



School of Economics
and Commercial Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Integrerad civilekonomutbildning
Kandidatuppsats, ICU2005:23

Revisionsutskott - *Påverkas revisorns oberoende?*

Kandidatuppsats

Cecilia Junger 811221

Alexandra Siebmanns 780419

Handledare:

Thomas Polesie

Företagsekonomi/Redovisning

VT 2005

SAMMANFATTNING

Bakgrund och problem: Revision har fått en ökad betydelse efter flera bolagsskandaler som har orsakat en stor brist på förtroende för bolagsstyrning och finansiell rapportering. Reaktionen till följd av dessa skandaler och krav från den internationella kapitalmarknaden har lett till implementeringen av Svensk Kod för Bolagsstyrning. Syftet med Koden är att bidra till förbättrad styrning av svenska bolag och därigenom öka förtroendet för svenskt näringsliv.

Ett av kraven i Koden är att vissa noterade svenska företag skall införa revisionsutskott. Syftet med dessa utskott är att öka kommunikationen mellan revisorn och styrelsen samt att öka fokus på redovisnings- och revisionsfrågor. Inom utskottens ansvarsområde ligger även att fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får använda sina revisorer till.

Syfte: Vi vill med denna uppsats undersöka om revisorns oberoende kommer att påverkas av revisionsutskotten och i så fall på vilket sätt.

Avgränsningar: Respondenter av intresse för denna uppsats har varit revisorer på någon av de fyra stora revisionsbyråerna samt sakkunniga inom det behandlade ämnet. Kodens effekter för näringslivet i övrigt kommer inte att behandlas, utan endast de avsnitt som berör revisionsutskotten och revisorns oberoende. Oberoendet som utreds är i första hand oberoendet gentemot revisionsutskott och i andra hand oberoendet gentemot företagsledning och styrelse.

Metod: Empirin för denna studie baseras på kvalitativ datainsamling genom intervjuer med revisorer och sakkunniga. Koden har varit en viktig källa för att förstå revisionsutskottens kontext och syfte. Tonvikten i denna uppsats ligger på den deskriptiva undersökningsansatsen även om vissa element kan sägas vara explorativa.

Analys och slutsatser: Revisionsutskotten kommer främst att ha en positiv effekt på revisorns oberoende förutsatt att en praxis för utskotten utvecklas samt att ledamöterna i utskotten besitter den kompetens inom redovisning och revision som krävs. En annan slutsats är att ordet oberoende inte är lämpligt för att definiera förhållandet mellan revisorn och dennes uppdragsgivare då revisorn alltid kommer att vara beroende av lön eller motsvarande och då det är ett uppdragsförhållande.

Förslag till fortsatt forskning: Det vore intressant att göra om uppsatsen när Koden varit igång ett tag. Vidare vore ett annat ämne att undersöka skillnaderna mellan revisorer och sakkunniga vad gäller synen på oberoende.

Nyckelord: revisorns oberoende, revisionsutskott, Svensk Kod för Bolagsstyrning.

FÖRORD

Vi vill tacka...

- vår handledare Thomas Polesie som har bistått oss under skrivandet och som har varit en uteslutande källa för inspiration, material och kontaktförmedling
- Gudrun Baldvinsdottir som har hjälpt oss med allt från petisser till kritiska frågor
- alla respondenter som har delat med sig av sina erfarenheter, åsikter och idéer kring ämnet
- Pär, Johan och Henry som bidragit med idéer och korrekturläsning.

.... och alla andra som på något sätt bidragit till denna uppsats.

