detta ändrades för ett tag sen så har Ernst & Young valt att skapa ett helt nytt affärsområde som tar hand om den biten. Dock så kommer det troligtvis att bli så att det måste vara någon helt utomstående som gör det framöver. Eftersom alla revisionsbyråer har samma problem, kan Ernst & Young helt enkelt bara vända sig till andras kunder med erbjudande om att utföra denna tjänst. Nämnas bör att Mikael inte är helt säker i denna fråga. På frågan om man gjorde något särskilt vid tillsättningen av de grupper som sammanställs vid ett revisionsuppdrag, gjordes inget enligt Mikael förutom att man förvissade sig om att ingen hade personliga kopplingar till uppdraget. Gruppmedlemmarna byttes ofta ut men detta skedde av naturliga orsaker såsom att man ville ha en sammansättning i grupperna med både rutinerade och mindre rutinerade. Generellt har Ernst & Young heller inget mentorskap för anställda, däremot så finns det en nätverksorganisation som arbetar över affärsområdenas gränser. Detta nätverk består av ett antal *counsellors* som de anställda kan rådfråga i olika ärenden.

Avslutningsvis så säger Mikael att han inte ser något som tyder på, varken internt eller från lagstiftaren, en liberalare hållning gentemot vad en revisor får göra och inte göra. Inte heller tror han på någon direkt skärpning av dagens regler.

## 4.2 Intervju 2

---

### 4.2.1 Presentation

Den andra intervjun som genomfördes var med Agneta Siljekil vid revisionsbyrån KPMG. Agneta är godkänd revisor sedan 2004 och har jobbat inom firman i åtta år. Under denna tid har Agneta främst jobbat med stora företag och dotterbolag till noterade företag runt om i världen. Därigenom kommer Agneta i kontakt med de regelverk som styr revisorns arbete dagligdags. Detta gör att Agneta besitter god kunskap i frågor som rör revisorn och dennes oberoende.

KPMG står för Klynveld, Peat, Marwick och Goerdeler vilket är resultatet av en rad sammanslagningar. KPMG tillhör idag en av världens största revisionsbyråer med över 113000 anställda i 148 länder. I Sverige finns cirka 1500 medarbetare fördelade över 60 kontor. KPMG har delat in sin verksamhet i fem olika affärsområden, vilka är Revision Stora Företag, Ägarledda – revision & rådgivning, Skatt, Financial Advisory Services samt Risk Advisory Services.

### 4.2.2 Resultat

På frågan om vad oberoendet betyder för Agneta i sin roll som revisor svarar respondenten: ”detta är en av de viktigaste yrkesetiska regler som finns inom yrket”. Vidare menar respondenten att KPMG följer de föreskrifter som FAR har satt upp samt de redovisningsstandarder som är gällande inom branschen. KPMG utvärderar, precis som lagen RL föreskriver, varje uppdrag med hjälp av Analysmodellen för att upptäcka situationer där det finns risk för oberoende-konflikter. Även då något oväntat händer under ett uppdrag ska revisorer vid KPMG utvärdera uppdraget ånyo. Då jag ställer frågan om KPMG har en fastslagen värdegrund som de jobbar efter får jag ett något undvikande svar, Agneta säger att det finns en sådan och att den är välformulerad. Dock går det att läsa på deras hemsida om en gemensam värdegrund som ska gälla i alla länder där de har verksamhet. Ord som nämns i denna är sådana som integritet, individen och arbete tillsammans.

