



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Ansvarsfördelning

~

*Kan en klarare uppfattning om
ansvarsfördelningen öka förtroendet för
revisorerna?*

Magisteruppsats i företagsekonomi
Extern redovisning och Företagsanalys

Vårterminen 2005

Handledare: Mats Strid

Författare: Annette Nordlander 810202
Sevdia Zabit 810611

Förord

Vi vill tacka vår handledare Mats Strid för råd och hjälp med att hitta böcker och artiklar. Våra opponenter Melissa Abrahamsson, Evelina Hedberg och Jenny Saarela för konstruktiv kritik under arbetets gång. Vi vill naturligtvis tacka våra respondenter som har ställt upp med tid på att besvara våra frågor. Tack Ulf Johansson från Frejs Revisionsbyrå, Magnus Götenfelt från Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Ulf Nankler från BDO, utan er hade det inte varit möjligt.

Göteborg 2005-06-14

Annette Nordlander

Sevdia Zabit

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
PRV	Patent och Registreringsverket
RN	Revisorsnämnden
RP	Revisionsprocessen
RS	Revisionsstandard i Sverige
SAS	Statement on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act
VD	Verkställande direktör

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Extern redovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, VT 2005

Författare: Sevdia Zabit och Annette Nordlander

Handledare: Mats Strid

Titel: Ansvarsfördelning – Kan en klarare uppfattning om ansvarsfördelningen öka förtroendet för revisorn?

Bakgrund och problem: Missförstånd råder om vem som bär ansvaret för redovisningen i ett bolag. Det finns en oklar uppfattning om vad som är revisorns och styrelsens ansvar. Skandaler, där redovisning och revision har blivit starkt ifrågasatta, har lett till ett minskat förtroendet för både revisorer och näringsliv. Det tappade förtroendet för redovisningen har lett till införandet av nya regler både nationellt och internationellt. I Sverige gäller Svensk kod för bolagsstyrning från och med juli 2005 och Revisionsstandard i Sverige sedan januari 2004. De ökade kraven som ställs kan vara en möjlighet för professionen att minimera riskerna, eftersom flera av de nya reglerna syftar till ökad dokumentation och kontroll. Förtroende är viktigt för revisorer, eftersom målet med revisionen är en revisionsberättelse, som ska accepteras av uppdragsgivaren och intressenterna för företaget.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att undersöka om den nya RS och införandet av Svensk kod för bolagsstyrning kommer att förtydliga ansvarsfördelningen och på så sätt stärka förtroendet för revisorskåren.

Avgränsningar: Vi har valt att begränsa oss till att enbart undersöka frågan utifrån revisorns synvinkel. Vidare avgränsar vi oss till att enbart studera den del av lagstiftningen och standarden som behandlar ansvarsfördelningen.

Metod: Vår uppsats är både deduktiv och induktiv, i den bemärkelse, att vi utgår från befintlig teori och samtidigt söker ny information i form av intervjuer, vilka kommer att vara kvalitativa till sin natur. Vi har valt att använda oss av fallstudier i form av besöksintervjuer med tre auktoriserade revisorer.

Resultat och slutsatser: Vi anser att RS och Bolagskoden är ett steg i rätt riktning, att öka insikten om revisorns ansvar, då de innehåller förtydliganden och ökade krav på kommunikation. Detta leder till mer diskussioner kring ansvarsfrågorna och kan på så sätt eliminera eventuella missförstånd. En förutsättning för att RS och Bolagskoden ska öka insikten om ansvarsfördelningen är att även icke revisorer tar del av debatten och har kunskap om vad de innebär. Det är tveksamt om det ökar förtroendet för allmänheten, men kan leda till en förändring av omvärldens syn på revisorn.

Förslag till fortsatt forskning: Alternativ är att intervjua företagsledning och styrelse och syn på ansvarsfördelningen. Svensk kod för bolagsstyrning har inte börjat gälla i Sverige vid skrivande tidpunkt. Det vore därför intressant att undersöka följderna av Bolagskoden, om ett eller ett par år. Kommer de svenska börsnoterade bolagen att följa koden och kommer de att uppfylla sitt syfte? Vad har koden inneburit för relationen mellan revisor och styrelse? Det är frågor som vore intressant att titta närmare på.

Innehållsförteckning

1	<i>Inledning</i>	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.2.1	Frågeställningar	3
1.3	Syfte	3
1.4	Avgränsningar	3
1.5	Uppsatsen fortsatta disposition	4
2	<i>Metod</i>	5
2.1	Vetenskaplig utgångspunkt	5
2.2	Undersökningsmetod	6
2.3	Urval	6
2.4	Intervjuerna	7
2.4.1	Intervjuguide	7
2.5	Datainsamling	8
2.5.1	Sekundär data	8
2.5.2	Primärdata	8
2.6	Trovärdighet	9
2.6.1	Validitet	9
2.6.2	Reliabilitet	9
2.6.3	Källkritik	9
2.7	Avslutning	10
3	<i>Lagar och Standarder</i>	11
3.1	Revisionsstandard i Sverige	11
3.1.1	Uppgifter och ansvar	12
3.2	Svensk kod för bolagsstyrning	14
3.3	Ansvarsfördelningen enligt ABL	16
3.4	Avslutning	17
4	<i>Ansvar och Förtroende</i>	18
4.1	Ansvar	18
4.2	Förtroende	19
4.2.1	Förtroende för professionen	20
4.2.2	Förtroendeskapande åtgärder	21
4.3	Avslutning	22

5	<i>Empiri</i>	- 23 -
5.1	Presentation av respondenterna	- 23 -
5.2	Ansvar	- 24 -
5.2.1	Revisionsstandard i Sverige	- 27 -
5.2.2	Svensk kod för bolagsstyrning	- 28 -
5.3	Förtroende	- 29 -
5.3.1	Förtroende för professionen	- 29 -
5.3.2	Förtroendeskapande åtgärder	- 29 -
5.4	Sammanfattning av intervjuerna	- 31 -
6	<i>Analys och Slutsats</i>	- 32 -
6.1	Ansvar	- 32 -
6.1.1	Revisionsstandard i Sverige	- 33 -
6.1.2	Svensk kod för bolagsstyrning	- 34 -
6.2	Förtroende	- 35 -
6.2.1	Förtroende för professionen	- 35 -
6.2.2	Förtroendeskapande åtgärder	- 36 -
6.3	Sammanfattade slutsatser	- 38 -
6.4	Förslag till fortsatt forskning	- 39 -
	<i>Källförteckning</i>	- 40 -

BILAGA 1 INTERVJUGUIDE

Figur- och Tabellförteckning

FIGUR 3.1: ANSVAR MELLAN OLIKA PARTER.....	- 17 -
FIGUR 4.1: FÖRTROENDEMODELL.....	- 22 -
TABELL 5.1: SAMMANFATTNING AV INTERVJUERNA	- 31 -
FIGUR 6.1: SAMBAND MELLAN ANSVAR OCH FÖRTROENDE	- 37 -

1 Inledning

Kapitlet inleds med bakgrunden till uppsatsen följt av en problemdiskussion som resulterar i våra frågeställningar. Vi beskriver därefter syftet med vår studie samt avgränsningar som vi har valt. Vi avslutar med att presentera uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Revisionen och revisorn är i fokus som aldrig förr. Över tiden har normerna för revisorn respektive revisionen blivit tydligare och bättre, hela tiden i tävlan med omvärldens ökade förväntningar på revisionen.¹ Skandaler, där redovisning och revision har blivit starkt ifrågasatta, har lett till ett minskat förtroendet för både revisorer och näringsliv. Okunskapen om vem som bär ansvaret för den finansiella rapporteringen är besvärande på många håll. Den vanligaste uppfattningen är att det är bolagets revisor som bär detta ansvar.² Idag finns det en större benägenhet att både anmäla och stämma revisorer enligt FAR: s ordförande Lars Träff³. Missförstånd råder om vem som bär ansvaret för redovisningen i ett bolag. Det finns en oklar uppfattning om vad som är revisorns och styrelsens ansvar. Det är styrelsen och den verkställande direktören som har ansvar för en korrekt redovisning och intern kontroll.⁴ Revisorn ansvarar för revisionen, dvs. granskningen av redovisningen samt VD: s och styrelsens förvaltning⁵.

Det tappade förtroendet för redovisningen har lett till införandet av nya regler både nationellt och internationellt. I USA är oberoende reglerna Sarbanes-Oxley Act (SOX) införda 2002. I Europa har en modernisering av EG: s åttonde bolagsrättsliga direktiv tagits fram och Förtroendekommissionens betänkande (SOU 2004:46). I Sverige gäller från och med juli 2005 reglerna i Svensk kod för bolagsstyrning (SOU 2004:130). De ökade kraven som ställs kan vara en möjlighet för professionen att minimera riskerna, eftersom flera av de nya reglerna syftar till ökad dokumentation och kontroll. Den här utvecklingen är tänkt att minska på det så kallade förväntningsgapet, dvs. vad som är revisorns egentliga roll i förhållande till de förväntningar som finns.⁶

I och med införandet av reglerna i SOX blir företagsledningen personligt skadeståndsansvariga för att korrekt information lämnas i årsredovisningen. Om fel upptäcks kan han/hon dömas upp till 35 miljoner kronor i böter eller fängelse i upp till 20 år.⁷ Den svenska koden för bolagsstyrning är influerad av dessa regler och innebär bl.a. att företagsledningen skriftligen intygar att man har en tillfredsställande intern kontroll i bolaget⁸. Praxis kommer att bli mer strikt och formell vad gäller granskning

¹ Danielsson, Å, 2004, *RS utmanar revisorns beteende*, Balans nr 11.

² SOU 2004: 47 Förtroendekommissionens betänkande över finansiell rapportering och revision

³ Halling, P, 2004, *Lars Träff vill möta allmänheten*, Balans nr. 12

⁴ Beck-Friis, U, 2004, *Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig*, Svenska dagbladet (03-12-08)

⁵ Aktiebolagslagen, 10 kap 3 §

⁶ Engerstedt, U & Korsell, L, 2004, *Revisorernas anmälningskyldighet - från "client focus" mot "public interest"!?*, Balans nr. 10

⁷ Levander, M, 2005, *USA-lag hotar svenska toppchefer*, Dagens Industri (2005-02-25)

⁸ Halling, P, 2004, *Lars Träff vill möta allmänheten*, Balans nr. 12

av den interna kontrollen, inte minst dokumentation och kontroll i företagen, samt striktare efterlevnad av redovisningsstandards och ökad laglydnad.⁹

I Sverige tillämpas från och med 1 januari 2004 revisionsstandard i Sverige (RS) som bygger på de internationella standarderna ISA. RS innehåller, jämfört med den tidigare revisionsprocessen (RP), en mer detaljerad beskrivning av den goda revisionsseden. Under avsnittet för revisorns ansvar och uppgifter ingår standarden RS 240 som behandlar revisorns ansvar att beakta oegentligheter vid revision av årsredovisningen. Standarden beskriver på ett mycket detaljerat sätt företagsledningens och revisorns ansvar. Standarden förklarar att ansvaret ligger hos företagsledningen att upptäcka och förhindra oegentligheter och fel. ISA 240 har nu omarbetats och kan i svensk version tidigast börja tillämpas januari 2006.¹⁰

1.2 Problemdiskussion

FAR: s revisionskommitté har diskuterat den reviderade versionen av ISA 240 där de ifrågasätter om företagsledare i svenska företag känner till och förstår sitt ansvar avseende oegentligheter och fel, både när det gäller att förebygga och upptäcka. Samtliga kommittémedlemmar anser att kunskapen om ansvarsfördelning mellan företagsledning/styrelse och revisor varierar kraftigt. Kommittén konstaterar att det finns ett förväntningsgap mellan vad revisorn ålagts att göra enligt den äldre revisionsprocessen och vad allmänheten tror att revisorerna gör.¹¹

Missuppfattningen om att revisorn skall upptäcka samtliga oegentligheter och fel leder till att hon/han blir syndabock när dessa lyfts upp till ytan. Detta leder till att förtroendet för revisorer minskar. Förtroende är viktigt för revisorer, eftersom målet med revisionen är en revisionsberättelse, som ska accepteras av uppdragsgivaren och intressenterna för företaget. Förtroende är ett nyckelbegrepp för en framgångsrik samhällskommunikation.¹² Det är på områden där vi är sårbara och i underläge, som förtroendefrågan ställs på sin spets, menar Brytting i sin studie om förtroendebegreppet inom företagsekonomi¹³. Detta menar även Mayer et al som bekräftar att behovet av förtroende endast uppstår i en riskabel situation eller när det finns något att förlora.¹⁴

Begreppet ansvar kan uppfattas på flera olika sätt, och därmed skapa oklarhet. Ansvar är ett ord som både praktiker och forskare ofta använder, skriver Johansson i sin avhandling om ansvar. Det är ett centralt begrepp i organisatoriska sammanhang där innebörden av begreppet är dock oftast för givet tagen. Den ursprungliga betydelsen av ansvar är att "kunna svara" för vad man gjort. Det finns andra aspekter av ansvar som innebär att en utomstående kan "ställa någon till ansvar" eller att någon har "skyldighet

⁹ Halling, P, 2004, *Höjningen kommer först i storbolagen*, Balans nr 12

¹⁰ FAR, Dags för revisorn att ta plats på scenen, Revisor i fokus 04-11-24

¹¹ Halling, P, 2004, *Ett samtal om attitydförändringar*, Balans nr. 12

¹² Hedquist, R, 2002, "TROVÄRDIGHET – en förutsättning för förtroende", Styrelsen för psykologiskt försvar, rapport 182, Stockholm

¹³ Brytting, T, 2004, "Förtroendebegreppet i företagsekonomi", Bilaga 3 i Förtroendekommissionens betänkande

¹⁴ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995 "An Integrative model of organizational trust", Academy of Management Review, Vol. 20, No. 3, 709-734

att stå till svars”.¹⁵ Antalet diskussioner och skärpta regler visar tydligt på att ansvarsfördelningen är oklar och behövs klargöras. Det vore intressant att undersöka om införandet av RS i Sverige och Svensk kod för bolagsstyrning har eller kommer att klargöra ansvarsfördelningen. Revisorerna kanske måste bli bättre på att förtydliga för intressenterna vad revisionen innefattar. I och med införande av RS i Sverige blir nu vikten av ett uppdragsbrev allt tydligare och förväntas förbättra kommunikationen mellan revisorn och företagsledningen¹⁶.

Kan RS och Bolagskoden förtydliga ansvaret? Problemet med ökad insyn och kontroll, som förtroendeskapande åtgärd, är att den ger sig på symptomen, men riskerar att underskatta problemet. Man kan inte reglera fram tillit. Det räcker inte bara med regler som fokuserar och korrigerar individuella felaktigheter. Förtroende främjas av processer som stöder en ansvarstagande mentalitet i näringslivet.¹⁷

1.2.1 Frågeställningar

Utifrån bakgrund och problemdiskussion har vi kommit fram till följande frågeställningar:

- Kommer RS och Svensk kod för bolagsstyrning att öka insikten om revisorns ansvar?
- Kan klargöranden i ansvarsfördelningen leda till att intressenter får ett ökat förtroende för revisorerna?

1.3 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka om den nya Revisionsstandarden och införandet av Svensk kod för bolagsstyrning kommer att förtydliga revisorns samt företagsledningens ansvar och på så sätt stärka förtroendet för revisorskåren.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att begränsa oss till att enbart undersöka frågan utifrån revisorernas synvinkel. Vidare avgränsar vi oss till att enbart studera den del av lagstiftningen och standarder som vi anser behandlar ansvarsfördelningen.