Göteborg Juni 2005

Cecilia Junger

Alexandra Siebmanns

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	6
1.1. <i>Bakgrund</i>	6
1.2. <i>Problembeskrivning.....</i>	9
1.3. <i>Syfte.....</i>	9
1.4. <i>Studiens avgränsningar.....</i>	10
1.5. <i>Disposition</i>	11
2. METOD	12
2.1. <i>Undersökningsansats</i>	12
2.2. <i>Angreppssätt</i>	12
2.3. <i>Kvalitativ eller kvantitativ metod.....</i>	13
2.4. <i>Datainsamling.....</i>	14
2.5. <i>Intervjuform.....</i>	14
2.6. <i>Urval av respondenter</i>	15
2.7. <i>Uppsatsens trovärdighet</i>	15
2.7.1. <i>Validitet.....</i>	15
2.7.2. <i>Reliabilitet.....</i>	16
2.7.3. <i>Relevans</i>	16
2.7.4. <i>Källkritik</i>	17
3. TEORETISK REFERENSRAM.....	18
3.1. <i>Svensk Kod för Bolagsstyrning</i>	18
3.1.1. <i>Valberedningen.....</i>	19
3.2. <i>Revisionsutskott</i>	19
3.3. <i>Revision.....</i>	21
3.4. <i>Principal agent-teorin</i>	22
3.5. <i>Oberoende – opartiskhet och självständighet.....</i>	23
3.5.1. <i>Oberoende enligt Grönboken.....</i>	24
3.6. <i>Analysmodellen.....</i>	25
3.6.1. <i>Identifiering av eventuella hot mot oberoendet.....</i>	26
3.6.2. <i>Bedömning av revisorns opartiskhet och självständighet samt motåtgärder.....</i>	27
3.6.3. <i>Dokumentation av prövningen.....</i>	28
4. EMPIRI	29
4.1. <i>Presentation av respondenterna.....</i>	29
4.2. <i>Empiri</i>	30
4.2.1. <i>Oberoende.....</i>	30
4.2.2. <i>Hinder för oberoende.....</i>	31
4.2.3. <i>Svensk Kod för Bolagsstyrning</i>	32
4.2.4. <i>Revisionsutskott.....</i>	34
4.2.5. <i>Revisionsutskottens påverkan på revisorns oberoende.....</i>	35
4.2.6. <i>Implementering av revisionsutskott.....</i>	36
4.2.7. <i>Förberedelser inför implementering av Koden.....</i>	36
4.2.8. <i>Hur kan man stärka revisorns oberoende.....</i>	37

5. ANALYS	38
5.1. <i>Oberoende</i>	38
5.2. <i>Svensk Kod för Bolagsstyrning</i>	40
5.3. <i>Revisionsutskott</i>	40
5.4. <i>Revisionsutskottens påverkan på revisorns oberoende</i>	41
5.5. <i>Förslag på hur man kan stärka revisorns oberoende</i>	42
6. SLUTSATSER	43
6.1. <i>Slutsatser</i>	43
6.2. <i>Förslag till fortsatt forskning</i>	45
7. KÄLLFÖRTECKNING	46

BILAGOR

BILAGA ETT - Intervjufrågor till revisorer

BILAGA TVÅ - Intervjufrågor till sakkunniga

BILAGA TRE - Modell för databearbetning

BILAGA FYRA - Analysmodellen



1. INLEDNING

I detta kapitel ges en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformulering. Därefter beskrivs syftet med uppsatsen samt de avgränsningar vi valt att göra. Slutligen presenteras uppsatsens disposition.

1.1. Bakgrund

Bolagsstyrning eller *Corporate Governance*, handlar om att styra bolag på ett sätt som uppfyller ägarnas krav på avkastning på det investerade kapitalet och därigenom bidrar till samhällsekonomins effektivitet och tillväxt.¹

De senaste åren har flera bolagsskandaler förekommit, både i Sverige och internationellt, vilket gjort att det riktats kritik mot näringslivet. Kritiken har delvis gällt höga ersättningar, felaktig eller missvisande ekonomisk information, otillbörligt utnyttjande av marknadsställning och informationsöverläge samt oklar roll- och ansvarsgräns.²

Samhället i stort är beroende av ett näringsliv som är dynamiskt och värdeskapande och som innehar allmänhetens förtroende. Eftersom majoriteten av det svenska folket numera är aktieägare, direkt eller indirekt, berörs de påtagligt av hur de börsnoterade företagen sköts.³