Agneta menar vidare att diskussionen kring revisorns oberoende framförallt har förändrats under de senaste fem åren, även en rad åtgärder har vidtagits under denna tid. Exempel på detta är självklart nya regelverk såsom SOX, vilket påverkar även svenska bolag. En av de största märkbara förändringarna som detta har inneburit är enligt Agneta den rotation av uppdrag i de noterade bolag som numera görs. KPMG har välutarbetade policys och regler för hur risken för oberoende konflikter ska undvikas och hoten som kan föranleda en sådan konflikt. Bland annat så lägger KPMG ner mycket tid på att utbilda sina anställda både vad gäller externa regelverk och deras egna. Uppskattningsvis så lägger KPMG 100-120 timmar utbildning per person och år. Utbildningen utstakas enligt en matris som baseras på antal år och erfarenhet för att varje anställd ska kunna få tillgång till rätt utbildning. Den utbildning som genomförs rörande deras egna policys och regelverk är i mångt och mycket inriktad på att förklara innebörden av olika delar. KPMG har specifika internutbildningar i etik, risk och oberoende, vilka är obligatoriska för alla medarbetare. Här diskuteras begrepp och olika situationer för att göra anställda medvetna om problematiken. Varje anställd får också utbildning i Analysmodellen så medvetandet kring hoten ska öka samt att varje anställd är väl insatt och därigenom kan signalera vid eventuella risker. Större krav ställs självklart på personer i ledande befattningar och för dem som är inblandade i ett speciellt uppdrag. Utöver intern utbildning så ska också varje medarbetare fylla i en årlig försäkran om att samtliga lagstadgade krav enligt RL följs. För övrigt så styrs arbetet mycket av de regler som FAR gett

## Revisorns oberoende

– Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende.

---

ut samt den Analysmodell som RL föreskrivit. Detta innebär en noggrann dokumentering av KPMGs beslut i samband med ett nytt uppdrag. Agneta påpekar dessutom hur viktigt KPMG anser dokumentationen är samt att alla förändringar i givna förutsättningar innebär en ny utvärdering med påföljande dokumentation. På KPMG delas kunderna in i olika riskklasser, vilket kan föranleda att en kund utvärderas lite mer än en annan innan ett uppdrag kan accepteras. De hot enligt Analysmodellen som Agneta anser vara de som är svårast att definiera och därmed undvika är vänskapshotet och självgranskningshotet. Dock menar Agneta att dessa främst berör de bolag som inte är noterade, eftersom reglerna kring de noterade bolagen vad en revisor får och inte får göra är tydligare. Vidare säger respondenten att förenklingar är på gång för icke noterade bolag, vilket troligen kommer att underlätta arbetet med självgranskningen. Det kommer det alltid att krävas bedömningar av den enskilde revisorn, vilket i sig kan vara problematiskt. När KPMG accepterar ett uppdrag använder de alltid av försiktighetsskäl de strängaste reglerna som finns att tillgå för den typen av kund.

Utöver det interna utbildningsprogram som beskrivits ovan så listar KPMG sina medarbetares aktieinnehav så att det sedan kan matchas mot innehav som skulle vara förbjudna inför ett revisionsuppdrag. Dessutom så har KPMG valt att bedöma samtliga uppdrag som om de vore separata även om de omfattar en och samma kund, vilket innebär att KPMG gör en prövning av varje enskilt uppdrag oavsett om de redan tidigare jobbar med kunden.

Inför ett revisionsuppdrag sätts grupper ihop med hänsyn till kunskap och tillgänglighet för att passa uppdraget. Dessa grupper kontrolleras då utifrån de metoder som beskrivits tidigare. Det är den påskrivande revisorn, ansvarig revisor, som utser en så kallad granskningsledare, vilken i praktiken leder revisionsuppdraget. Även om uppdragen och teamen kontrolleras beträffande olika hot mot oberoendet så är det främst påskrivande revisor och granskningsledaren som ska vara oberoende. Agneta betonar att det inte är en lika stor krissituation om en assistent tar anställning hos en klient som om det är en granskningsledare som gör det. Dock påpekar Agneta att KPMG naturligtvis följer FAR och att varje enskilt fall utvärderas. Det är även denne granskningsledare som utser gruppen som ska utföra uppdraget, dock så utser påskrivande revisorn de experter som behövs inför ett uppdrag såsom skatte- eller IFRS-specialister. På KPMG tillses att olika grupper jobbar för olika klienter så att det inte kan uppkomma någon form av jäv mellan uppdragen. Däremot så försöker KPMG ha en viss kontinuitet av vilka som jobbar för kunden, vilket skapar en trygghet för kunden. Dock så beaktas självklart kravet på rotation av ledande revisor för att undvika alltför vänskapliga band.