¹⁵ Johansson, U, 1998, "Om ansvar", Lund University Press, Malmö

¹⁶ FAR, Dags för revisorn att ta plats på scenen, Revisorn i fokus 04-11-24

¹⁷ Brytting, T, 2004

1.5 Uppsatsen fortsatta disposition

Kapitel 2: Metod

I detta kapitel tar vi upp vilken inriktning vi har valt och varför, vilken teori vi har tillämpat och hur vi har valt att testa den. Vidare beskriver vi även urvalsmetod och uppsatsens trovärdighet.

Kapitel 3: Lagar och Standarder

Detta kapitel ger vi en beskrivning över de lagar och standarder som behandlar revisorns ansvar. Kapitlet avrundas med en sammanställning av detta i form av en figur.

Kapitel 4: Ansvar och Förtroende

I det här kapitlet beskriver vi begreppet ansvar och redogör för teorier om förtroende. Först presenterar vi förtroendeskapande åtgärder och sedan vad förtroende innebär för professionen.

Kapitel 5: Empiri

I detta kapitel redovisar vi vårt empiriska material. Vi har delat in kapitlet i två delar, ansvar och förtroende, där vi presenterar intervjuerna med våra respondenter. Svaren sammanställs i en överskådlig tabell för att läsaren skall kunna få en snabb överblick.

Kapitel 6: Analys och Slutsats

I detta kapitel knyter vi ihop teori med vårt empiriska material och analyserar likheter och skillnader. Här svarar vi på uppsatsens syfte och frågeformuleringar. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning.

2 Metod

Vår studie har både ett deduktivt och induktivt synsätt. Vi utgår ifrån teorier när vi utformar våra frågor till revisorerna och får en möjlighet till ny kunskap genom intervjuerna. Vi har valt att använda oss av fallstudier i form av besöksintervjuer med förutbestämda frågor. Det här kapitlet tar upp hur intervjuerna genomfördes och frågornas operationalisering. Kapitlet avslutas med datainsamlingsmetod och uppsatsens trovärdighet.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Det finns två vägar att gå i syfte att producera kunskap om samhället, organisationer eller mänskligt beteende. *Deduktion* som är bevisföringens väg och *induktion* som är upptäckstens väg. Vår uppsats är både deduktiv och induktiv i den bemärkelsen att vi utgår från befintlig teori och samtidigt söker ny information i form av intervjuer.¹⁸ Det finns många regler och normer som styr revisorn och företagsledares ansvar. Vi kommer att utgå ifrån dessa regler och jämföra de med nya, för att få en uppfattning om revisorns ansvar. För att bilda oss en uppfattning av vad förtroende innebär kommer vi att beskriva teorier kring begreppet. Reglerna i Bolagskoden har inte börjat gälla än och därför vet vi inte säkert vad det kommer att innebära. Vi hoppas att få svar genom de djupintervjuer som vi gör med revisorerna.

Vi har valt att göra en fallstudie eftersom vi anser att denna metod ger oss de bästa möjligheterna att besvara våra forskningsfrågor. Vi har haft möjligheten att göra en surveyundersökning, men syftet med vår undersökning är inte att generalisera¹⁹. Vi vill med denna uppsats få en djupare insikt i hur revisorer uppfattar lagar och standards och hur de påverkar ansvarsfördelningen mellan företagsledning och revisorn. För att uppnå uppsatsens syfte måste vi göra en djupare och mer ingående studie som vi gör genom att ha kvalitativa intervjuer.

Informationen som vi kommer att få från intervjuerna kommer att vara *kvalitativa* till sin natur, eftersom vi med vår datainsamling kan skapa en djupare förståelse av det problem vi studerar²⁰. Kvalitativ information innebär att vår egen uppfattning, förståelse och tolkning kommer att vara i centrum²¹. Vi skall därför försöka hålla oss neutrala både i insamlingen och i återgivningen av resultatet. Vi hade fått *kvantitativ* information om vi istället ville pröva informationens generella giltighet²². Vid kvantitativa undersökningar används mycket statistik, matematik och klara riktlinjer för hur man ska genomföra en undersökning²³.

¹⁸ Andersen, I, 1998, "Den uppenbara verkligheten" Studentlitteratur, Lund

¹⁹ Merriam, S, 1994, "Fallstudien som forskningsmetod", Studentlitteratur, Lund

²⁰ Andersen, I, 1998

²¹ Merriam, S, 1994

²² Holme & Solvang, 1991, "Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder", Studentlitteratur, Lund

²³ Andersen, I, 1998

2.2 Undersökningsmetod

För att genomföra vår undersökning gör vi intervjuer. Intervjuer kan göras på två olika sätt. Vi har valt att använda oss av besöksintervjuer. Denna typ av intervju har fördelar som ger intervjuaren en förmåga att fånga upp de signaler som ges vid ett personligt möte. Nackdelar kan vara att det förekommer intervju effekter och svårigheter med att ställa känsliga frågor. Med intervju effekt menas att intervjuaren kan påverka respondentens svar. De största fördelarna med besöksintervju är möjligheten att förklara eventuella oklarheter kring frågorna och att följdfrågor kan ställas.²⁴ Telefonintervjuer är det andra alternativet, men dessa intervjuer är tidsbegränsade, såvida ämnet inte intresserar respondenten i alla högsta grad. En fördel med en telefonintervju är att man inte behöver begränsa sig till ett geografiskt område. För vår undersökning spelar det ingen roll vilket geografiskt område vi väljer eftersom företagsledningens och revisorernas ansvar är samma i hela landet.²⁵

Vi har valt att använda oss av ett strukturerat frågeformulär för att vi inte har de kunskaper som behövs för att genomföra en intervju med öppna frågor. Att utarbeta en lista över frågor, som ska ställas i en undersökning, är ett sätt att översätta undersökningens mål till mätbara termer och ett sätt att motivera respondenterna, att dela med sig av sin kunskap om den företeelse som studeras. När frågorna konstrueras bör man tänka på att använda termer och begrepp som speglar dennes världsbild. Detta kommer att ge högre kvalitet på den information vi får under intervjun. Viktigt är att forskaren ska vara neutral när det gäller vad respondenten vet och inte vet.²⁶

2.3 Urval

Vi försöker försäkra oss om största möjliga variationsbredd i urvalet, för att få djupare och mer fullständiga uppfattningar om det fenomen vi studerar. För att få det största informationsinnehållet använda vi oss av intervju personer som har god kunskap om vårt ämne.²⁷ Vi har begränsat oss till att studera ansvarsfrågor och förtroendefrågor enbart utifrån revisorernas synvinkel. Vi anser att en auktoriserad revisor, dvs. arbetat inom yrket i minst 5 år, har den breda kunskapen och erfarenheten för att kunna svara på våra frågor.

För att få största informationsinnehåll har vi valt att intervjua auktoriserade revisorer som arbetar för revisionsbyråer av olika storlek. Därför har vi valt att intervjua revisorer från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, BDO Revision Väst och Frejs Revisionsbyrå, som vi presenterar närmare i empirikapitlet. Vi anser att tre intervjuer kommer att ge oss tillräcklig information för att kunna besvara våra frågor.

²⁴ Eriksson, L & Wiedersheim-Paul, F, 1999, "Att utreda, forska och rapportera", Liber ekonomi, Malmö

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

²⁷ Holme & Solvang, 1991

2.4 Intervjuerna

Vi började med att skicka e-mejl till studentkontaktpersoner på revisionsbyråer för att bli tilldelade en revisor som har kunskap om vårt studieområde. Vi fick tag på tre auktoriserade revisorer som var intresserade av att assistera oss. Våra respondenter är tre auktoriserade revisorer och arbetar med både stora och små bolag. En respondent är delägare i en av Sveriges största revisionsbyråer. En är medlem i FAR: s styrelse och har varit med och startat projektet som ledde fram till RS. Han klargör vad syftet med standarden är och hur det är tänkt att den ska förtydliga ansvarsfördelningen. Vår tredje respondent är från en mindre revisionsbyrå som huvudsakligen arbetar med ägarledda bolag.

Efter begäran från respondenterna skickade vi frågorna till dem i förväg så att de kunde förbereda sig. Vi fick lov att spela in intervjuerna, vilket underlättade vårt arbete, och vi fick tillfälle att återigen lyssna till intervjun så att vi uppfattade svaren rätt och fick med allt. Efter intervjun gjorde vi en sammanställning och skickade det till respondenten för att försäkra oss om att vi inte har missuppfattat svaren.

2.4.1 Intervjuguide

Intervjun inleddes med några allmänna frågor för att få en uppfattning om respondentens kunskaper kring ämnet. Intervjuguiden²⁸ innehåller frågor som behandlar både ansvarsfördelningen och förtroendet. Vi har inte ställt intervjufrågorna i den ordning som vi har tänkt oss, utan vi ställde dem då det aktuella området diskuterades. Detta gjorde att vi fick en bra dialog med respondenten och det blev inte för många hopp fram och tillbaka under intervjun. Nedan följer en beskrivning på hur vi kom fram till frågorna som vi ställde till våra respondenter och hur vi tror att dessa kan hjälpa oss att besvara vårt syfte.

2.4.1.1 Ansvarsfrågor

Revisorerna har ett ansvar gentemot sin klient och samhället. Vi vill veta vad detta ansvar är enligt respondenten. Känner respondenten av några oklarheter mellan sig och klienten? Känner inte respondenten att det finns några oklarheter kommer det att påverka svaret. När vi frågar respondenten om den gällande lagstiftningen är tillräcklig, vill vi veta vad respondenten anser om självreglering kontra lagreglering. Aktiebolagslagen reglerar de olika parternas ansvar och vi frågar därför om lagen är klar när det gäller ansvarsfördelningen. Revisionsstandarden förtydligar för revisorn vem som ansvarar för vad. Det har diskuterats mycket om att lagen inte är tydlig nog. Svensk kod för bolagsstyrning är en form av självreglering till skillnad från till exempel SOX som gäller i USA. Eftersom vi enbart har läst artiklar om att ansvarsfördelningen är oklar, vill vi veta om den tidigare revisionsprocessen har något med detta att göra. Hur var det tidigare och vad det är som har ändrats i och med RS? Svensk kod för bolagsstyrning har framkommit för att bl.a. förtydliga ansvarsfördelningen, men gör den det i praktiken? I Sverige har vi förvaltningsrevision där av- eller tillstyrkande av

²⁸ Se bilaga 1

ansvarsfrihet är specifikt svenskt. Förtroendekommissionen har i sitt betänkande uttryckt kritik mot denna svenska avvikelse. Vi vill med frågor om detta ta reda på om revisorn anser att det försvårar ansvarsfördelningen genom att företagsledningen tror sig få mindre ansvar och om respondenten anser att förvaltningsrevisionens bör ifrågasättas. På frågan om vilket sätt insikten kan ökas om revisorns ansvar och vem som bär ansvaret för att förtydliga detta, vill vi veta på vilket sätt omvärlden och företagare kan få en större insikt i hur ansvaret är fördelat.

2.4.1.2 Förtroendefrågor

När något fel upptäcks i redovisningen är det ofta revisorn som hamnar i strålkastarljuset. Enligt en teori uppstår frågan om förtroende i en riskabel situation²⁹. Vi vill veta vad förtroende innebär för respondenten. Vi tänker då på samhället och företagens/årsredovisningens olika intressenter. I vår problemformulering vill vi även ta reda på om en ökad ansvarsfördelning ger ett ökat förtroende för revisorerna. Vi vill veta om förtroendet för revisorn har förändrats under de år som respondenten har arbetat som revisor.

2.5 Datainsamling

2.5.1 Sekundär data

När vi inhämtar upplysningar från existerande datakällor, s.k. sekundärdata³⁰, kommer vi till största del använda oss av Internet. Eftersom vi skriver om ett aktuellt och debatterat ämne, är Internet den bästa källan för att få uppdaterad information. De databaser vi har störst användning av är FAR komplett, där vi hämtar artiklar ur FAR info och balans samt uppdaterade versioner av rekommendationer. Affärsdata är till stor användning för insamling av artiklar ifrån Sveriges nyhetstidningar. Göteborgs universitetsbiblioteks sökmotor (GUNDA) är till stor hjälp vid sökning av övrig litteratur. Vi har tittat på tidigare skrivna uppsatser inom vårt studieområde samt vetenskapliga teorier som kan hänföras till forskningsområdet. Några sökord vi har använt oss utav är: ansvar, förtroende, RS och förväntningsgap.

2.5.2 Primärdata

De data som vi själva samlar in kallas för primärdata³¹. Vi samlar in våra data genom besöksintervjuer, som är baserade på i förväg bestämda frågor. Intervjuerna kommer att fokuseras på hur de nya riktlinjerna har bidragit till klarare ansvarsfördelning och större förtroende för revisorer. När vi har formulerat våra frågor har vi tagit hänsyn till tidigare studier och deras resultat. Detta har vi gjort för att undvika upprepningar och så att vi kan dra nya slutsatser.

²⁹ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

³⁰ Andersen, I, 1998

³¹ Ibid.

2.6 Trovärdighet

2.6.1 Validitet

Validitet definieras som ett mätinstruments förmåga att mäta det som man avser att mäta³². För att uppnå validitet i vår undersökning kommer vi att försöka formulera frågor utifrån vårt syfte och vår problemformulering. Frågorna kommer att vara så tydliga som möjligt. En fördel är att vi kan förklara eventuella missuppfattningar under själva intervjun.

2.6.2 Reliabilitet

Reliabilitet är ett mätinstrument som ska ge tillförlitliga och stabila utslag. Andra undersökare ska komma fram till samma resultat om studien läggs upp på ett identiskt eller likartat sätt. Reliabiliteten påverkas av hur mätningarna har utförts och noggrannheten i informationsbehandlingen.³³ Vi använder oss av tolkande studier, vilket kan innebära problem för oss, eftersom risken finns att vi tolkar svaren på fel sätt. Genom att låta intervjupersonen läsa igenom vår sammanställning av intervjun kan eventuella missförstånd angående deras svar minimeras. Det är dock möjligt att andra skulle tolka svaren på ett annat sätt, eftersom vår analys och resultat bygger på tolkningar.

2.6.3 Källkritik

Källkritik är prövning av validitet (giltighet) och reliabilitet (tillförlitlighet), som i detalj behövs utföras på olika sätt beroende på källan. Syftet med källkritik är att bestämma om källan mäter det den utger sig för att mäta och om den är väsentlig för frågeställningen samt fri från systematiska felvariationer.³⁴ Vi har använt oss av lagar och rekommendationer inom vårt område och det finns ingen anledning att misstro dessa. Däremot har vi använt oss av artiklar ifrån Balans, som är en tidskrift där revisorer kan uttrycka sin åsikt om aktuella ämnen. Vi har valt att ta del av den, eftersom vi skriver uppsatsen utifrån revisorns synvinkel. Vi har givetvis ställt oss kritiska till informationen ifrån samtliga artiklar från Balans och andra olika tidskrifter. Eftersom våra respondenter har bett om att få frågorna i förväg, har vi beaktat att detta kan spegla sig i svaren. Hade våra frågor varit obekanta för respondenten hade svaren och uttrycken blivit mer spontana.

³² Eriksson, L & Wiedersheim-Paul, F, 1999

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

2.7 Avslutning

Vi har nu lagt grunden för vår studie genom att redogöra för hur vi skall gå tillväga med uppsatsen. Kapitlet är tänkt som ett redskap för att uppnå de målsättningar vi har med vår undersökning. Utan dessa grundläggande kunskaper och förståelse av de metoder vi valt kan det bli svårt att nå mål med studien. Vi tror att kapitlet är en förutsättning för att de resultat vi senare kommer fram till skapar en bättre och sannare uppfattning om det som vi undersöker. Sammanfattningsvis ger vårt val av metod en djupare förståelse av det problem vi studerar och en närhet till vår källa genom att göra kvalitativa intervjuer. För att få en uppfattning om vilka riktlinjer och lagar som gäller och hur ansvarsfördelningen regleras, tittar vi nu närmare på dessa i kapitlet om lagar och standarder.