Bolagsskandalerna inom näringslivet har lett till att en förtroendekris har drabbat västvärldens företagsförvaltning och dess institutioner. Den svaga bolagsförvaltningen och inte sällan aktiernas värdeminskning, har fått aktieägarna att forma proteströrelser, vars budskap har nått politikerna. Detta har lett till en intensifierad debatt om betydelsen av god bolagsstyrning.⁴

De senaste decennierna har mycket hänt internationellt inom området för bolagsstyrning, vilket lett till uppkomsten av mer eller mindre frivilliga regelsamlingar för bolagsstyrning. Sverige har tidigare inte haft någon närmare reglering av frågor för bolagsstyrning utan man har ansett att Aktiebolagslagen varit relativt heltäckande på området.⁵ När nu kodifierad bolagsstyrning vunnit genomslagskraft både i Sverige och internationellt och därmed kraven på öppenhet och kontrollstrukturer ökat, har man i många fall insett att Aktiebolagslagen varit bristfällig.⁶ Utifrån befintliga regler och kutymer har man identifierat ett behov av att införa en mer heltäckande

¹ Svensk Kod för Bolagsstyrning

² FAR INFO nr 5 (2004)

³ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁴ Öhrlings PricewaterhouseCoopers (2004)

⁵ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁶ Öhrlings PricewaterhouseCoopers (2004)



sammanställning av vad som kan sägas utgöra god sed för bolagsstyrning. Med den presenterade Koden får Sverige en regelsamling som skall tillfredsställa detta behov.⁷

Bristen på förtroende för näringslivet har även lett till att betydelsen av revision och redovisning har ökat. Denna brist, hävdar en del forskare i debatten, har medfört att revisionen fått en slags försäkrande betydelse och legitimitet för att redovisningen automatiskt är riktig – vilket inte alltid är fallet.⁸ Vikten av att den finansiella informationen är rättvisande betonas ständigt av börsorgan världen över. Om den finansiella informationen inte stämmer och detta uppdagas medför det att även förtroendet för revisorsyrket försämras.⁹

SVENSK KOD FÖR BOLAGSSTYRNING

Svensk Kod för Bolagsstyrning refereras fortsättningsvis till som Koden.

Syftet med Koden är att återupprätta näringslivets, samhällets och aktiemarknadens förtroende för svenskt näringsliv. Genom detta vill man bli säkerställa tillgången på riskvilligt kapital genom aktieäggande.¹⁰ Utgångspunkten är att Koden i första hand skall gälla bolag noterade på Stockholmsbörsen. Detta förslag stöds av Stockholmsbörsen som har infört Koden som en del av noteringskraven. Till en början kommer Koden endast gälla de svenska bolagen på A-listan och de svenska bolag på O-listan som har ett marknadsvärde över tre miljarder kronor (utländska företag skall följa den kod som gäller i deras hemland). Koden ska tillämpas snarast efter 1 juli 2005 och senast inför bolagsstämmorna 2006.¹¹

Koden kommer inte att vara tvingande utan endast utgöra ett led i självregleringen inom det svenska näringslivet. Koden bygger på principen *följa eller förklara*, dvs ett företag kan avvika från enskilda regler om man avger en förklaring till avvikelsen.¹² Vad som händer med de företag som bryter mot Koden är oklart. Tanken är att de skall drabbas av ”marknadens dom” genom att de tappar i marknadsvärde samt får negativ publicitet i media.¹³

I korthet innebär Koden en tydligare rollfördelning mellan stämman, styrelse och ledning. Stämmans och ordförandens roll kommer att stärkas och förtydligas. Tanken är att styrelsen skall bli mer effektiv och ansvarstagande. Vidare skall majoriteten av ledamöterna vara oberoende av bolaget, varav minst två ledamöter skall vara oberoende av större ägare.¹⁴

⁷ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁸ Power (1997)

⁹ Critical Perspectives on Accounting nr 16 (2005)

¹⁰ Svenska Dagbladet 2004-12-20

¹¹ FAR INFO nr 4 (2005)

¹² Svensk Kod för Bolagsstyrning

¹³ Svenska Dagbladet 2004-12-20

¹⁴ FAR INFO nr 1 (2005)



Styrelsen skall inrätta ett revisionsutskott, som skall bestå av minst tre styrelseledamöter, varav majoriteten skall vara oberoende i förhållande till bolaget och bolagsledningen. Revisionsutskottet har fem huvudsakliga uppgifter. Till dem hör bl a att fortlöpande träffa bolagets revisorer för att diskutera revisionen och synen på bolagets risker, fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får använda sina revisorer till, utvärdera revisionsinsatsen samt biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisorer.¹⁵

Det finns kritiker som hävdar att i praktiken är revisionsutskottens arbete mer komplext än vad som kan regleras i en kod. Det har uppmärksammats att Enrons revisionsutskott följde merparten av föreskrifterna i de flesta bolagskoderna och ändock blev utgången en fullständig kollaps med förluster på över 70 miljarder US-dollar.¹⁶

REVISORN OCH OBEROENDE

I samband med diskussionerna kring näringslivet har fokus även riktats mot revisorn och dennes relation till företaget. Revisionsbyrån Arthur Andersens fall efter Enrons sammanstörtning är ett exempel på hur revisionsbranschen har påverkats av näringslivets dekadens. I debatten nämns att på grund av bristen på integritet hos regering och näringsliv har revision blivit lika riskfullt som rysk roulette.¹⁷ Det finns även de som menar att det ökade trycket på revisorns oberoende beror på svagheter i bolagsstyrningens strukturer.¹⁸ Det råder inga tvivel om att skandalerna i samband med exempelvis finansiell rapportering har skadat revisionsyrket.¹⁹

En annan anledning till att yrkeskåren har drabbats av kritik anses vara att fokus har flyttats bort från revisionen genom ett ökande antal konsultuppdrag. Branschen har stegvis utvecklats från att enbart ha varit inriktad på revision till att även tillhandahålla andra tjänster.²⁰

Enligt FAR måste en revisor, för att kunna räknas som oberoende, stå fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter så att revisorns handlingsutrymme kan räknas som helt obeskuret.²¹

¹⁵ Svensk Kod för Bolagsstyrning

¹⁶ Spira (2002)

¹⁷ Critical Perspective on Accounting nr 15 (2004) Ashby-Morrison

¹⁸ Critical Perspectives on Accounting nr 9 (1998)

¹⁹ Critical Perspectives on Accounting nr 15 (2004) Arnold, de Lange

²⁰ Wyatt (2003)

²¹ FARs Samlingsvolym del 2 (2005)



1.2. Problembeskrivning

Att locka investerare kräver som nämnts tidigare förtroende för att företagen sköter sina finanser på ett tillfredsställande sätt. För att stärka detta förtroende har marknaden ställt krav på införandet av ramverk, som ska bidra till att förbättra svensk bolagsstyrning. En viktig del är tilltron till de finansiella rapporter som företagen levererar och som har kommit att få allt större betydelse på kapitalmarknaden.²²

Då Koden är ett nytt fenomen inom svenskt näringsliv och då den kan antas ha en viss inverkan på hur samarbetet kommer att ske mellan revisor och styrelse i de större bolagen anser vi att det vore intressant att belysa effekterna av detta samarbete. Kan Koden genom att förespråka införandet av revisionsutskott bidra till att stärka revisorns oberoende? Kan ett nära samarbete mellan revisorer och revisionsutskott få negativa konsekvenser för oberoendet?

Frågan den här uppsatsen belyser är därför följande:

➤ **Har revisionsutskotten någon påverkan på revisorns oberoende?**

För att kunna besvara ovanstående frågeställning måste även följande delfrågor besvaras:

- Vad är revision?
- Vad är oberoende?
- Hur redogör man för oberoende?
- Hur fungerar ett revisionsutskott?