Organisatoriskt så jobbar KPMGs storstadskontor med stora företag medan övriga landet sysslar med ägarledda företag. Denna indelning har ingen direkt betydelse för att minimera risken för olika oberoendehot, utan KPMG anser att de regelverk och interna regler för hur ett uppdrag accepteras är tillräckligt för stunden, varför inga direkta organisatoriska åtgärder vidtagits. Agneta påpekar att KPMG väldigt strikt följer dessa lagar och regler, samt att KPMG idag stramar åt utrymmet till rådgivning, som tidigare har setts som en självklar del i revisionsuppdraget. Idag specificerar KPMG klart och tydligt i sina uppdragsbrev vad som menas med revision och vad som ingår däri. Vidare berättar KPMG för sina kunder vad de får göra och vad de inte får göra. Det händer att de hänvisar en kund till en annan revisionsbyrå för att inte riskera en oberoende-konflikt. Avslutningsvis så menar Agneta att KPMGs interna regler är betydligt strängare än dagens lagar, vilka Agneta tror kommer att skärpas ytterligare för revisionsbranschen framöver.



## 5 ANALYS

---

*I detta kapitel kommer teori och empiri att analyseras för att därefter jämföras.*

### 5.1 Teori

---

Efter att ha gått igenom de regelverk som idag styr revisorn i dennes verksamhetsutövning, och då i synnerhet Analysmodellen, är det för mig ganska klart att lagstiftaren verkligen gjort allt för att få bort oegentligheter inom branschen. Analysmodellen känns som ett ypperligt redskap som revisorn har att tillgå, då särskilt den pedagogiska schematiska bild som bifogats i appendixet. Utvärderingen av ett uppdrag blir tämligen enkel att göra om revisorn bara följer schemat. Dock så måste det beaktas att hela utvärderingen görs av ansvarig revisor och inte av någon tredje utomstående person, varför hela utvärderingen blir färgad av revisorns subjektiva bedömning. Om en jämförelse görs mellan Analysmodellen och andra lagstadgade regler såsom SOX och ABL, så är Analysmodellen av en helt annan art. SOX och ABL är tydliga regelverk där det klart och tydligt står vad som får och inte får göras samt vilka påföljder som kan komma på tal om en revisor bryter mot dessa. För att förstå dessa tämligen klassiska regelverk så krävs det i allmänhet någon form av juridisk kompetens. Däremot så bygger Analysmodellen på subjektiva ting, vilka kan betyda olika för olika personer. Detta i sig kräver en annan sorts utbildning, varför det känns som det finns ett glapp i systemet.

För att komma till rätta med detta glapp i systemet bör revisionsbyråerna ta fasta på de mer subjektiva begrepp som beskrivs i Analysmodellen och utifrån dessa ta fram en värdegrund som byrån kan stå för. Därefter bör personalen utbildas i denna värdegrund i enlighet med beteendevetenskaplig forskning, där man utnyttjar individens socialisation och dennes påverkan av sin grupp. Genom diskussioner och utbildning av grupper som arbetar med dessa frågor är det möjligt att grupperna accepterar värdegrunden som revisionsbyrån tagit fram som gruppens egen norm. Denna acceptans från gruppen kan få enskilda individer att ändra attityd till reglerna som satts upp av revisionsbyrån. Härigenom kan ett beteende hos personalen framkallas som innebär att de agerar i enlighet med denna värdegrund. På detta sätt tror jag att revisorer som använder sig av Analysmodellen skulle ha lättare att förstå innebörden av de begrepp denna innehåller, vilket i förlängningen borde ge ett kraftfullare verktyg.

### 5.2 Empiri

---

Efter att ha intervjuat Mikael och Agneta står det ganska klart för mig att revisionsbyråerna i allra högsta grad är medvetna om problematiken kring oberoende-konflikter. De svar jag fått från de båda revisionsbyråerna är väldigt likartade, vilket i sig borde innebära att de valt att jobba med oberoendet på liknande sätt. Att alla revisionsbyråer lyder under samma regelverk och förordningar gör en viss miniminivå självklar. Vidare har båda upplevt att regelverken skärpts ordentligt de senaste åren och även att diskussionen kring revisorns oberoende kommit att intensifieras.