3 Lagar och Standarder

Här redogör vi för de lagar och standarder som behandlar ansvarsfördelningen mellan revisorn och företagsledningen. Det har inte skett några förändringar, utan endast förtydliganden. Vi tittar närmare på de delar av Revisionsstandarden som behandlar ansvar mellan bolagsorganen. Vidare redogör vi för vad som gäller enligt ABL.

Initiativ om lagstadgad revision har arbetats fram i kommissionens meddelande "en förstärkt lagstadgad revision i EU" från maj 2003. Förslaget klargör lagstadgades revisorers skyldigheter, deras oberoende och etik, genom att införa ett krav på extern kvalitetssäkring, offentlig tillsyn av revisionsyrket och stärkt samarbete mellan tillsynsorganen inom EU. Tidigare direktiv har inte innehållit krav på hur lagstadgad revision bör bedrivas eller om vilken grad av offentlig tillsyn eller extern kvalitetssäkring som är nödvändig för att säkerställa en hög revisionskvalitet.³⁵ Direktivet säger att medlemsstaterna skall kräva att lagstadgad revision skall utföras enligt internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen, dvs. ISA, som nu följs i Sverige sedan 2004 i och med införandet av RS. Något som kommer till uttryck i förslaget är en ökad fokus på att revisorn ska jobba för allmänintresset, att revisorn måste beakta alla intressenters behov vid revisionen av finansiell information. Fokus på samhällets intressenter kan få positiva förändringar förklarheten kring ansvarsfördelningen, då övriga intressenter får en större inblick i revisionen.³⁶

3.1 Revisionsstandard i Sverige

FAR: s grundläggande revisionsrekommendation, Revisionsprocessen, fick sin nuvarande form 1991. Efter en utredning om skillnader mellan de internationella revisionsstandarderna ISA och RP i Sverige, beslutade FAR: s styrelse att denna skulle ersättas av ISA efter anpassningar till svensk lagstiftning. RS, baseras på ISA som ges ut av IFAC, och följer dess struktur och numrering.³⁷

En av skillnaderna som ISA inte behandlar är den granskning som behövs för att få underlag för uttalandet i revisionsberättelsen om ansvarsfrihet, den s.k. förvaltningsrevisionen (RS 209). Termen ansvarsfrihet är knuten till frågan om styrelsen eller VD skall ställas till ansvar för sin förvaltning eller inte. Beviljas ansvarsfrihet innebär det att talan om skadestånd till bolaget inte kan väckas. Enligt 10 kap 30 § i ABL skall revisorn i revisionsberättelsen uttala sig om ansvarsfriheten gentemot bolaget.³⁸ Detta specifika svenska krav saknar motsvarighet i det internationella regelverket och finns endast i Sverige och Finland. Innebörden av den svenska förvaltningsrevisionen är svår att förklara för såväl svenska som utländska intressenter.

³⁵ Europakommissionen, "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

³⁶ FAR, Dags för revisorn att ta plats på scenen, Revisorn i fokus 2004-11-24

³⁷ FAR: s samlingsvolym II 2004, Revisionsstandard I Sverige förord

³⁸ FAR: s samlingsvolym II 2004, Ordlista RS

Enligt Förtroendekommissionens uppfattning är det nödvändigt att detta lagkrav på förvaltningsrevision blir föremål för en översyn. Det grundläggande skälet är att revisionsreglerna bör vara harmoniserade på en internationell nivå. Det är just sättet att avrapportera, av- eller tillstyrkande av ansvarsfrihet som är det specifikt svenska som ifrågasätts.³⁹

3.1.1 Uppgifter och ansvar

Information som kapitlet belyser, uppgifter och ansvar, finns att hämta i FAR: s samlingsvolym del II 2004.⁴⁰

RS 200 Mål och generella principer

Denna standard visar de mål och generella principer som styr en revision. Generella principer är att revisorn skall iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar. Etiska regler för revisorns professionella ansvar avser: Oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och omsorg, tystnadsplikt, professionellt uppförande samt god revisorssed. Revisorn skall planera och genomföra revisionen med en professionell skeptisk inställning, väl medveten om att det kan finnas omständigheter, som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorns ansvar är att utforma och göra ett uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen, och företagsledningen ansvarar för upprättandet och utformningen av årsredovisningen. Revisionen av årsredovisningen, befriar på inget sätt, företagets ledning från dess ansvar.

RS 209 Granskning av styrelsen och verkställande direktörens förvaltning

Denna standard ger vägledning om revisorns skyldighet att granska ett företags förvaltning enligt svensk lagstiftning. Här förtydligas de olika organens ansvar och uppgifter. Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Styrelsen ansvarar även för att arbetsfördelningen mellan VD och styrelse återfinns i skriftliga instruktioner. Styrelsen skall skriva arbetsordningen för sitt arbete årligen och hur den har fördelats. Ordföranden har ett särskilt ansvar för bolagets verksamhet som går längre än övriga styrelseledamöters ansvar. VD skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar samt vidta åtgärder i vissa fall där styrelsebeslut inte kan avvaktas.⁴¹ VD skall särskilt vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag.

Revisorns uppgift är att granska förvaltningen. Revisorn skall skaffa revisionsbevis för att kunna bedöma:

- Åtgärd eller försummelse av styrelseledamot och/eller VD som kan orsaka ersättningsskyldighet gentemot bolaget.

³⁹ Finansiell rapportering och analys, Förtroendekommissionens betänkande SOU 2004:47

⁴⁰ FAR: s samlingsvolym II 2004, Revisionsstandard I Sverige

⁴¹ ABL 8 kap 25 §

- Fullgörandet av bokföringsskyldigheten
- Andra överträdelser av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisningen och bolagsordningen.

Begreppet ansvarsfrihet är centralt i granskningen av förvaltningen. Om revisorn funnit att en styrelseledamot eller VD: n företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse, som kan leda till ersättningsskyldighet, skall hon eller han anmärka detta i revisionsberättelsen. Granskningen skall alltid ge underlag för ett uttalande om ansvarsfrihet, eftersom det krävs enligt lag. I standarden behandlas även vilka områden, som skall omfattas i revisorns rapportering i revisionsberättelsen, om resultatet av hans eller hennes granskning av styrelsens och VD: s förvaltning.

RS 210 Villkor för revisionsuppdrag

Vägledning ges för hur revisorn definierar villkoren för uppdraget och svarar på en förändring från klienten, om att ändra förutsättningarna för ett uppdrag, till ett uppdrag där revisorn uttalar sig med en lägre grad av säkerhet. Vid revision enligt svensk lag eller enligt stadgar eller annat regelverk för ett företag är det aktuella bestämmelser som avgör villkoren i uppdraget, dvs. föremålet och omfattningen av revisionen och revisorns plikter. För att motverka missförstånd samt klargöra revisionens syfte, omfattning och revisorns ansvar gentemot klienten, skall ett uppdragsbrev upprättas. I allmänhet innehåller det uppdragsbrevets syfte, företagsledningens ansvar och omfattningen av revisionen. Standarden visar ett exempel på ett uppdragsbrev som kan användas som mall. I denna mall påpekas bl.a. att det är företagsledningen som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen och att årsredovisningen innehåller erforderliga upplysningar.

RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen

Revisionsföretaget skall införa riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, som är utformad för att säkerställa att alla revisioner utförs enligt god revisorssed enligt RS. Revisionsföretagets allmänna riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll skall delges personalen på ett sätt som säkerställer och på ett betryggande sätt att riktlinjerna förstås och införs.

RS 230 Dokumentation

Revisorn skall dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalanden i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen utförts enligt god revisorssed enligt RS.

RS 240 Oegentligheter och fel

I detta avsnitt behandlas vad som är företagsledningens respektive revisorns ansvar vid upptäckande av oegentligheter och fel. Företagsledningen har ansvaret för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel, genom att införa lämpliga redovisningssystem och system för intern kontroll, och se till att de fungerar löpande. Revisorn är inte och kan inte vara ansvarig för att förhindra oegentligheter och fel. Det faktum att revision utförs kan dock ha en avskräckande verkan. Revisorn skall göra en riskbedömning, och efter

grundval av denna, lägga upp en granskning. Bedömer revisorn att det finns tecken på oegentligheter eller fel skall han eller hon utöka sin granskning. Revisorn skall rapportera till både företagsledningen och användarna av revisionsberättelsen, enligt de sätt som standarden behandlar. Revisorns tystnadsplikt gör det däremot omöjligt att rapportera till tredje part, som till exempel myndigheter. Revisorn skall beakta om han eller hon under vissa förhållanden är skyldig att avgå från uppdraget i samband med misstanke om brott. Vid en revision finns det en oundviklig risk för att somliga felaktiga uppgifter, som är väsentliga inte kommer att upptäckas, trots att revisionen planerats och utförts på ett riktigt sätt enligt RS. Standarden avslutas med att ge exempel på förhållanden eller händelser som ökar risken för oegentligheter eller fel.

RS 250 Revisorns skyldighet att ta hänsyn till lagar och föreskrifter vid en revision

Det är företagsledningens ansvar att se till att företagets verksamhet bedrivs enligt gällande lagar och föreskrifter. Ansvar för att förebygga och upptäcka överträdelser vilar på företagsledningen. Revisorn är inte och kan inte heller göras ansvarig för att förebygga överträdelser av lagar och föreskrifter. Den omständigheten att en revision genomförs årligen kan emellertid ha en förebyggande verkan. Revisorn skall dock planera och genomföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning, och vara beredd på att revisionen kan avslöja förhållanden eller händelser, som kan ge upphov till frågor om huruvida ett företag följer lagar och föreskrifter. Därför skall revisorn skaffa sig en allmän förståelse av de lagar och föreskrifter som gäller för företaget och branschen samt hur företaget efterlever dessa. Han/hon skall även se till att få skriftliga underlag från företagsledningen att de har upplyst revisorn om alla kända och befarade fall av överträdelser, som kan vara av sådan betydelse, att de skall beaktas vid upprättandet av årsredovisningen.

3.2 Svensk kod för bolagsstyrning

Förtroendekommissionen fick i uppdrag av statsministern att etablera en dialog med näringslivets ägare och företrädare om dagens situation, när det gäller förtroendet för näringslivet. Kommissionen skulle granska om det förekommer förtroendeskadliga företeelser, analysera behovet av åtgärder, ta del av internationella erfarenheter samt bedöma om lagstiftningen behöver förändras. Detta resulterade i betänkandet Näringslivet och förtroendet (SOU 2004:47). Förtroendekommissionen bildade i sin tur kodgruppen, som har i samband med förtroendekommissionen, flera organ och organisationer i näringslivet, tagit fram Svensk kod för bolagsstyrning i december 2004 (SOU 2004:130). Denna kod är avsedd att vara ett självregleringsinstrument för näringslivet, och börjar tillämpas från och med juli 2005.⁴²

Svensk kod för bolagsstyrning vänder sig i första hand till börsnoterade företag, men rekommenderas även till andra kategorier av bolag, eftersom god bolagsstyrning är lika viktig i stora som små aktiebolag.

Vägledande principer för kodgruppens arbete med att utveckla koden har varit bl.a. att:

⁴² SOU 2004:130, Svensk kod för bolagsstyrning

- skapa goda förutsättningar för utövandet av en aktiv och ansvarstagande ägarroll
- skapa en väl avvägd maktbalans mellan ägare, styrelse och verkställande ledning
- skapa en tydlig roll- och ansvarsfördelning mellan de olika lednings- och kontrollorganen

Obligatoriskt revisionsutskott

Grundläggande krav för ett revisionsutskott är att styrelsen fastställer konkreta instruktioner, där arbetsuppgifter och befogenheter klargörs, anser förtroendekommissionen. Detta är viktigt för att tydliggöra arbetsfördelningen mellan styrelsen och revisionsutskottet.⁴³ Styrelsen har ansvaret för att bolaget har ett formaliserat och transparent system, som säkerställer att fastlagda principer för den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen efterlevs, samt att ändamålsenliga relationer med bolagets revisorer upprätthålls. Styrelsen skall därmed inrätta ett revisionsutskott som skall bestå av minst tre styrelseledamöter.

Högre krav på oberoende

Förtroendekommissionen har i sitt betänkande diskuterat behovet av revisionsutskott. Detta behov, som har vuxit fram ur den angloamerikanska företagskulturen, har ökat och ställer ett högre krav på styrelseledamöters oberoende i förhållande till bolaget. I dag har nästan alla svenska börsnoterade företag samt en hel del mindre bolag ett revisionsutskott. I EU: s åttonde bolagsdirektiv är dessa utskott obligatoriska för marknadsnoterade bolag. Utskotten bidrar till att höja kvaliteten i den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen samt effektivisera revisionen.⁴⁴

Revisorn har i de flesta fall enbart löpande kontakt med företagsledningen. Utskotten syftar till att försöka ändra mönstret för kommunikation mellan företagets revisor och företaget, till att ha kontakten med styrelsen (revisionsutskottet). Denna kommunikationsprocess är svår att ändra på om man inte inför revisionsutskott. Att bolagsledningen både utser revisorn, fastställer dennes uppgifter och arvode, är något som skall förhindras. Att svara för bolagets val av revisor blir därmed kanske revisionsutskottets viktigaste uppgift. I Sverige finns ingen standard för revisionsutskott, vilket skapar variationer i ett utskotts sammansättning och arbetsuppgifter. Förtroendekommissionen ställer sig därför positiv till att det bör införas i Svensk kod för bolagsstyrning.⁴⁵

Utskott i mindre bolag

I en sammanfattning av de remissvaren till koden om styrelsens relation till revisorn var flera remissinstanser negativt inställda till krav på obligatoriskt revisionsutskott. En av instanserna, Stockholmsbörsen, påpekade att mer än en tredjedel av bolagen har en styrelse som består av 4-6 ledamöter. Detta skulle innebära att utskottet skulle komma att utgöras av större delen av styrelsen. En annan viktig aspekt är att de ledamöter som inte ingår i utskottet inte får samma löpande kontakt med revisorn. Med dessa argument anser de att detta krav leder till byråkratisering och ökade kostnader. Efter överväganden drog kodgruppen slutsatsen att kravet på obligatoriskt revisionsutskott

⁴³ Svensk kod för bolagsstyrning, SOU 2004:130

⁴⁴ Finansiell rapportering och analys, Förtroendekommissionens betänkande SOU 2004:47

⁴⁵ Ibid.

bör behållas. Ett undantag görs för företag som har små styrelser där styrelsen i helhet kan fullgöra de uppgifter som annars utförs av utskottet. Krav på oberoende måste beaktas och betyder bl. a att VD, om denne är styrelseledamot, inte får delta i arbetet.⁴⁶

Intyg från VD och styrelse

Kravet på en så kallad underskriftsmening av styrelsen och VD i årsredovisningen har delat remissinstanserna i två läger. "Revisorssidan" anser att bestämmelsen är av stort värde, medan "näringslivssidan" anser att bestämmelsen är onödig och leder till osäkerhet i ansvarsfrågor. Bland dem som anser kravet berättigat finns dock kritik mot skrivningen "såvitt de känner till", vilket anses vara en onödig ansvarsfriskrivning.⁴⁷

Att även finansdirektören ska lämna en motsvarande försäkran till styrelsen möter dock mycket kritik. En sådan försäkran skulle enligt flera remissinstanser ställa till problem i ansvarsfördelningshänseende. Vidare är det unikt att en enskild befattningshavare som inte ingår i ett bolagsorgan åläggs ett särskilt ansvar.⁴⁸

3.3 Ansvarsfördelningen enligt ABL

Det har lämnats ett förslag på ny aktiebolagslag som förväntas träda i kraft från januari 2006. Propositionen 2004/05:85 innehåller dock inga förändringar gällande ansvarsfördelningen mellan revisorn och företagsledningen.