1.3. Syfte

För att en kod som bygger på självreglering ska få genomslagskraft krävs det att den tas på allvar och ger ett verkligt bidrag till att stärka förtroendet för svenskt näringsliv. En viktig del i att stärka detta förtroende är att revisorn kan anses vara oberoende.²³

Med denna uppsats vill vi göra ett försök till att undersöka om och i så fall hur detta oberoende kommer att påverkas i och med implementeringen av revisionsutskott som föreskrivs av Koden.

Det primära syftet med uppsatsen är att, genom intervjuer med revisorer samt andra sakkunniga inom området, utreda deras tankar och erfarenheter kring ämnet för att kunna diskutera om och hur revisorns oberoende påverkas av revisionsutskotten. Vi vill genom denna uppsats bidra till diskussionen kring Koden och kring revisorskårens förhållningssätt till revisionsutskotten.

²² Svensk Kod för Bolagsstyrning

²³ FARs revisionsbok (2004)



1.4. Studiens avgränsningar

Svensk Kod för Bolagsstyrning är en omfattande rekommendation som får effekter på en rad olika områden för ett företag, exempelvis intern kontroll, finansiell rapportering och styrelsearbete. I denna uppsats har vi valt att avgränsa oss till att fokusera på huruvida uppkomsten av revisionsutskott kommer att påverka revisorns oberoende. Uppsatsen kommer inte att gå in på djupet över Kodens effekter för företagen eller revisorerna i övrigt utan endast ge en övergripande innebördsbeskrivning. Koden ges dock en omfattande plats i uppsatsen, då den är grundläggande för att förstå revisionsutskottens tänkta bidrag och funktion. Element i Koden som berör revisionsutskott och revisorer har, i den mån de kan anses ha en betydande inverkan på det vår frågeställning behandlar, inkluderats.

För att utreda revisorns oberoende har bl a Analysmodellen och övrig relevant reglering berörts. Syftet med denna uppsats är inte att göra en utvärdering av dessa utan endast att förtydliga begreppet oberoende och för att visa hur oberoende fungerar i praktiken.

Hur en revisionsprocess går till, revisorns kompetens och andra områden som i sig är intressanta, har inte ansetts vara relevanta för att utreda revisorns oberoende och revisionsutskotten.

Vad gäller revisorns oberoende är det i första hand oberoende gentemot revisionsutskott och i andra hand oberoende gentemot företagsledningen och styrelsen som frågeställningen har sin utgångspunkt i. Vi avser inte att behandla oberoende gentemot någon annan part som exempelvis stat eller aktieägare.