Båda revisionsbyråerna jobbar självklart med dessa nya regler. Framförallt så syns det i deras internutbildningar där båda respondenterna säger att information och utbildning om de nya reglerna utökats. Dessutom innehåller internutbildningarna diskussioner kring revisorns oberoende i form av etik och moral. Troliga konfliktsituationer belyses även genom exempel från omvärlden. Båda revisionsbyråerna säger att kravet på oberoende ökar med befattningen, vilket gör att utbildningen för högre befattningar berör oberoendet mer än de utbildningar som förekommer på lägre nivå. Dock får jag uppfattningen att detta främst berör utbildning enligt

## Revisorns oberoende

– Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende.

---

klassiskt skolsnitt, alltså lärare som instruerar elever. Att de belyser oberoendet i sina utbildningar får ses som ett steg i rätt riktning.

Att regelverket har blivit både tydligare och strängare verkar båda se som positivt då de självklart vill se att branschen kommer till rätta med problemen. Att båda byråerna dessutom tagit till sig de nya regelverken kring deras profession är tydligt, bland annat så har båda infört registrering över anställdas aktieinnehav för att matcha mot otillåtna aktier. Båda påpekar även hur intensivt de jobbar med till exempel Analysmodellen, både i det dagliga arbetet och genom olika utbildningar. Erfarenheterna kring Analysmodellen verkar överlag vara positiva, dock nämner båda att det största problemet kring denna är självgranskningshotet. I denna del ska ju revisorn granska sin egen rådgivning till klienten i ett revisionsuppdrag. Då denna del, samt övriga delar, är en granskning av revisorn själv och dennes grupp är det en högst subjektiv granskning.

Avslutningsvis går deras uppfattningar isär gällande framtida regleringar, Mikael tror inte att vi kommer att få se några ytterligare skärpningar av dagens regler medan Agneta är av motsatt uppfattning.

## 6 SLUTSATS

---

*I denna slutliga del av uppsatsen sammanfattas de viktigaste slutsatserna utifrån tidigare teori och empiri delar som framkommit i analysen. Syftet är att kunna besvara de problemfrågeställningar som redovisades i kapitel ett.*

Revisionsbyråernas dagliga arbete har i allra högsta grad kommit att påverkas av de senaste årens lagar och regler, vilket nästintill kan ses som en självklarhet då SOX är tvingande genom lag, Bolagskoden ska följas och avsteg ska förklaras samt att Analysmodellen lagstadgats. Det var dock inte detta som var intressant i frågan utan vad byråerna gör eller gjort utöver vad som krävs av lagar och regler.

*Hur säkerställer revisionsbyråerna sitt oberoende?*

Jag har sett under detta arbete att revisionsbyråerna är väl medvetna om den problematik som oberoende-begreppet för med sig och den diskussion som kringgärdar detta. Därför har de också bedrivit ett arbete för att minimera risken för att sådana konflikter uppkommer. Jag upplever att de till och med har valt att göra mer än regelverken kräver. Gemensamt för de revisionsbyråer jag intervjuat är att de arbetar med utbildning för sin personal i förhoppning att göra personalen observant på problemet. De har också olika former av kontrakt med anställda som de måste skriva på årligen, där de till exempel försäkrar att de inte har några otillåtna aktier enligt revisionsbyråns policy. Ernst & Young har utöver detta även vidtagit organisatoriska åtgärder för att ytterligare minska risken för oberoende-konflikter. Slutsatsen är alltså att revisionsbyråerna försöker att vårda sitt oberoende, om detta är tillräckligt är en annan sak.