Bolagorganens olika ansvar

Revisorns uttalanden ökar årsredovisningens trovärdighet, men kan inte uppfattas som någon garanti för hur bra företagsledningen eller verksamheten i sig sköts. Enligt 3 § 8 kapitlet i ABL ansvarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Styrelsen skall ange arbetsfördelningen i skriftliga instruktioner mellan styrelse, VD och de andra organ som styrelsen inrättar. Styrelsens ansvar och tillsynsmyndighet kan inte överlåtas på någon annan.

VD:s uppgift är enligt 25 § 8 kapitlet i ABL att sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. VD får utan styrelsens tillåtelse vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig karaktär eller stor betydelse, om styrelsen beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet. I sådana fall skall styrelsen så snart som möjligt underrättas om åtgärden.

I kapitel 10 i ABL om revision finns upplysningar om revisorns uppgifter (3-6 §). Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Revisorns skall följa anvisningar från bolagsstämman, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed (4 §). Revisorn skall efter varje räkenskapsår

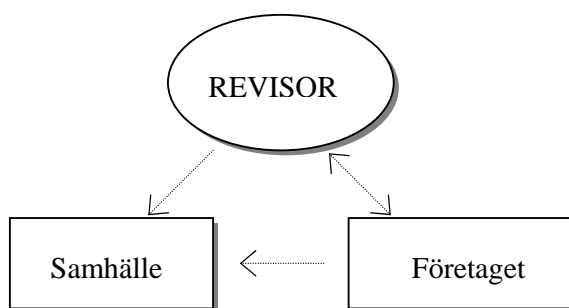
⁴⁶ Svensk kod för bolagsstyrning, SOU 2004:130, remissvar

⁴⁷ Kristiansson, B, Stor variation i svar till Kodgruppen, Balans nr 11 2004

⁴⁸ Ibid.

lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman (5 §). I samband med revisionen skall revisorn till styrelsen och VD framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed (6 §).⁴⁹

Utifrån gällande lagar har vi skapat en enkel modell över hur ansvarsfördelningen ser ut mellan revisorn och klienten gentemot samhället. I vår modell består samhället av intressenterna för företagets årsredovisning. Exempel på intressenter är stat och kommun, ägare, kreditgivare, leverantörer, anställda och kunder. Företaget i vår modell består av styrelse och företagsledning. I figuren nedan kan du se ansvarsförhållandena mellan de olika parterna. Revisorn har ansvar gentemot samhället och företaget, medan företaget har ansvar gentemot revisorn och samhället.



Figur 3.1: Ansvar mellan olika parter

Redovisningens syfte är att förmedla information om företagets ekonomi till olika användare. Ägarna behöver information för att bedöma företagsledningens skötsel av företaget och för beslut om att köpa, behålla eller sälja aktier i företaget. Långivare vill veta om företaget kan infria sina betalningsförpliktelser. Skattemyndigheterna har ett starkt intresse av företagets redovisning för att bedöma om det skattepliktiga resultatet har beräknats i enlighet med "god redovisningssed".⁵⁰

3.4 Avslutning

I detta kapitel har vi redogjort för vem som ansvarar för vad enligt lag och standard. Vem som ansvarar för vad är nu klart. Begreppet ansvar kan dock tolkas på ett annat sätt än det ansvar som lagen redogör för. Hur ser teoretiker på ansvar och förtroende? Vi tittar nu närmare på forskningen kring dessa ämnen för att därigenom finna svar på våra frågor.

⁴⁹ Aktiebolagslag (1975:1385) kapitel 10

⁵⁰ Smith, D, 2000, "Redovisningens språk", Studentlitteratur, Lund

4 Ansvar och Förtroende

Det här kapitlet beskriver vad vi menar med ansvar och presenterar teorier om förtroende. I teoriavsnittet om förtroende presenterar vi först förtroendeskapande åtgärder och sedan vad förtroende innebär för professionen.

4.1 Ansvar

Både revisorns och företagsledarnas ansvar regleras av lagar och rekommendationer, som presenterades i föregående kapitel. Begreppet ansvar har många olika betydelser. Ansvarets ursprungliga betydelse enligt Svenska Akademiens ordbok är "svaromål inför rätta", men begreppet har även använts i en mer allmän betydelse som "svar eller genmäle", "svaromål, avgörande svar" eller "förpliktelse". Ansvar är ett ord som både praktiker och forskare ofta använder, skriver Johansson i sin avhandling om ansvar. Det är ett centralt begrepp i organisatoriska sammanhang där innebörden av begreppet är dock oftast för givet tagen. Johansson diskuterar betydelsen av för-givet-tagna begrepp och reflekterar över ansvarsbegreppets innebörd utifrån en granskning av såväl företagsekonomisk teori som praktik. De frågor som inledningsvis ställs är vilken innebörd som begreppet tilldelas i olika sammanhang och hur detta meningstilldelande påverkar handlandet. Ansvar och dess användning beskrivs utifrån fem olika huvudaspekter där fyra av dem har med olika slag av svaromål att göra. Det femte behandlar rättsliga påföljder på grund av oförmåga att svara för sina handlingar på ett accepterat sätt.⁵¹

1. Ansvar som är motsatsen till något inifrån kommande – det är en utomstående som kräver ett svar. Det är någon utomstående som kan "kräva", "ställa" eller "fordra" ansvar. Att "kräva ansvar" av någon eller "ställa någon till ansvar" är att "fordra svar" av någon.
2. Att befinna sig i en position där man har skyldighet att svara när någon så påfordrar. Någon har "skyldighet att stå till svars", särskilt om skyldighet att avlägga räkenskaper eller stå till svars för sitt görande och låtande inför Gud eller samvetet.
3. Juridisk förpliktelse, är att stå till svars för, eller att bära de rättsliga följderna av eget eller i vissa fall andras göranden eller låtanden. Dvs. att försätta sig i en position där man ska se till att handlandet sker i enlighet med vad lagen föreskriver.
4. Ansvar där man juridiskt har förbundit sig att svara för betalning och redovisning knuten till viss egendom eller mer allmänt. Det är en medveten förbindelse eller överenskommelse, inte en plikt som följer med viss position enligt punkt 3.
5. Ansvar liktydigt med det straff som lagen påbjuder för den som inte uppfyllt de förpliktelser som nämnts ovan. I synonymordböckerna är begreppet "ansvar" kopplat till "skyldighet, skuld; straff, laga påföljd".

⁵¹ Johansson, U, 1998, "Om ansvar", Lund University Press, Malmö

Vi har formulerat en definition på ansvar som passar vår studie: En person som gå grund av sin position har skyldighet att stå till svars med när en utanförstående kräver det, vidare skall personen handla i enlighet med vad lagen föreskriver. Till exempel skall en styrelseledamot kunna svara inför företagets ägare angående de beslut som fattas om företaget. Om beslutet skadar aktieägarna kan styrelseledamoten bli skyldig att ersätta skadan enligt ABL.

Att det finns olika uppfattningar om vad ansvar betyder har vi klart för oss. Att just veta vem som ansvarar för vad har betydelse för förtroendet för revisorns roll. Intressant är att titta på hur begreppen ansvar och förtroende hänger samman. Kan det vara så att en klarare uppfattning om vad ansvar innebär leder till ett ökat förtroende? Låt oss därför titta närmare på hur begreppet förtroende definieras och tolkas.

4.2 Förtroende

Det har visat sig att det inte räcker med att de lagfästa institutionerna finns. Det måste även finnas förtroende mellan människor och framförallt mellan de ekonomiska aktörerna⁵². Det är därför intressant att reda ut förtroendebegreppets olika betydelser och bygga upp ett resonemang om hur ett förnyat förtroende kan byggas upp.

Definition på förtroende enligt Mayer et al är: Viljan hos en part att vara sårbar inför den andra partens agerande, baserat på förväntningen att den andra parten skall agera på det sätt, som är viktigt för den parten som hyser förtroende, oavsett förmåga att styra eller kontrollera den parten som blir betrodd⁵³. Eller som Vuorenmaa förklarar: Förtroende för positiva förväntningar i form av beteende, processer, framförande eller andra faktorer som innefattar parter i osäkra relationer⁵⁴.

Det är på områden där vi är sårbara och i ett underläge, som förtroendefrågan ställs på sin spets menar Brytting i sin studie om förtroendebegreppet inom företagsekonomi⁵⁵. Detta menar även Mayer et al som bekräftar att behovet av förtroende endast uppstår i en riskabel situation eller när individen har något att förlora. Även fast flera andra författare har förstått vikten av risk för att förstå begreppet förtroende, har de ej funnit något samband mellan dessa begrepp. Det är oklart om risk ligger till grund för förtroende, är förtroende, eller är ett resultat av förtroende. Tidigare studier har visat att begreppet förtroende är svårt att identifiera. Förutom saknad av klarhet i sambandet mellan risk och förtroende är det svårt att skilja på förtroende och snarlika begrepp och ingen hänsyn tas till att det finns två parter i en förtroendesituation⁵⁶.

⁵² Brytting, T, 2004, "Förtroendebegreppet i företagsekonomi", Bilaga 3 i Förtroendekommissionens betänkande

⁵³ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995, "An Integrative model of organizational trust", Academy of Management Review, 1995, Vol. 20, No. 3, 709-734

⁵⁴ Vuorenmaa, E, 2005, "Trust, control and international corporate integration"

⁵⁵ Brytting, T, 2004

⁵⁶ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

4.2.1 Förtroende för professionen

Begreppet förtroende är viktigt för professionerna, dit revisorer räknas. En profession utmärks av flera karakteristiska drag. Den fyller en specifik samhälllig funktion. De arbetar inte bara för sig själva, utan bidrar till att samhället fungerar väl. Professionen är väl utbildad och förväntas ha goda skäl för sina handlingar. Professionen delar en gemenskap där det både finns ett individuellt ansvar av förtroende gentemot kollegor, som för professionen i sig. Professionen har en gemensam uppsättning av normer och förhållningssätt, som förväntas omfatta och utmärka yrkesutövningen. Dessa egenskaper gör att omvärlden, normalt, visar ett stort förtroende för professionen. Professionen har även vissa privilegier såsom självständig reglering och kontroll, hög social status, makt och inflytande, menar Brytting.⁵⁷

Professionen har egenskaper som gör att samhället har ett förtroende för dem. Ett högt förtroende är en förutsättning för själva yrkesutövningen. Om revisorn inte har intressenternas förtroende blir själva revisionen meningslös. Det förs diskussioner om ekonomijournalisters förtroende utifrån detta professionsperspektiv. Det finns tvivel kring deras yrkesetik. Rollkonflikter skapar ibland situationer när sanningshalten eller objektivitet i det som rapporteras betvivlas. Till synes uppseendeväckande förhållanden, som exempelvis bokföringsbrott, presenteras oftast ensidigt i media. Att revisorn ofta hamnar i fokus och tillmäts ansvar som inte är rättmätigt, leder både till minskat förtroende för ekonomijournalisten som för revisorn.⁵⁸

Förtroende är viktigt för revisorer, för att de ska finna mottagare för sin kommunikation. Om ett företags intressenter inte känner förtroende för revisorer kommer de inte att vilja kommunicera med företagets revisorer eller vända sig till dem med annat än misstänksamhet. Det här leder till att revision blir onödig. Förtroende är således ett nyckelbegrepp för en framgångsrik samhällskommunikation.⁵⁹ Förtroendebedömningen är en helhetsbedömning, som innefattar alla relevanta och irrelevanta aspekter på en revisors agerande. Det är bedömaren själv som bestämmer vilka aspekter som skall färga hans/hennes förtroende.⁶⁰ I många fall finns det en enskild företrädare som är representant för hela organisationen. En talesman som inte är trovärdig kan komma att skada trovärdigheten för hela organisationen.⁶¹ Det finns indikationer på att det förtroende människor känner för varandra och för olika samhällsinstitutioner har betydelse för hur väl samhället fungerar i fråga om demokrati, välbefinnande, marknad mm.⁶²

⁵⁷ Brytting, T, 2004

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Hedquist, R, 2002, "TROVÄRDIGHET – en förutsättning för förtroende", Styrelsen för psykologiskt försvar, rapport 182, Stockholm

⁶⁰ Arvidson, P, 1980, "Trovärdighet och förtroende, tillförlitlighet och tillit", Beredskapsnämnden för psykologiskt försvar, Stockholm

⁶¹ Ibid.

⁶² Österman, T, 1999, "FÖRTROENDE: Några exempel på iakttagelser från en pilotstudie", Styrelsen för psykologiskt försvar, meddelande 148

4.2.2 Förtroendeskapande åtgärder

Förtroende handlar om något som man ger, menar Brytting⁶³. Det kan inte krävas eller tvingas fram. Fokus för en diskussion om hur förtroende kan stärkas bör därför vara på dem som hyser förtroende. Redan de första studierna kring förtroende identifierades två faktorer som ger förtroende: Trovärdighet och expertis⁶⁴. Trovärdighet tar Arvidsson upp i sin studie, och fastslår för att känna förtroende för en person måste man uppfatta att personen i fråga är trovärdig. Förtroende finns hos mottagaren i en kommunikation och trovärdighet hos avsändaren. Trovärdighet är en förutsättning för en framgångsrik kommunikation⁶⁵. Mayer et al förklarar att senare studier visar på att förtroende i en förtroendefull situation är baserad på tron på experters kompetens och integritet vilket bl.a. Lieberman (1981) och Gabarro (1978) finner i sina studier.⁶⁶ Samtliga studier kring trovärdighet och expertis visar på att dessa begrepp påverkar ökning eller minskning av förtroendet. Många kännetecken hos den betrodde parten har funnits i de studier som gjorts kring förtroende, men det är tre stycken som är mest förekommande: Förmåga, välvilja samt integritet⁶⁷.

Förmåga - Handlar om kunskaper, kompetens och egenskaper som gör det möjligt för en part att påverka eller ha inflytande över ett specifikt område. Den betrodde parten kan ha hög kompetens inom ett område som gör att personen får förtroende. Parten kan samtidigt sakna kompetens eller erfarenhet av ett annat område. Denna person kan därför bli anförtrodd inom det område han/hon har stor kunskap, men saknar förtroende då kompetensen saknas. Detta bekräftas även av Zand (1972) som menar att förtroende är specifikt för ett visst område. Flera forskare, däribland Griffin (1967), menar att expertis är en faktor som leder till förtroende⁶⁸.

Välvilja – I den utsträckning som de betrodde parten förväntas vara hjälpsam, bortsett från motivet att göra det för egen vinnings skull. Välviljan antyder att parten har en specifik koppling till den part som hyser förtroende. Ett exempel är relationen mellan en mentor och dennes skyddsling där mentorn vill beskydda och hjälpa trots att det inte finns något krav på det och ingen belöning om han gör det⁶⁹.

Integritet - Relationen mellan integritet och förtroende, där parten som hyser förtroende har en uppfattning om att den betrodde parten håller fast vid ett antal principer, som motparten finner acceptabla. Mcfall (1987) illustrerar i sin studie varför både vidhållande och acceptans av principer är viktigt. Hon antyder att principer definierar personlig integritet. Många teoretiker har diskuterat begreppet integritet som en anknytning till förtroende, däribland Lieberman (1981) och Butler (1983) som i sin studie antyder att integritet är ett villkor för att hysa förtroende⁷⁰.