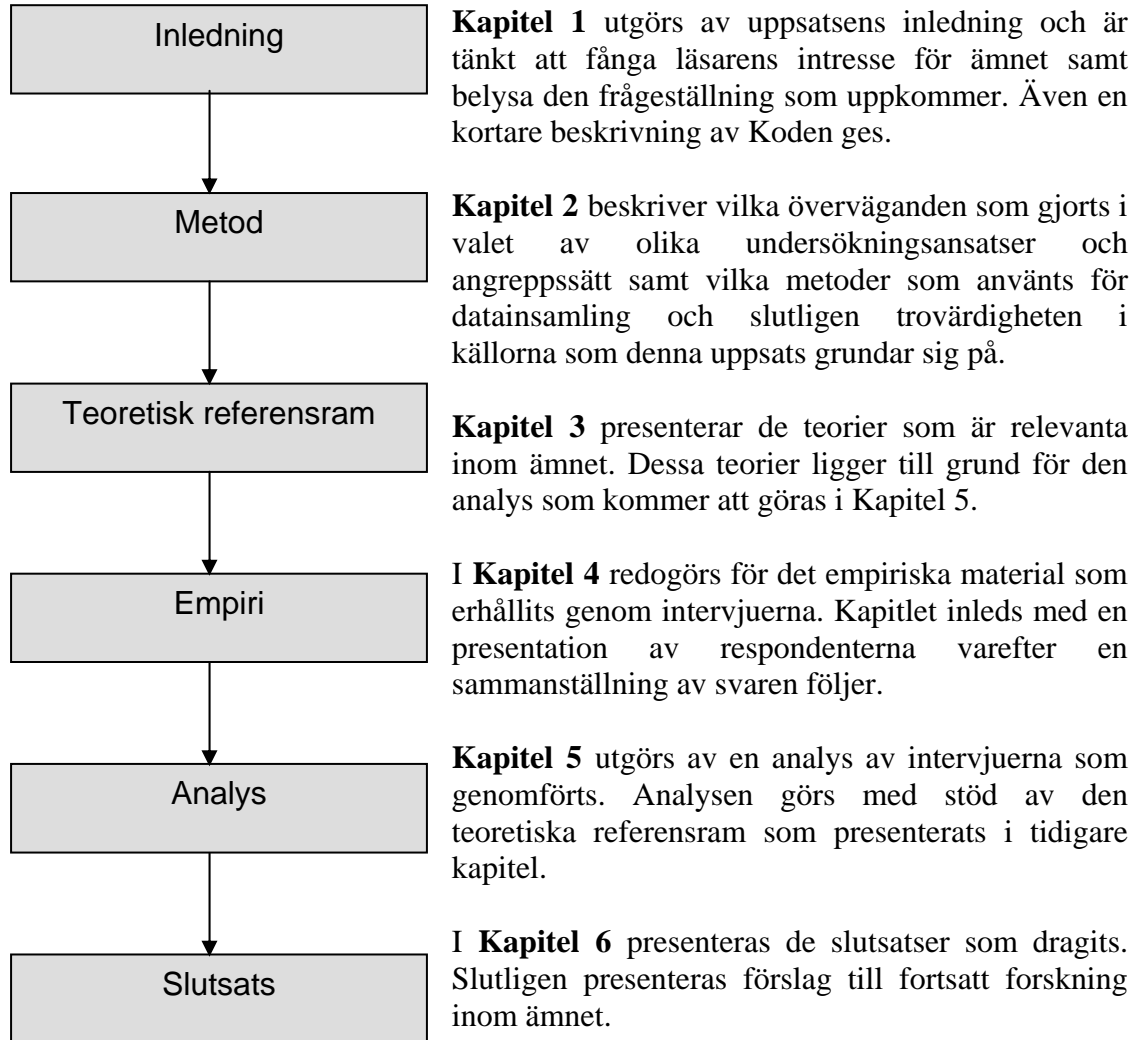
Vi har även valt att avgränsa oss i urvalet av respondenter, där enbart personer som har särskild kunskap inom området har intervjuats, d v s aktiva revisorer samt sakkunniga inom området revision och redovisning. Då Koden är avsedd för svenskt näringsliv har enbart svenska revisorer och sakkunniga intervjuats.

Denna undersökning görs inte ur något speciellt perspektiv, alltså inte enbart ur revisorns eller ur revisionsutskottens synvinkel, utan syftar till att vara en objektiv analys av förhållandet däremellan.



1.5. Disposition

Nedan följer en översikt över hur uppsatsens upplägg är disponerat.





2. METOD

Detta kapitel redogör för de metodval som gjorts under uppsatsskrivandets gång. En diskussion kring metod skall hjälpa läsaren att bedöma uppsatsen samt underlätta förståelsen för uppsatsens genomförande. Metod är det verktyg som används för att uppnå en undersöknings målsättning, men kan även ses som ett sätt att besvara en frågeställning och komma fram till ny kunskap.²⁴

2.1. Undersökningsansats

Undersökningar kan bedrivas på flera sätt. De två vanligast förekommande är dock explorativa eller deskriptiva undersökningar.