*Finns det något ytterligare medel som revisionsbyråerna kan utnyttja för att säkerställa den enskilda revisorns oberoende?*

Utifrån den empiri som behandlats i denna uppsats dras slutsatsen att revisionsbyråerna jobbar med att utbilda sin personal i frågor rörande oberoende. Dock är det mer av en utbildning som liknar den vi ser i grundskolan, en lärare som matar sina elever. Det är inga svårigheter att säga till en person att agera oberoende i sin yrkesutövning, inte heller är det någon svårighet för denna person att svara ja. I och med detta är det inte sagt att denna person kommer att agera utifrån vad den sagt. Därför menar jag att revisionsbyråerna troligtvis skulle tjäna på att utbilda sin personal något mer i enlighet med vad den beteendevetenskapliga forskningen förespråkar. Genom att utnyttja individens socialisation och dennes påverkan av gruppen skulle revisionsbyråerna kunna få en personal som agerar efter hur den lär. Detta kräver dock en hel del, både gällande expertis på grupp/individ frågor men även ett handfast ledarskap från chefer inom organisationen. Vidare krävs en tydlig värdegrund som behandlar bland annat de hot som återfinns i Analysmodellen och som personalen kan ta till sig som sina egna normer och regler.

Härigenom tror jag att det glapp som jag beskrivit tidigare mellan dagens regelverk och de svårigheter som Analysmodellen behandlar kan reduceras, varpå ett kraftigare redskap i stäva efter oberoende troligtvis erhålls.

## **7 FORTSATTA STUDIER**

---

*Härunder presenteras i korthet olika problem eller intressanta vinklingar av det ämne som denna uppsatsen bygger på, vilka författaren finner att det vore intressant att vidare undersöka.*

Under arbetet med denna uppsats har ämnet svält alltmer, med tiden har jag insett att detta ämne är relativt utforskat. Fokus i debatten och även på undervisningen vid Handelshögskolan är i mångt och mycket vad som görs redovisningstekniskt för att komma åt oegentligheter. Detta gör att jag har följande förslag till fortsatta undersökningar.

*<< En utökad studie, ta med fler revisionsbyråer för att få en mer förankrad bild >>*

*<< En djupare studie där revisionsbyråernas utbildningsprogram studeras >>*

## LITTERATURFÖRTECKNING

### Böcker, uppsatser, artiklar.

- Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten : val av samhällsvetenskaplig metod* (Lund: Studentlitteratur) 260 s.
- Angelöw, Bosse and Jonsson, Thom (2000), *Introduktion till socialpsykologi* (2., [rev.] uppl. edn.; Lund: Studentlitteratur) 270 s.
- Billing, Anders (2003), 'Revisorns dubbla roll: Revisorerna sitter i storägarnas knä.' ([www.veckansaffärer.se](http://www.veckansaffärer.se)).
- Börjesson, Kristina, Frenzel-Norlin, Gunnel, and Försvarets forskningsanstalt (1982), *Att intervjua : kort handledning i intervjuteknik* (Karlstad: Försvarets forskningsanst.) 22 s. (22, [2] s.).
- Ernst&Young (2006), 'Bolagsstyrningskoden, Vägledning och exempel på rapportering.' accessed 070415Internet.
- Esaiasson, Peter (2002), *Metodpraktikan : konsten att studera samhälle, individ och marknad* (1. uppl. edn.; Stockholm Göteborg: Norstedts juridik ; Detector [distributör]) 460 s.
- FAR (2002), 'Den nya verkligheten för företagets revisorer.' *Nytt från revisorn*, 2002 (2).
- Finansinspektionen (2002), 'Enron - lärdomar för finansiell tillsyn', ([www.fi.se](http://www.fi.se)).
- Fromm, Erich and Löfgren, Ingeborg (1994), *Att ha eller att vara?* (3. utg. edn., Psykologins pionjärer.; Stockholm: Natur och kultur) 194, [1] s.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2007), *Samlingsvolymen 2007 del 2* (Stockholm: FAR) 755 s.
- Försvarsmakten (2000), *Pedagogiska grunder* (Stockholm: Försvarsmakten) 497 s.
- Hallén, Urban (2003), 'Etik och moral.' ([www.di.se](http://www.di.se)).
- Henriksson, Karin (2002), 'Enronkrisen sätter fokus på revisorsbranschen', ([www.svd.se](http://www.svd.se)).
- (2006), 'Enrons svindlande affärer', ([www.E24.se](http://www.E24.se)).
- Holender, Robert (2003), 'Revisorer granskar SL:s redovisning på nytt.' ([www.svd.se](http://www.svd.se)).
- Isacson, Torbjörn (2007), 'Öhrlings skandaluppdrag', ([www.e24.se](http://www.e24.se)).
- Kodgruppen (2004), 'Svensk kod för bolagsstyrning.'
- Lennér-Axelsson, Barbro and Thylefors, Ingela (2005), *Arbetsgruppens psykologi* (4., [omarb.] utg. edn.; Stockholm: Natur och kultur) 255, [1] s.
- Lundahl, Ulf and Skärvad, Per-Hugo (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (3. uppl. edn.; Lund: Studentlitteratur) 282 s.
- Mabon, Hunter (1975), *Beteendevetenskap för ekonomer* (4. uppl. edn.; Stockholm: Akademibokh. (distr.)) 167 s.
- Nilsson, Björn and Dejke, Anders (1993), *Individ och grupp : en introduktion till grupppsykologi* (Lund: Studentlitteratur) 158 s.
- Ollevik, Nils-Olof (2004), 'Nya bolagskoden ska återskapa förtroendet.' ([www.svd.se](http://www.svd.se)).
- Oxely, Michael and Sarbanes, Paul (2002), 'Sarbanes-Oxely Act 2002, Corporate responsibility', in United States Congress (ed.), (Public Law 107-204), 810.
- Svenska revisorsamfundet (2002), *Vägledning för revisorer : analysmodellen* (2 edn.; Stockholm: Svenska revisorsamfundet (SRS)) 59, [12] s.
- Svernlöv, Carl and Blomberg, Erik (2003), 'Sarbanes-Oxely Act - USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna', *Balans*, 29 (1).
- Thorell, Per (2005), 'Revisionsutskottens best practice.' *Balans*, (11).