⁶³ Brytting, T, 2004

⁶⁴ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

⁶⁵ Arvidson, P, 1980

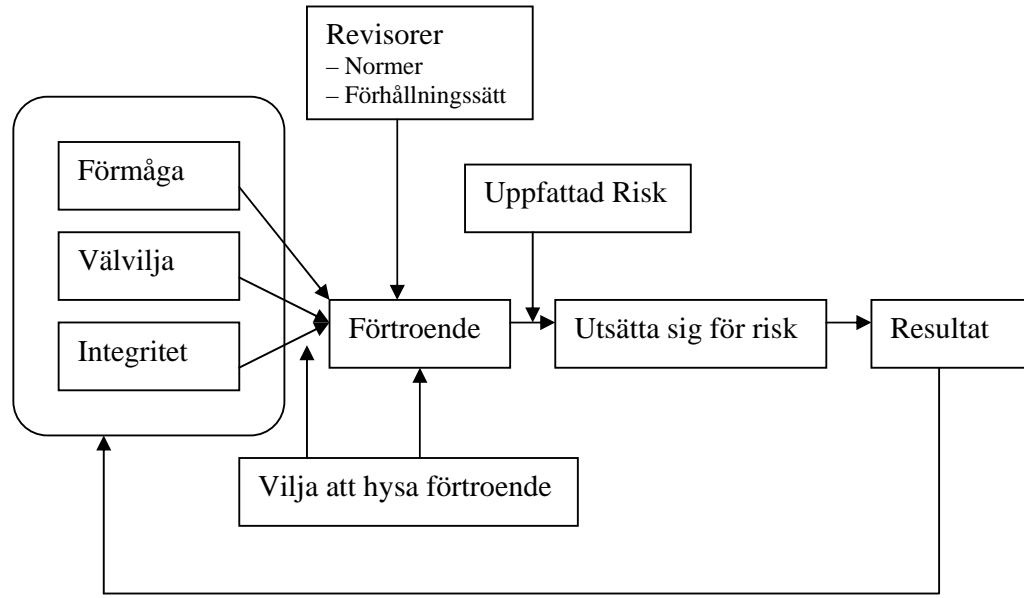
⁶⁶ Brytting, T, 2004

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Ibid.



Figur 4.1: Förtroendemodell enligt Mayer et al, 1995, sid 715

Dessa tre kännetecken menar Mayer et al är mycket viktiga för förtroendet och var och en av dessa tre kan finnas oberoende av varandra. Förtroende för en betrodd part är en sammansättning av den betroddes uppfattade förmåga, välvilja, integritet och motpartens benägenhet att hysa förtroende. Dessa faktorer är dock inte de enda som påverkar förtroendesituationen, utan vi får även titta på motpartens faktorer, de utmärkande dragen för den som hyser förtroende. Det benämner Mayer et al för benägenhet (propensity) till förtroende. Detta kan ses som den generella villigheten att anförtro andra. Detta skiljer sig mellan individer beroende på erfarenhet, kulturell bakgrund och personlighet. Ett exempel på detta kan vara vad som vanligtvis kallas blind tillit⁷¹. Detta begrepp har tidigare tagits upp av Soloman (1960). Han förklarar begreppet som ett fasthållande av en föreställning trots signaler om att något kan vara fel. Exempelvis att redovisningen inte innehåller fel eller oegentligheter eftersom revisorn har undertecknat en ren revisionsberättelse. Vi fäster stort tillit till sådant som stärker vår nuvarande uppfattning.⁷²

4.3 Avslutning

Både begreppet ansvar och förtroende har många olika betydelser. Efter att vi beskrivit vad forskningen har kommit fram till, återstår det att ta reda på vad revisorerna anser om ansvarsfördelningen och förtroendet så att vi sedan kan analysera likheter och skillnader mellan teori och empiri.

⁷¹ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

⁷² Brytting, T, 2004

5 Empiri

Vi har intervjuat tre auktoriserade revisorer. I det här kapitlet presenterar vi våra intervjuer med revisorerna. Först går vi igenom svaren som vi fick på våra frågor om ansvar och sedan svaren från förtroende frågorna. Kapitel avslutas med en sammanfattning av intervjuerna.

5.1 Presentation av respondenterna

Öhrlings PricewaterhouseCoopers: Magnus Götenfelt

Magnus Götenfelt är auktoriserad revisor och delägare och har arbetat som revisor i 18 år. Magnus är inte specialiserad på något område, utan arbetar med både små och stora bolag. Öhrlings PricewaterhouseCoopers är Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning. Företaget arbetar med både små enmansföretag och stora börsbolag. I Sverige finns 130 kontor runt om i landet med ca 3000 medarbetare.⁷³

BDO Revision Väst: Ulf Nankler

Ulf Nankler är auktoriserad revisor och har arbetat som revisor i 28 år. Han är ytterst ansvarig för kvalitetsarbetet och han jobbar som revisor med huvudsakligen små och medelstora bolag. Ulf är sedan åtta år tillbaka styrelsemedlem i FAR. En del av Ulfs arbete är att sitta med i en skaderegleringsnämnd. Jurister och ett antal yrkesverksamma revisorer diskuterar och bedömer skaderegleringsärenden, om revisorn har varit försumlig eller ej. Ulf har under sin tid som styrelseledamot i FAR varit med om att starta projektet som ledde fram till RS och var med och fattade beslutet om att införa standarden. BDO i Sverige är en rikstäckande organisation av revisionsbyråer. Företaget har ca 400 medarbetare och finns representerade på ett 40-tal orter i landet.⁷⁴

Frejs Revisionsbyrå: Ulf Johansson

Ulf Johansson är auktoriserad revisor och arbetat som revisor i 18 år. Han jobbar med olika typer av företag. Frejs revisionsbyrå arbetar både med större och något mindre bolag, de flesta med ett koncentrerat ägarskap. Frejs Revisionsbyrå finns i Göteborg och i Smålandsstenar. Företaget har cirka 40 medarbetare i Sverige.⁷⁵

⁷³ www.pwc.se

⁷⁴ www.bdo.se

⁷⁵ www.frejs.se

5.2 Ansvar

”Revisorn har hamnat i fokus och likaså styrelseledamöterna. ”Om fler kände till vilket regelverk som faktiskt gäller så skulle fokus riktas mer mot styrelsens ansvar än mot revisorns” (Ulf Nankler)

Ansvar är glasklart enligt lagen, menar Magnus. Det står i lagen att styrelsen och den som skriver på årsredovisningen ansvarar för vad som skrivet. Ulf (BDO) håller med om att ansvarsfördelningen mellan revisorn och bolaget framgår tydligt av lagstiftningen och inledningsstyckena av revisionsberättelsen. Revisorn har ett professionellt ansvar i sin roll som revisor, att hålla sig till god revisorssed, vara oberoende och inte jävrig. Det vad vårt arbete handlar om, säger Ulf (Frejs). I den rollen revisorn har, hamnar man i diskussioner med bolaget, där det är väldigt viktigt att ha en tydlig ansvarsfördelning. Revisorn ska revidera, som innebär att göra stickprov och att en granskning av dessa handlingar görs. En stickprovskontroll behöver inte visa på att någonting är fel. Det finns teorier om hur stickproven skall utformas, men revisorn kan ändå ha missat någonting, som gör att det kan bli fel. Det är styrelsens ansvar trots den missen, påpekar Magnus. Revisionen innebär inte att revisorn ska titta på precis allting. Han har förståelse för att företagsledare i mindre bolag förväntas veta mycket och för att de anser att revisorn ordnar det mesta. Bolaget betalar arvodet och anser sig därmed ”köpa sig fri” från ansvar. Blir följderna, av en miss, att bolaget skall betala straffavgifter till exempel, blir de oftast oerhört besvikna på revisorn. Ulf (Frejs) förklarar att tidigare år har det varit mycket oklarheter, framförallt hos de stora revisionsbyråerna, då enorma konsultorganisationer skapades. Detta skapade stor otydlighet i ansvarsfördelningen. ”Vem är det som egentligen har gjort detta, och vem är det som granskar vem, osv.”

Magnus berättar att revisorerna är medvetna om att klienterna inte alltid har den ABL rättsliga kunskapen. Revisorer måste bli bättre på att förklara för dem vad det är som gäller kring ansvarsfrågorna, vilket de andra respondenterna håller med om. Ulf (BDO) menar att den oklara uppfattningen om ansvarsfördelningen är en kulturell inställning. Han anser att det grundar sig i bristande utbildning. Detta gäller allt från gymnasieutbildning till utbildning för att bli egen företagare. Med anledning av de olika situationer, som har inträffat den senaste tiden, så har de flesta fått klart för sig att det finns en revisor och ett tillhörande ansvar, menar Ulf (BDO).

”Detta ansvar har inte förändrats genom situationerna i sig, det har alltid funnits, men medvetandet är större” (Ulf Nankler)

Revisorn har hamnat i fokus och likaså styrelseledamöterna. Om fler kände till vilket regelverk som faktiskt gäller så skulle fokus riktas mer mot styrelsens ansvar än mot revisorns, anser han. Ulf (Frejs) har inte känt av några direkta oklarheter. Frejs jobbar främst med ägarledda bolag och har en ganska tät dialog med ägarna. Han menar att de träffar klienterna så mycket, att han inte tror att de uppfattar några oklarheter när det gäller ansvarsfördelningen. De är tydliga mot sina klienter, det är deras ansvar, de fattar beslutet. Vi fungerar som rådgivare, bollplank och självklart bidrar vi med den kunskap och erfarenhet, som vi revisorer har. Företag har inte en chans att hänga med på allt som pågår med lagstiftningen. Ofta behövs en rådgivare, framförallt när det gäller

skatteredovisningen. Små företag kan inte ha en egen skatteavdelning, de har redovisare och ekonomichefer, men inga experter på nya redovisningsregler.

”Det kan bli ett taktiskt spel där bolaget anser att det finns pengar att hämta i försäkringarna” (Magnus Götenfelt)

Det finns en brist på kommunikation mellan revisorn och klienten, menar Magnus. Denna skiljer sig dock mellan mindre och stora bolag. Hos ett mindre bolag har revisorns roll en allt större betydelse då de flesta inte är insatta i årsredovisningen utan mäter verksamhetens resultat med ”så länge jag har pengar på kontot så går det ganska bra”. Det är skiftande svar från företagsledare på frågan vad som är revisorns ansvar, tror han. Går det snett någonstans, vem tror du då att de skäller på? I börsbolag finns det alltid en diskussion om vem som är ansvarig för vad och kunskapen är mycket högre. De har professionella styrelser som kan reglerna i ABL. Då ett fel upptäcks, och bolaget måste betala för detta, är företaget medvetna om att revisorn är försäkrad. Det kan bli ett taktiskt spel där bolaget anser att det finns pengar att hämta i försäkringarna. Ulf (BDO), som sitter i FAR: s skaderegleringsnämnd, utvecklar den argumentationen ytterligare och förklarar bakgrunden till varför revisorn har fått större ansvar i skadeståndsansvarsfrågan. En revisor ska vara ansvarsförsäkrad, men det finns inte något motsvarande krav för en styrelseledamot. Det finns inget ekonomiskt skydd för aktieägaren och han kan inte få ekonomisk ersättning, så länge det inte finns pengar att hämta hos styrelseledamoten. Revisorn får inte ta ett enda uppdrag om han/hon inte är försäkrad. Merparten väljer inte den långa processen genom tingsrätt och höga kostnader, som kan ta 7-8 år innan man kommer fram till beslut om förlikning. Istället kan revisorn anmälas. Motparten kan då få ut en del av den lidna skada, som revisorn på något sätt varit delaktig i. En förutsättning för att utöva yrket som revisor har alltid varit att försäkra sig, eftersom revisorer aldrig kan garantera att saker och ting är till 100 % rätt eller fel. Ägaren skall inte lida skada pga. att vi har en svår bedömningssituation, menar han. Det har inte med ansvarsfrågan att göra, men det finns en risk att detta missförstås. När revisorn stäms är det inte för att man uppfattar att revisorn har större ansvar eller har förorsakat en större skada, utan för att det är lättare att få pengar den vägen.

”Tittar man på företag som Parmalat, Enron och Worldcom, så är det inte säkert att dom hade blivit hanterade på samma sätt, om det fanns krav på att uttala sig om styrelsen i revisionsberättelsen” (Ulf Nankler)

Det är väldigt blandat hur ansvarfriheten uppfattas av företagsledningen, anser Magnus. Det beror på storleken på bolaget och vilken typ av klient det är. Magnus ställer sig mycket positiv till förvaltningsrevisionen, tycker inte att den bör avskaffas. Det som måste ske är att förvaltningsrevisionen måste öka, menar Ulf (Frejs). Revision kan inte bara vara inriktat på resultaträkningar och balansräkningar. Ett led i förvaltningsrevisionen är att läsa alla styrelseprotokoll, granska styrelsens beslut och om de har blivit genomförda. Många delar av förvaltningsrevisionen är viktiga och underlättar granskningen av siffrorna. Ulf (BDO) är också positiv och har uppfattningen att den är ett utmärkt medel för att förtydliga självständigheten och ansvarsfördelningen. Om inte revisorn skulle lämna det uttalandet, och inte har ambitionen att granska det, så finns risken för att ansvarsområdena blir mer hopblandade, anser han. Om en revisor skall avstyrka ansvarsfriheten skall man kunna bevisa att någon styrelseledamot eller VD har skadat bolaget, och därmed orsakat aktieägarna skada, menar Magnus. Det är

inte samma sak som att göra en dålig affär, det ska vara på ett medvetet sätt. Det ska vara en transaktion som är udda och inte har med bolagets verksamhet att göra.

”Om jag avstyrker ansvarsfriheten, då är det kopplat till skadeståndsparagrafen i ABL och då är revisorn personligt ansvarig.” (Magnus Götenfelt)

Revisorn kan inte granska allting. Det förutsätts att revisorn känner till alla stora beslut och andra transaktioner som har väsentligt påverkat bolaget. Det ligger på revisorn att fånga upp det som ligger inom ramen av det här, förklarar han. Revisorn måste pröva om den transaktionen har skadat bolaget eller aktieägarna. Tillstyrker revisorn ansvarsfrihet så kan inte aktieägarna gå på styrelsen eller VD, men kan ha skadeståndsanspråk. Ulf (BDO) påpekar att länder i Europa börjar tycka att vi i Sverige har en bra regel, när det gäller förvaltningsrevisionen. Trenden, enligt hans uppfattning, är att det går åt andra hållet, av det skälet, att man inte granskar styrelsens ansvar i andra länder, vilket Ulf (Frejs) håller med om. I Sverige har vi inte haft mer än marginella problem anser han. Tittar man på företag som Parmalat, Enron och Worldcom, så är det inte säkert att dom hade blivit hanterade på samma sätt, om det fanns krav på att uttala sig om styrelsen i revisionsberättelsen, det kanske hade blivit ett annat utslag. Förvaltningsrevisionen har som sagt blir allt viktigare och viktigare, säger Ulf (Frejs). Revisorer ska granska allt fler saker, och nu ska vi anmäla brott, vilket inte är lätt att göra. Revisorn ska bedöma om bolaget verkligen följer de lagar som finns. Det handlar inte bara om redovisningslagstiftning och skattelagstiftning, utan lagar som till exempel miljölagar och arbetsrättslagar. Revisorn har en skyldighet att anmäla, vilket innebär att det läggs mer ansvar på revisorerna, vilket kräver mer utbildning. Det räcker inte att bara kunna debet och kredit. Frågan är om en revisionsbyrå kan klara sig utan jurister. Det är inte lätt för ekonomer och revisorer att följa alla lagar.

”Nu har det getts en möjlighet att ta upp just ämnet revision på agendan och få diskutera igenom det här” (Magnus Götenfelt)

Uppdragsbrev kan ge en möjlighet att ha någonting att prata om och för alla bolag är revisionsfrågan på agendan nu. Ulf (BDO) har använt den typen av dokument redan innan RS togs i kraft, och haft inställningen att det är ett viktigt medel. Det är först nu i samband med nya RS, som uppdragsbrev skickas ut till Frejs klienter. De har tidigare haft andra uppdragsavtal, men det har aldrig varit så standardiserade. Det blir en bättre kommunikation med klienten, menar Magnus. Det blir inte bara ”business” utan även om revisionen, ansvarsfördelning och upplägget. Gentemot omvärlden ”kan vi göra det enligt konstens alla regler på ett bra sätt”, då undviker vi skandaler. Läser inte allmänheten om det i tidningen, då anses det att verksamheten fungerar. Ju större bolagen blir, ju mer pratar man om detta, menar Magnus. Nu har det getts en möjlighet att ta upp just ämnet revision på agendan och få diskutera igenom det här. Det är mycket mer prat om detaljer än vad det var för 15 år sedan, säger han. Ulf (BDO) menar att det alltid finns en risk att läsarna av brevet inte riktigt förstår ansvarsfördelningen, eftersom den inte är enkel att förstå. Uppdragsbrevet bör därför skrivas på ett tydligare sätt. Nu tar därför FAR fram en ny uppsättning av den här typen av dokument för att just förtydliga ansvarsfördelningen. Exemplet som finns i RS 210 kommer ju med största sannolikhet att tas bort och läggas till, förklarar han.

Oklarheter om vem som ansvarar för vad, tycker Magnus, att revisorerna ska ta på sig, då de inte har diskuterat frågorna tillräckligt. Det är ett yrke, som har fått en ökad fokus, på gott och ont, menar han.

”För vem jobbar revisorn egentligen, vem är uppdragsgivaren?” (Ulf Johansson)

Svaret på frågan är ägaren, vilket lätt glöms bort. Redovisningsskandaler har dykt upp i de bolag med väldigt spritt ägande och institutionella ägare, som inte har varit aktiva. I ägarledda bolag, har det inneburit i praktiken, att styrelsen och tjänstemännen i bolaget har varit uppdragsgivaren åt revisionsbyrån och är den stora konsultköparen. I en revisionsbyrå, där vi jobbar främst med ägarledda bolag, går vi aldrig i tjänstemännens ärenden på det sättet, säger Ulf (Frejs).

5.2.1 Revisionsstandard i Sverige

”RS handlar mycket om att klargöra ansvaret mellan revisor och styrelsen. ”Ansvaret har ju funnits med hela tiden men nu lyfts det fram tydligare” (Ulf Nankler)

RS har samma grundprincip som den tidigare revisionsprincipen, menar Ulf (BDO). RS förtydligar däremot reglerna och ställer mer krav. I samband med att styrelsen skriver under och går i genom årsredovisningen så ska de göra ett skriftligt uttalande, om att de har klart för sig, att de bär ansvaret för årsredovisningen. Detta uttalande är numera intaget i RS på ett tydligare sätt. Magnus tycker det är bra med förtydligande regler i RS. Det blir tvunget, att sätta sig ner med sin klient, som inte alltid har den kunskap, och gå igenom revisionen. Revisorn måste klargöra vad revisorns och företagsledningens roll är. Detta glöms bort annars, med följderna att tråkigheter uppstår, där företagarna blir besvikna och anklagar, att ”det är revisorn som har gjort fel”. Det är bra att reda ut vem som ansvarar för vad, då krävs det ingen jobbig diskussion efteråt, menar han.

Det krävs mer dokumentation i och med RS. Dokumentation av risk, vi talar då om bedrägeri, har också gjorts tidigare, men inget dokumentationskrav har tidigare krävts på hur styrelsen skall agera. RS handlar om att klargöra ansvaret mellan revisor och styrelsen. Ansvaret har ju funnits med hela tiden men nu lyfter man fram det tydligare. RS kräver som sagt mycket mer dokumentation. Detta krav anser Ulf (BDO) inte ha något med ansvar att göra. Uppdragsbrevet, som alltid varit en regel vid jobb med internationella bolag, skickas ut för underskrift till klienten. Brevet är egentligen bara en beskrivning av vad ABL säger om revision, menar Magnus. I tidigare revisionsstandard har uppdragsbrevet beskrivits men inte varit obligatoriskt. Magnus menar att det är upp till var och en att försöka ta upp det här med sina klienter, alla företag har inte problem med oklarheter. I de fall där det kan finnas oklarheter så är det viktigt att man går igenom det. Ulf (BDO) förklarar att det alltid finns en risk att läsarna av brevet inte riktigt förstår ansvarsfördelningen, eftersom den inte är enkel att förstå. Då bör man skriva uppdragsbrevet på ett tydligare sätt. Nu tar därför FAR fram en ny uppsättning av den här typen av dokument för att just förtydliga detta. Exemplet som finns i RS 210 kommer med största sannolikhet att tas bort och läggas till, förklarar han.

5.2.2 Svensk kod för bolagsstyrning

”Bolagskoden riktar sig till ägarfrågorna och styrelsefrågorna, inte ansvarsfördelningen mellan styrelsen och revisorn” (Ulf Nankler)

Magnus tror att införandet av koden för bolagsstyrning kommer att förtydliga ansvaret, vilket Ulf (BDO) inte håller med om. Sammantaget tror Ulf (Frejs) att de nya reglerna och debatten kring ämnet kommer att förtydliga, men inte koden ensam. Bolagsstyrningskoden har till exempel en ambition att skapa revisionskommittéer, vilket i sig inte förändrar ansvarsfördelningen, menar Ulf (BDO). Styrelsen får varken mer eller mindre förtydliganden för vad som är ansvariga för. Ansvarsfrågan har aldrig handlat om hur revisorn har agerat, utan det är vad andra har trott, att revisorn har för ansvar. Han tror inte att synen på revisorns ansvar blir annorlunda för att det införs en Bolagskod. Bolagskoden riktar sig till ägarfrågorna och styrelsefrågorna inte ansvarsfördelningen mellan styrelsen och revisorn. Magnus tror att det blir en kod som generellt sett kommer att implementeras successivt. I koden blir det obligatoriskt med revisionsutskott. Magnus anser att revisionsutskott kan vara till stor hjälp. Ulf (BDO) tror inte att revisionsutskott kommer att förtydliga ansvarsfördelningen. Ulf (Frejs) säger att det är möjligt att revisionsutskotten har den nyttan, att det blir mer allmänt känt hur det fungerar. Koden förespråkar att införa en revisionskommitté, som består av en mindre klick från styrelsen, som har ett ansvar att följa revisionskoderna, berättar Magnus. Det är som ett filter mellan styrelsen, alternativet är att ha sådana diskussioner med hela styrelsen, men ibland är de så många. Det blir ett forum att diskutera frågor och eliminera förväntningsgapet och vad som är ansvar mellan den ena och den andra. Det ger en möjlighet till tätare kontakter med en del av styrelsen och diskutera just revisionsfrågor.

”Det gäller att se till att följa de lagstiftningar som finns, det blir inte bättre med ytterligare lagstiftning” (Ulf Johansson)

Magnus tycker inte att det behövs mer lagstiftning. Både Ulf från Frejs och BDO håller med om att nuvarande lagstiftning är fullt tillräcklig. Mer lagstiftning eller annan åtgärd som ytterligare inskränker revisorns roll behövs inte, det gör snarare att det blir sämre, menar Ulf (Frejs). Det är upp till den enskilde revisorn att själv ha den integritet som behövs, i de situationer då oberoendet tappas. Ur ett svenskt perspektiv kommer bolagen att följa koden, anser Magnus. Det kan vara någon enstaka fråga/område som man vill avvika från, men då kommer det säkert att finnas ett välgrundat argument där det beskrivs varför man väljer att inte följa koden. Han menar att det inte är något bolag i Sverige, som har råd att strunta i koden. Ur ett internationellt perspektiv så blir det väldigt mycket regler, som kommer från USA, som är världens mest reglerade. Trots det har de haft skandaler såsom Enron och Worldcom.

”Uppstår skada för aktieägarna, det är då det ifrågasätts, vem som är ansvarig för den” (Ulf Nankler)

Ulf tar upp det lagstadgade kravet, där styrelsen skall ha en bestämd uppfattning, om den interna kontrollen i bolaget. Detta särskilda uttalande kan vara intressant, anser Ulf (BDO), när vi frågar om hur insikten om revisorns ansvar kan ökas. Det är denna fråga om uttalandet som kan skapa problem om det uppstår en skada i bolaget. Uppstår skada för aktieägarna, då ifrågasätts det, vem som är ansvarig för den. Det är en katastrof, om

bolagets styrelse inte har förstått vad deras uppgift är. Där är uppgiften att kontrollera mycket viktig, dvs. den interna kontrollfunktionen med intern revisor. Revisorn, som är en del utav den förlängda kontrollen, utifrån aktieägarnas utgångspunkt, skall se till att styrelsen sköter just den här uppgiften. Vissa stora bolag har speciellt strikta krav på att styrelsen skall ha kontroll och detta är en viktig fråga ur ansvarsfördelningssynpunkt, menar Ulf (Bdo).

5.3 Förtroende

5.3.1 Förtroende för professionen

”Förtroendet är avgörande i min roll som revisor” (Ulf Johansson)

Det finns två olika perspektiv på förtroendet för revisorsrollen. Den första är gentemot klienten och den andra mot omvärlden. En årsredovisning, som skrivs under, hamnar hos många intressenter. Innehåller den felaktig information så är det självklart inte bra för förtroendet för oss revisorer, menar Magnus. Förtroendet är avgörande i min roll som revisor, säger Ulf (Frejs). Finns det inget förtroende så kan vi lägga ned verksamheten och avskaffa revisionen, menar Magnus. När det gäller förtroendet generellt sätt, tror han att RS kommer att hjälpa till att stärka den. Uppdragsbrevet där frågor diskuteras, ger ett ökat krav på att titta hur styrelsen agerar till exempel. Sammantaget innebär det att mer kritiskt granska uppdragen. Förväntningsgapet har alltid funnits, men nu har vi chansen att ändra på det. Revisorsrollen ifrågasätts med jämna mellanrum, men kanske har det varit lite mer de sista åren än vad det var för 10 år sedan, säger Ulf (Frejs). Det var inte samma fokus i debatten. Stora förändringar har skett i sättet vi jobbar idag. Om det är bättre eller sämre är svårt att säga.

5.3.2 Förtroendeskapande åtgärder

”Förtroendet mot omvärlden kan bara förbättras genom att det inte blir fler skandaler”
(Magnus Götenfelt)

Magnus tror inte att förtroendet ökar, utan mer en förändring av hur omvärlden uppfattar revisorn. Ulf (BDO) delar hans uppfattning. Revisorernas förtroende har blivit lite ”naggat i kanten”, delvis för de skandaler som har varit, menar Ulf (Frejs). Förhoppningsvis så leder hela debatten till att det blir ett ökat förtroende för revisorer. Ulf (BDO) förtydligar att det handlar om okunskapen om ansvarsfördelningen och inte om den faktiska ansvarsfördelningen. Mycket av förtroendet bygger på hur omvärlden ser på oss och det är det som det har varit lite problem med, menar Magnus. De som inte har med revisorer att göra, allmänheten som läser tidningarna, får en uppfattning genom affärstidningar. Det finns en risk för att ansvarsfrågan diskuteras utifrån en felaktig utgångspunkt, berättar Ulf (BDO). Om journalister inte vet vad som är revisorns uppdrag, startas debatten med fel förutsättningar. Magnus påpekar att det är mycket skrivelser om revision just nu. Förtroendet mot omvärlden kan bara förbättras genom att det inte blir fler skandaler, menar han. För att inte få fler skandaler så måste revisorer bli bättre på att utföra sitt jobb. Med detta menar han att inte jobba med klienter som sysslar med skumma affärer. Revisorer bedriver ju själva en business, som

förhoppningsvis skall vara lönsam. Detta kan bli lite motsägelsefullt, då klienter är vad vi lever på. Magnus anser, att revisorn ska våga säga nej, och inte göra allt som en klient vill. Det är klart att det är fokus på klienten. Prioriteten är självklart att öka arbetsinsatsen och sälja mer tjänster. Det var en period då revisionsbyråer nästa prisade in sig och bjöd just på revisionen för att de senare skulle kunna sälja konsulttjänsterna, berättar Ulf (Frejs). De gick in med väldigt låga anbud, för att få företaget, och sen tog man igen det genom att sälja konsulttjänster. Revisionsbyråernas resultat visade back på revisionen, för de tjänade så mycket mer på den andra biten. Det är klart att när utvecklingen gick åt det hållet då funderades det kring ”vad är det revisorerna sysslar med”.

”Idag ifrågasätts revisorn på helt annat sätt än för 10 år sedan” (Ulf Johansson)

Magnus anser inte att förtroendet har förändrats under de år han har arbetet, men däremot att företeelsen revision har förändrats. Revisorn är mer utsatt och mer granskad på vad som gjorts och inte. Nu är revisorn direkt i blickfånget, kritiserad och ifrågasatt, i de fall då det är negativt, vilket skapar bra rubriker. Gentemot journalister finns en uppgift, att beskriva vad revisorn gör för att undvika missförstånd. Magnus tror att förtroendet har generellt sätt ändrats något med tanke på alla skandaler, vilket även Ulf (Frejs) anser. Han uppfattar däremot att förtroendet finns kvar. Revisorn ifrågasätts på ett helt annat sätt idag än förr. Journalistiken, affärer, internationalisering och tempot generellt sätt går mycket fortare idag. Alla media som följer de här bolagen är annorlunda idag än för tjugo år sen. Ulf (BDO) känner inte att förtroendet för revisorn har förändrats under den tiden han har arbetet, inte mer än marginellt.

”Debatten är ju en sak, menar han, men jag upplever inte alls att det finns en förtroendefråga kopplad till mig och mitt arbete” (Ulf Nankler)

Det är inte företagets kunder, som funderar på revisorns förtroende. Det är möjligtvis skattemyndigheten, som kan ifrågasätta om felaktigheter uppstår. Skattemyndigheternas uppfattning om revisorer idag och för tio år sedan har dock inte förändrats. Vad som händer i debatten om de börsnoterade bolagen är en division för sig. Skattemyndigheten är nöjda, bankerna är väldigt nöjda med vårt arbete och företagarna själva har ingen negativ inställning. De finns inga förtroenderubbade förändringar mot oss, 92 % av samhällets företagare, små och medelstora företag, och deras närliggande intressenter har ingen förändrad uppfattning, om att vi gör vårt jobb sämre idag än förut. Detta är viktigt att poängtera, menar han. Det är de publika bolagen, som är massmedialt intressanta, vilka hela debatten handlar om. Genom den debatt som har varit så märks det att intresset för revisorsyrket ökar, det är ingen negativ trend eller utveckling, vilket är positivt.