## Revisorns oberoende

– Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende.

---

### **Internet**

<http://www.sec.gov/>

<http://www.deloitte.com/dtt/home/0%2C1044%2Csid%25253D5721%2C00.html>

<http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/Sweden/Home>

<http://www.pwc.com/Extweb/home.nsf/docid/F143463D24381134802570C3004D82EB>

<http://www.kpmg.se/pages/100004.html>

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,1&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,1&_dad=portal&_schema=PORTAL)

## APPENDIX

### Frågeformulär inför intervjuer.

Vad är oberoende för dig i din roll som revisor och vad gör ni för att behålla det?

Vad har ni för uppfattning om revisorns oberoende och har det förändrats? Vad ser ni för hot mot oberoendet?(byrån vinstdrivande, personliga...)

Hur har ert arbete med oberoendet och självständigheten förändrats sedan den nya Revisorslagen trädde i kraft? Har lagen medfört att oberoendet har stärkts?

Har lagstiftningen av Analysmodellen lett till ett mer uttalat oberoende mellan revisorn och dess intressenter?

Vad är svårast att utföra i Analysmodellen?

Analysmodellen är självgranskande - hur objektivt är det? (vad gör man åt denna subjektivitet)

Har det skett några ytterligare förändringar i hur ni ser och jobbar med ert oberoende sedan SOX/Koden kom? (Finns bolag som man måste beakta båda). Revision kontra konsulttjänster.

Hårdare regelverk genom SOX(gällande vissa bolag) – har det förändrat ert arbete?

Tror ni att analysmodellen eller de straffskalor som återfinns i ABL och SOX förhindrar framtida intressekonflikter?

Hur är er organisation uppbyggd för att säkerställa ert oberoende och självständighet?

Hur jobbar ni? (Lag, team, grupper) Samma grupper över tiden? Samma grupper över klienter?

Har Byrån någon form av gemensam fastslagen värdegrund, policy som man jobbar efter?

Har ni någon form av utbildning för de grupper som arbetar tillsammans?(moral och etik)

Hur ser individens utbildning ut?(moral och etik)(reflektion...)

Något att tillägga, förtydliga eller ändra?





# Revisorns oberoende

– Hur säkerställs revisionsbyråernas oberoende.

---