5.4 Sammanfattning av intervjuerna

Vi har gjort en sammanfattning av intervjuerna med revisorerna. I tabellen kan du utläsa hur respondenterna svarade på de olika områdena:

	Magnus Götenfelt	Ulf Nankler	Ulf Johansson
Ansvar			
Oklarheter	Det finns oklarheter	Det finns okunskap om revisorns ansvar bland individer som inte driver eget företag utan jobbar som tjänstemän.	Känner inga
Lagstiftningen i Sverige	Tillräcklig	Tillräcklig	Tydlig och tillräcklig
Öka insikten om revisorns ansvar	Debatten leder till att revisionsfrågor kommer upp på agendan, vilket ger möjlighet för förtydligande.	Lagstiftaren har krav att informera allmänheten om vad lagen säger och vad syftet är. Men även revisorer och journalister har ansvar.	Ett jobb för revisorskåren och revisorerna att förklara vad revision är för näringslivet och intressenterna
Förvaltningsrevisionen			
Av- och tillstyrkande	Man ska kunna bevisa att någon styrelseledamot eller VD verkligen har skadat bolaget och därmed orsakat aktieägarna skada.	Förvaltningsrevisionen är ett utmärkt medel	Om styrelsen har gjort något som kan leda till skadestånd.
Föremål för översyn	Nej	Nej	Förvaltningsrevision borde öka
Revisionsstandard			
Finns det förtydligande	Uppdragsbrevet och mer dokumentation	Ingen större skillnad, men RS förtydligar och ställer vissa krav.	Inga stora skillnader, nytt är att uppdragsbrev skall skickas ut.
Bolagskoden			
Påverkan på ansvarsfördelningen	Ja	Nej	Nej
Revisionsutskott	Ja	Nej	Nej
Förtroende			
Ansvarsfördelning - förtroende	Nej inte förtroende utan i så fall hur omvärlden uppfattar revisorer.	Nej, det finns mycket okunskap. Bör informeras mer.	Debatten kan leda till att det blir ett ökat förtroende för revisorer.
Förändringar över åren	Inte förtroende, men däremot företeelsen om revision har förändrats.	Nej, inte mer än marginellt	Revisorsrollen ifrågasätts med jämna mellanrum, lite mer på de sista åren.

Tabell 5.1: Sammanfattning av intervjuerna

6 Analys och Slutsats

I det här kapitlet har vi analyserat och dragit slutsatser utifrån vårt empiriska material, lagar och rekommendationer samt teorier om ansvar och förtroende. För att läsarna ska ha lättare att följa med är kapitlet uppbyggt på samma sätt som i empiri avsnittet och en figur som sammanställer vår analys. Kapitlet avslutas med sammanfattade slutsatser och förslag till fortsatt forskning.

6.1 Ansvar

I RS finns det generella principer för revisorn, han skall iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar, vilka är; oberoende, integritet, objektivitet, tystnadsplikt, professionell kompetens och omsorg. Revisorn har ett ansvar gentemot samhället då revision behövs för att de olika intressenterna ska kunna lita på den information bolaget lämnar om sin ekonomiska situation och förvaltning.

Enligt vår modell, ansvar mellan olika parter (Figur 3.1), har revisorn ett ansvar gentemot företaget och samhället, medan företaget har ett ansvar gentemot revisorn och samhället. Revisorns uppgift är att utföra revisionen enligt god revisionssed och målet med revision är att avge en revisionsberättelse. I RS finns det generella principer för revisorn, han skall iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar.

Klienter och intressenter har en uppfattning om vad en revisor ansvarar för, som visar sig inte alltid stämma överens med ansvaret enligt ABL och RS. Johansson menar att en utomstående kan "kräva ansvar" av någon eller "ställa någon till ansvar". Vi för över denna aspekt på ansvar till klienten, som kan "kräva ansvar" från revisorn, ett ansvar som inte behöver vara liktydigt med vad lagen säger. Bolaget betalar arvodet till revisorn och anser sig därmed "köpa sig fri" från ansvar, förklarar en respondent. Ansvaret som revisorn har enligt lag och riktlinjer anser vi är att juridiskt förbinda sig, som Johansson beskriver, att stå till svars för, eller att bära de rättsliga följderna av eget eller i vissa fall andras göranden eller låtanden. Enligt ABL har revisorn ett ansvar gentemot företaget, som innebär att han/hon skall framställa erinringar och göra påpekanden om sina iakttagelser till styrelsen och VD. De rättsliga följderna kopplar vi samman med av- eller tillstyrkande av ansvarsfrihet som revisorn redogör för i revisionsberättelsen. Det övergripande juridiska ansvaret för redovisningen har dock styrelsen, vilket samtliga respondenter upplyser om, vilket även står tydligt i ABL. Skillnaden ligger i revisorns ansvar att granska redovisningen och styrelsens övergripande ansvar för redovisningen. Detta huvudansvar förknippar vi, även den, med en juridisk förpliktelse, eftersom de skall se till att handlandet sker i enlighet med vad lagen föreskriver. Styrelse och ledning har även ansvaret "att svara för redovisningen" enligt medveten förbindelse, som Johansson uttrycker det samt "skyldighet att stå till svars" när det gäller att avlägga räkenskaperna och tillhandahålla revisorn med nödvändig information. Denna benämning på ansvar tycker vi även stämmer in på revisorns ansvar, då han i sin roll som revisor, är "skyldig att stå till svars" då ren

revisionsberättelse är lämnad och fel upptäcks. En respondent menar att revisorn har ett professionellt ansvar i sin roll som revisor, att hålla sig till god revisorssed, vara oberoende och inte jävlig. Vi tycker att Johansson benämner detta ansvar, som att försätta sig i en position, där man ska se till att handlandet sker i enlighet med vad lagen föreskriver. Revisorn har med andra ord ansvar enligt rollen som revisor att granska enligt god revisorssed. Vi anser därmed att styrelsen och revisorn delar många aspekter på ansvar, men på olika sätt, då revisorn inte har ansvaret för redovisningen, utan endast granskningen.

6.1.1 Revisionsstandard i Sverige

I börsnoterade företag kan det finnas en högre kompetens och diskussioner förs om ansvarsfrågorna i högre utsträckning. I mindre företag har revisorns roll en större betydelse då de flesta inte är insatta i årsredovisningen och lagarna. Det är då viktigt med tätare dialoger mellan revisorn och ägaren, som en respondent förklarade att deras byrå hade, för att undvika missförstånd. Vi anser därför att revisorn har ett stort ansvar, eftersom de är själva länken till vad lagen säger och skall se till att granskningen sker i enlighet med vad lagen föreskriver, som är en huvudaspekt på ansvar vi nämnt ovan. Kommunikation är inget som lagen kan reglera, utan det är upp till den enskilde revisorn att ha en god kommunikation med sin klient. Vi anser, tillika våra respondenter, att revisorerna inte själva kan bära ansvaret för att öka insikten om revisorns ansvar. Lars Träff, ordförande i FAR, menar att för FAR: s del handlar det om att utöka kommunikationen med andra intressentgrupper än revisorer och specialister för att övertyga dem om revisionens värde, exempelvis genom kontakter med organisationer som Advokatsamfundet, Aktiespararna, Svenskt näringsliv och Företagarna samt med institutionella ägare och Revisorsnämnden.

Vi ser det som självklart att revisorer har ansvarsfördelningen klart för sig, eftersom de har den rätta aktiebolagsrättsliga kunskapen. Vad revisorer ansvarar för är tydligt enligt lagstiftningen och RS, men hur många icke-revisorer tar del av den? I ett mindre bolag där ägaren och företagsledningen är en och samma person, tror vi fokus ligger kring kunderna och att öka lönsamheten, och mindre intresse för redovisning och lagar. Här är okunskapen störst och kommunikationen mellan revisor och klient är mycket viktig.

Enligt artiklar har många företagsledare uppfattningen om att revisorn gör och ansvarar för mer än vad som står i lagstiftningen och RS. I balans pratar FAR: s ordförande om detta missförstånd och att det finns en större benägenhet att både anmäla och stämma revisorn. Vår respondent som sitter med i FAR: s skaderegleringsnämnd hade en förklaring och bakgrund till det ökade ansvaret. Ansvarsförsäkringen är revisorn skyldig att ha enligt lag, ett krav som inte har någon motsvarighet för styrelseledamoten. Det kan helt enkelt betyda att det inte handlar om en missuppfattning om vem som bär ansvaret, utan det faktum att det är lättare att hämta ut pengar den vägen. Det är i situationer då fel upptäcks som ansvar- och förtroendefrågan dyker upp. Vi tror därför att flera stämningar grundar sig troligtvis inte i oklarheter.

Förtroendekommissionen har diskuterat om förvaltningsrevisionen borde bli föremål för översyn, då detta är ett specifikt svenskt krav. Alla tre respondenter är överens om att förvaltningsrevisionen är bra och ingen förstod varför detta skulle internationaliseras. De anser att revision inte bara ska vara inriktad på resultaträkningar och

balansräkningar, utan det är även viktigt att granska hur förvaltningen går till i bolaget, hur den interna kontrollen är och om styrelse och VD gjort någonting som kan skada bolaget. Förvaltningsrevisionen kan därmed underlätta granskningen av siffrorna. Den biten som är det specifikt svenska i förvaltningsrevisionen är att revisorn av- eller tillstyrkande av ansvarfrihet för styrelse och VD, som vi anser kan kopplas till Johanssons benämning, ”skyldighet att stå till svars”, som vi sagt tidigare i kapitlet. Vi undrade om detta kan misstolkas av företagsledningen eller ses som en slags försäkring för att undslippa ansvar. Det krävs mycket för att avstyrka styrelsens och VD: s ansvarsfrihet, och revisorn måste kunna föra till bevis att någon styrelseledamot eller VD har skadat bolaget och därmed orsakat aktieägarna skada. Förvaltningsrevisionen har blivit alltmer viktigare, revisorerna ska granska allt fler saker och även anmäla brott. I denna utveckling då det läggs mer uppgifter på revisorn kan detta innebära att det blir en förskjutning av fokus från klient till övriga intressenter. En respondent ansåg dock att fokus ligger på klienten, då revisionsbyråerna själva vill driva en lönsam verksamhet. Enligt RS är det viktigt att revisorn beaktar om han eller hon under vissa förhållanden är skyldig att avgå från uppdraget i samband med misstanke om brott. Det är viktigt att revisorn tackar nej till tveksamma uppdrag, menade en respondent.

Revisorerna anser inte att den nya RS skiljer sig väsentligt från den tidigare revisionsprocessen. RS ställer mer krav och förtydligar mer, som samtliga respondenter tycker är positivt och ger tillfälle för en öppen dialog med sin klient, då kunskaperna varierar hos företagsledningarna. Detta underlättar även om det skulle uppstå en tvist om vem som ansvarar för vad vid ett senare tillfälle.

Den väsentliga skillnaden i RS som förtydligar ansvaret är uppdragsbrevet. Tidigare fanns det inget krav på att skicka ut uppdragsbrev till klienterna, vilket nu skall göras. Uppdragsbrevet skall motverka att missförstånd uppstår samt klargöra revisionens syfte och omfattning och revisorns ansvar gentemot klienten. Samtliga respondenter är positiva till uppdragsbrevet och tycker att det förtydligar ansvarsfördelningen. En respondent påpekar dock risken för att klienten inte förstår innehållet i uppdragsbrevet eller helt enkelt inte läser innehållet. Brevet är en standardiserad mall och anpassas ofta inte efter uppdraget. Vi föreslår att brevet anpassas individuellt efter klienten. Vi ser positivt på att det tas fram en ny version av uppdragsbrevet, som en av respondenterna upplyste om.

6.1.2 Svensk kod för bolagsstyrning

Svensk kod för bolagsstyrning vänder sig i första hand till börsnoterade företag. En vägledande princip för kodgruppen har varit att skapa en tydlig roll- och ansvarsfördelning mellan de olika lednings- och kontrollorganen. En respondent anser inte att koden kommer att innebära att ansvarsfördelningen blir tydligare då han anser att koden endast behandlar ägar- och styrelsefrågor. De övriga anser att koden tillsammans med RS och debatten kring ämnet kommer att förtydliga vem som ansvarar för vad, vilket även vi tror. Bolagskoden ställer krav för obligatoriska revisionsutskott, vilket är ett sätt att förbättra kommunikationen mellan revisor och styrelse. Två respondenter hävdar att revisionsutskotten visserligen har funnits tidigare, men att nyttan tydligare lyfts fram genom koden. Kommittéerna ger upphov till mer diskussion kring ansvarsfrågorna och kan därmed eliminera missförstånd. Samtliga respondenter är överens om att lagstiftningen är tillräcklig och därmed självreglering enligt koden är

bättre än striktare regler såsom SOX i USA. En respondent påpekar att svenska företag kommer att följa de regler som tagits fram även fast de inte är tvingande, då inget företag har råd att avvika.

Alla tre respondenter var eniga om att lagstiftningen i Sverige är tydlig och det inte krävs mer lagstiftning. En av respondenterna ansåg att ännu mer lagstiftning eller på något sätt ytterligare inskränka revisorns roll skulle snarare göra det sämre än bättre. Han anser att det är upp till den enskilde revisorn att själv ha den integritet att inte hamna i en situation där den tappar sitt oberoende. En person som arbetar som revisor måste följa de generella principer som gäller för professionen. Vi ville även med denna fråga undersöka om hur revisorerna ställer sig till självreglering, såsom Bolagskoden, om det är bättre än lagstiftning. Införandet av regler kan komma att innebära förändringar inom professionen. Revisorer kan bli tvungna att se till allmänintresset istället för att fokusera på klientens intresse.

6.2 Förtroende

6.2.1 Förtroende för professionen

Förtroendebegreppet i företagsekonomi är mycket viktigt för revisorerna. Brytning menar att det måste finnas förtroende mellan människor och framförallt mellan de ekonomiska aktörerna⁷⁶. Samtliga respondenter anser att förtroende är mycket viktigt i deras roll som revisor. Finns det inget förtroende för revisorn, blir revisionen meningslös, och kan avskaffas. Revisorn har ett förtroende redan i och med sin yrkesroll. Ett högt förtroende är en förutsättning för själva yrkesutövningen menar Brytning⁷⁷.

Behovet av förtroende uppstår endast i en riskabel situation, vilket forskning visar på, som Mayer, Davis och Schoorman sammanställt⁷⁸. Stöd för denna teori finner vi hos en av respondenterna. Han menar att förtroende diskuteras först då vi har en situation, där revisorn har skrivit under en årsredovisning, som innehåller fel, vilket visar på att förtroende är kopplat till risk. Situationen mellan revisorn och klienten är en riskabel situation, i den bemärkelse, att både klienten och revisorn skulle lida av ett minskat förtroende. Efter uppmärksammade skandaler har förtroendet skadats för revisorn, menar en respondent.

En av respondenterna anser att uppfattningen om revisors roll kommer att förändras, inte att förtroendet kommer att öka. En respondent tror att debatten förhoppningsvis kommer leda till ett ökat förtroende. En annan menar att omvärldens uppfattning kommer att förändras genom att det inte uppstår fler skandaler. Brytning menar att förtroende varken kan krävas eller tvingas fram. För att förtroendet skall stärkas behöver utgångspunkten i diskussionen vara kring den som hyser förtroende och faktorer som parten anser är viktiga, vilka är trovärdighet och expertis.⁷⁹ Förtroendet finns enligt Arvidsson hos mottagaren av kommunikationen och trovärdigheten hos

⁷⁶ Brytning, T, 2004

⁷⁷ Ibid

⁷⁸ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

⁷⁹ Brytning, T, 2004

avsändaren⁸⁰. Ägaren har ett förtroende för den revisor som han ger uppdraget till. Detta förtroende kan rubbas om det visar sig att revisorn har skrivit en ren revisionsberättelse när det egentligen finns något att anmärka på och detta uppmärksammas.

Det finns en skillnad här på generellt förtroende för professionen och för den enskilde revisorn. Det kan därför vara anledningen till att vi fick blandade svar från respondenterna. En respondent påpekade här att debatten handlar om de stora börsnoterade företagen. Det är dessa som är av massmedialt intresse och inte de mindre och medelstora företagen, som 92 % av Sveriges aktiebolag består av. Detta tror vi är lätt att missuppfatta, eftersom debatten inte handlar om företag generellt sett.

Efter vi fått respondenternas svar om förtroende, ser vi en koppling mellan oklar uppfattning om vad revisorn gör och förtroendet för revisorskåren. Två respondenter ansåg att omvärldens syn på revisorn har förändrats. Massmedia har en roll i denna förtroendesituation. Deras rapportering om situationer som involverar revisorn kan ibland diskutera ämnet utifrån fel utgångspunkt. Detta anser en respondent, som menar att bristen på kunskap och viljan att skapa intressanta rubriker ger en felaktig bild. Uppdragsbrevet som i och med RS blir obligatoriskt, utgör skriftlig kommunikation mellan revisorn och klienten, där ansvarsfördelningen klargörs. Det gäller för revisorn att ta tillfället i akt och gå igenom vem som ansvarar för vad. Samtliga respondenter är överens om att uppdragsbrevet är ett utmärkt medel att förtydliga ansvarsrollen. Två respondenter tror att förtroendet generellt sätt kommer att stärkas genom förtydliganden i RS och att vi nu har en möjlighet till att minska på förväntningsgapet.

6.2.2 Förtroendeskapande åtgärder

Förmåga är en av de faktorer som är mest förekommande i studier kring förtroende. Det är revisorns kompetens och expertis, som leder till att han/hon i sin roll som revisor blir betrodd. Forskare som Zand (1972) och Griffin (1967) menar att expertis leder till förtroende⁸¹. Detta ser vi som en självklarhet, att revisorn i och med sin kompetens, är anförtrodd att utföra revision enligt god revisorssed. Införande av nya regler och förtydliganden har i grunden tillkommit för det minskade förtroendet. Problemet med ökad insyn och kontroll som förtroendeskapande åtgärd, är att den ger sig på symptomen men riskerar att underskatta problemet. Man kan inte reglera fram tillit. Det räcker inte bara med regler som fokuserar och korrigerar individuella felaktigheter. Förtroende främjas av processer som stöder en ansvarstagande mentalitet i näringslivet, enligt Brytting.⁸² Samtliga respondenter, som vi tidigare nämnt, är överens om att den nuvarande lagstiftningen är tillräcklig, men att det är positivt med förtydliganden. Det är samtidigt viktigt att veta att självreglering kräver hög integritet hos båda parter. Integritet är en viktig förtroendeskapande faktor som flera teoretiker är överens om⁸³. Klienten (parten som hyser förtroende) har uppfattningen om att revisorn (den betrodde parten) följer god revisorssed och de standarder som är allmänt accepterade. Det är viktigt att revisorn även vidhåller vid dessa principer så att förtroende upprätthålls, vilket Mcfall (1987) illustrerar i sin studie. En respondent menar att det är upp till varje enskild revisor att själv ha den integritet i de situationer då oberoendet tappas.

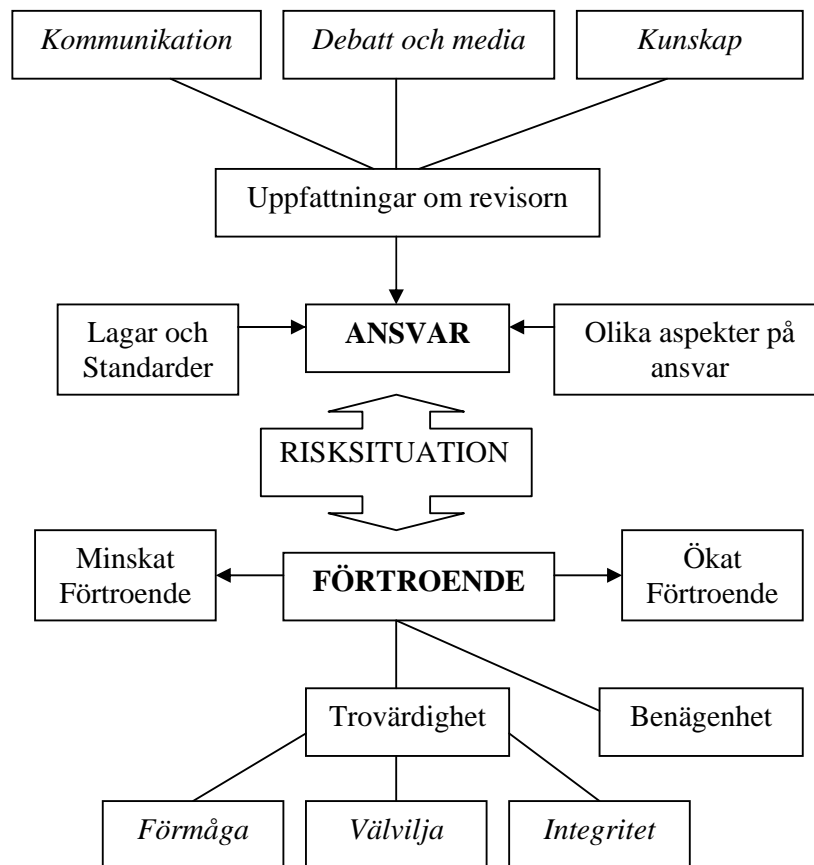
⁸⁰ Arvidson, P, 1980

⁸¹ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995, sid 716

⁸² Brytting, T, 2004

⁸³ Ibid.

Enligt Brytting grundläggs förtroende där den enskilde tar ansvar för det gemensamma bästa och inte enbart eftersträvar egen vinning.⁸⁴ Detta anser även flera andra forskare som benämner denna egenskap som välviljan⁸⁵. Om revisorn endast ser till revisionsbyråns vinning och därmed accepterar uppdrag som egentligen borde tackas nej till, sätts förtroendet på spel, och kan skada aktieägare som har ett grundläggande förtroende för revisorn. En respondent menade att det kan bli motsägelsefullt, då klienter är vad revisorerna lever av. Det är fokus på klienten, menar han, eftersom utan dem har revisorerna ingen verksamhet. Välviljan kan därför vara den faktor som saknas på ett sätt. Vi ser därför ett samband mellan förtroende (välvilja) och klientfokus.



Figur 6.1: Samband mellan ansvar och förtroende. Figuren utgår från Mayer et als modell om förtroende.

Uppfattningar om vad revisorn ansvarar för kan enligt vår undersökning bero på faktorer som kommunikationen mellan klienten och revisorn, kunskapsnivån hos klienten och debatten som förs i media kring ämnet. I lagen och i RS står det klart och tydligt vem som ansvarar för vad. I en risksituation dyker förtroendefrågan upp, vilket

⁸⁴ Brytting, T, 2004

⁸⁵ Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, 1995

är en viktig fråga för både klienten och revisorn. Förtroendet som klienten hyser för revisorn beror på revisorns trovärdighet som bygger på faktorerna förmåga, välvilja och integritet. I denna situation spelar även klientens benägenhet in, dvs. i hur stor utsträckning klienten är villig att hysa förtroende för revisorn.

6.3 Sammanfattade slutsatser

Utifrån bakgrund och problemdiskussion kom vi fram till följande frågeställningar:

- Kommer RS och Svensk kod för bolagsstyrning att öka insikten om revisorns ansvar? Hur kan insikten ökas?
- Kommer klargörandet i ansvarsfördelningen att leda till att allmänheten får ett ökat förtroende för revisorerna?

Den nya RS och Svensk kod för bolagsstyrning innehåller inga nyheter, men båda förtydligar mer och ställer striktare krav på dokumentation och kontroll än tidigare. Det ser vi som en möjlighet för professionen att minimera riskerna för det så kallade förväntningsgapet, dvs. vad som är revisorns egentliga roll i förhållande till de förväntningar som finns.⁸⁶ De förtydliganden som påverkar ansvarsfrågorna är uppdragsbrevet i RS och revisionsutskotten i Svensk kod för bolagsstyrning. Dessa två har den gemensamma faktorn, att de öppnar för nya möjligheter för kommunikationen mellan revisorn och bolagsledningen. Vi anser att ökad och tydlig kommunikation mellan revisor och ledning kan öka insikten om ansvarsfördelningen. En tätare dialog mellan klienten och revisorn ger en möjlighet att reducera eventuella missförstånd. Vi tror därför inte att RS och Bolagskoden kommer att förtydliga ansvaret, i den mening, att klienter och allmänheten får en ökad insikt. Det spelar ändå ingen roll hur mycket lagstiftaren väljer att förtydliga, om inte mottagaren tar till sig av informationen. Vi ser dock möjligheten till en förändring av omvärldens syn på revision och revisorn, som på lång sikt, kan öka insikten om revisorns ansvar.

Vi anser att det finns en koppling mellan ansvar och förtroende för revisorn. Vi tror att förtroendet för revisorn påverkas av uppfattningar om att han/hon har ett större ansvar. Ett steg i rätt riktning, för att öka allmänhetens förtroende för revisorskåren, kan vara att förtydliga ansvarsfördelningen. Enligt teorin ställs begreppet förtroende vid sin spets vid riskabla situationer. Att revisorn skriver på en revisionsberättelse som senare visar sig vara fel, är en riskabel situation. En förutsättning för att RS och Bolagskoden ska öka insikten om ansvarsfördelningen är att även icke revisorer tar del av debatten och har kunskap om vad de innebär. I dagsläget pågår det flera debatter om revisionsfrågor och om revisorns ansvar. Vi tror dock att det är få, bland allmänheten, som tar del av dessa artiklar i affärstidningarna.

⁸⁶ Engerstedt, U & Korsell, L, 2004

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Det vore intressant att göra en kvantitativ studie kring ansvarsfördelningen med flera respondenter. Alternativ till att undersöka ur revisorns synvinkel är att intervjua företagsledning och styrelse. Det vore även intressant att titta närmare på hur ofta revisorn respektive styrelseledamöter anmäls, och hur ofta dessa leder till dom.

Svensk kod för bolagsstyrning har inte börjat gälla i Sverige än. Det vore intressant att undersöka följderna av Bolagskoden. Kommer de svenska börsnoterade bolagen att följa koden och kommer koden att uppfylla sitt syfte? Vad har koden inneburit för relationen mellan revisor och styrelse?

Källförteckning

Aktiebolagslagen (1975:1385)

Andersen, I, "Den uppenbara verkligheten" Studentlitteratur, Lund, 1998

Arvidson, P, "Trovärdighet och förtroende, tillförlitlighet och tillit",
Beredskapsnämnden för psykologiskt försvar, Stockholm, 1980

BDO Revision Västs hemsida: www.bdo.se 2005-05-04

Beck-Friis, U, *Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig*, Svenska dagbladet
(2003-12-08)

Brytting, T, "Förtroendebegreppet i företagsekonomin", Bilaga 3 i
Förtroendekommissionens betänkande, SOU 2004:47

Butler, J.K, 1983, "Reciprocity of trust between professionals and their secretaries",
Psychological Reports", 53: 411-416

Danielsson, Å, *RS utmanar revisorns beteende*, Balans nr 11, 2004

Engerstedt, U & Korsell, L, *Revisorernas anmälningsskyldighet - från "client focus"
mot "public interest"!?*, Balans nr. 10, 2004

Eriksson, L & Wiedersheim-Paul, F, "Att utreda, forska och rapportera", Liber
ekonomi, Malmö, 1999

Europakommissionen, "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

FAR, *Dags för revisorn att ta plats på scenen*, Revisorn i fokus, 2004-11-24

FAR: s Samlingsvolym del II, 2004.

FAR: s Revisionsbok, 2004

Frejs Revisionsbyrå: www.frejs.se 2005-05-04

Gabarro, J, 1978, "The development of trust, influence, and expectations". In A.G.
Athos & J.J

Griffin, K, 1967, "The contribution of studies of source credibility to a theory of
interpersonal trust in the communication department". *Psychological Bulletin*, 68: 104-
120

Halling, P, *Ett samtal om attitydförändringar*, Balans nr. 12, 2004

- Halling, P, *Lars Träff vill möta allmänheten*, Balans nr. 12, 2004
- Halling, P, *Höjningen kommer först i storbolagen*, Balans nr 12, 2004
- Hedquist, R, "TROVÄRDIGHET – en förutsättning för förtroende", Styrelsen för psykologiskt försvar, rapport 182, Stockholm, 2002
- Holme, I M & Solvang, B K, "Forskningsmetodik", Studentlitteratur, Lund, 1991
- Johansson, U, "Om ansvar", Lund University Press, Malmö, 1998
- Kristiansson, B, *Stor variation i svar till Kodgruppen*, Balans nr 11, 2004
- Levander, M, *USA-lag hotar svenska toppchefer*, Dagens Industri (2005-02-25)
- Lieberman, J.K, 1981, "The Litigious society", New York: Basic books.
- Mayer, R.C, Davis, J.H, Schoorman, F.D, "An Integrative model of organizational trust", Academy of Management Review, 1995, Vol. 20, No. 3, 709-734
- Mcfall, L, 1987, "Integrity". Ethics, 98: 5-20
- Merriam, S, "Fallstudien som forskningsmetod", Studentlitteratur, Lund, 1994
- Revisorslag (2001:883)
- Samuelsson, L A, "Controllerhandboken", Industrilitteratur, Stockholm, 2004
- Smith, D, "Redovisningens språk", Studentlitteratur, Lund, 2000
- Solomon, L, 1960, "The influence of some types of power relationships and game strategies upon the development of interpersonal trust". Journal of Abnormal and Social Psychology, 61: 223-230
- SOU 2004: 47 Näringslivet och förtroendet
- SOU 2004:130, Svensk kod för bolagsstyrning
- Vuorenmaa, E, "Trust, control and international corporate integration" www.handels.gu.se/ea2005, OBA024, Tillgänglig: 2005-05-18
- Zand, D.E. 1972, "Trust and managerial problem solving" Administrative Science Quarterly, 17: 229-239
- Öhrlings PricewaterhouseCoopers hemsida: www.pwc.se, 2005-05-04
- Österman, T, "FÖRTROENDE: Några exempel på iakttagelser från en pilotstudie", Styrelsen för psykologiskt försvar, meddelande 148, 1999

Intervjuer:

Götenfelt, Magnus, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2005-05-02

Johansson, Ulf, Frejs Revisionsbyrå, 2005-05-20

Nankler, Ulf, BDO Revision Väst, 2005-05-10

Bilaga 1

Intervjuguide

Inledande frågor om respondenten

Vilken befattning har du på företaget?

Erfarenhet/Antal år i branschen?

Hur har du förvärvat din kunskap inom ämnet/inom vilken avdelning arbetar du?

1. Vad är ditt ansvar gentemot klienten och samhället?
2. Har du känt av att det finns oklarheter om ansvarsfördelningen mellan dig och klienten? Vad är det som är oklart? Varför?
3. Anser du att de gällande lagstiftningen och Revisionsstandarden är tillräckligt för att reglera ansvarsfördelningen mellan revisor och styrelse? Eller krävs det mer lagstiftning?
4. Finns det någon förtydligande/förändring i RS som reglerar ansvarsfördelningen på bättre sätt än revisionsprocessen?
5. Tror du att införandet av Svensk kod för bolagsstyrning kommer att förtydliga ansvarsfördelningen? På vilket sätt?
6. I Sverige har vi förvaltningsrevision där av- eller tillstyrkande av ansvarsfrihet är specifikt svenskt. Vad innebär av- eller tillstyrkandet av ansvarsfrihet för ansvarsfördelningen mellan revisor och styrelse/VD?
7. Med anledning av resonemanget ovan; borde förvaltningsrevisionen bli föremål för en översyn och ifrågasättas?
8. I och med införandet av Svensk kod för bolagsstyrning blir revisionsutskott obligatoriska för noterade bolag. Tror du att införandet av dessa kommer att förtydliga ansvarsfördelningen? På vilket sätt?
9. På vilket sätt kan insikten ökas om revisorns ansvar? Vem bär ansvaret för att förtydliga detta?
10. När något fel upptäcks i redovisningen är det ofta revisorn som hamnar i strålkastarljuset. Vad innebär förtroende i din roll som revisor? (Samhällsfokus)
11. Tror du att en klarare ansvarsfördelning kommer att öka samhällets förtroende för revisorer?
12. Känner du av att förtroendet (från samhället) för revisorn har förändrats under de år du har arbetat? Vad tror du det beror på?

Avslutning

Är det något du vill tillägga som vi har missat att fråga?