En explorativ forskningsansats anses vara optimal då ett problem är klart avgränsat eller då forskarens kunskaper i ämnet kan sägas vara begränsade.²⁵ Syftet med en explorativ ansats är att inhämta så mycket kunskap som möjligt om ett bestämt problemområde.²⁶

Deskriptiva undersökningar lämpar sig bäst då kunskapen om ett visst problem har en viss grundsubstans.²⁷ Denna ansats syftar till att göra en beskrivande studie av ett särskilt fenomen.²⁸

Tonvikten i denna uppsats ligger på den deskriptiva undersökningsansatsen även om vissa element kan sägas vara explorativa. Vid avgränsningen av ämnet har vi främst valt den explorativa ansatsen med motiveringen att våra kunskaper inom ämnet är begränsade. Under arbetet med intervjuer och i analysfasen har syftet dock främst varit att beskriva det valda problemet. Därför har en deskriptiv ansats valts i dessa moment.

2.2. Angreppssätt

Induktiv eller deduktiv metod används för att dra vetenskapliga slutsatser.²⁹ Det induktiva angreppssättet innebär att slutsatser dras av empiriska data vilket Holme och Solvang (1997) beskriver som upptäckens väg. Svagheten med detta tillvägagångssätt är att slutsatserna sällan grundas på samtliga, möjliga observationer.³⁰ Deduktion kan sägas vara mer formaliserad och innebär att man gör en logisk slutledning.³¹ Man granskar således om resonemanget är logiskt sammanhängande och även

²⁴ Holme, Solvang (1997)

²⁵ Lekvall, Wahlbin (2001)

²⁶ Patel, Davidson (2003)

²⁷ Ibid

²⁸ Andersen (1998)

²⁹ Wiedersheim-Paul, Eriksson (2001)

³⁰ Ibid

³¹ Ibid



resonemangets förutsättningar. Hypoteser härleds alltså ur teorin som man sedan prövar i empirin.³²

Vi har valt att angripa problemet genom att kombinera ovan angivna metoder på ett sätt som benämns abduktion. Denna metod går iterativt mellan teori och empiri. Genom detta tillvägagångssätt kan man tillgodogöra sig tidigare kunskap samtidigt som man reflekterar över inhämtat empiriskt material.³³

2.3. Kvalitativ eller kvantitativ metod

Det finns två metoder att genomföra undersökningar på: den kvalitativa metoden och den kvantitativa metoden.³⁴ Uppdelningen görs främst efter hur man väljer att generera, bearbeta och analysera information som man har samlat in.³⁵

KVANTITATIV METOD

Karaktäristiskt för den kvantitativa metoden är form och struktur. Detta tillvägagångssätt lämpar sig bäst när forskaren försöker utröna helhetsbilden genom mått som det gemensamma, det genomsnittliga och det representativa. Metoden visar den kvantitativa spridningen i materialet och underlättar jämförelser.³⁶

KVALITATIV METOD

Den kvalitativa metoden innebär att datainsamlingen görs i form av mjuka data som exempelvis intervjuer och tolkade analyser.³⁷ Metoden ger en informell ansats med syfte att öka förståelsen för det som studeras. Fördelen med detta tillvägagångssätt är att det visar på helheten. Denna helhetsbild möjliggörs genom närkontakt med de undersökta enheterna och skapar en inblick i den enskildes livssituation, ett s k aktörsperspektiv.³⁸ Ett aktörsperspektiv lägger tyngdpunkten på aktörernas verklighet och baseras på en dialog med aktörerna.³⁹

Uppsatsens problemformulering är det främsta kriteriet för val av dessa två metoder.⁴⁰ Då syftet med denna uppsats är att bidra till ökad förståelse kring revisorns oberoende i förhållande till revisionsutskotten har vi valt att använda oss av den kvalitativa metoden. Metodvalet kan även motiveras med att då oberoende är ett begrepp som är öppet för tolkning kan en kvalitativ metod bättre fånga upp tankar och reflektioner kring begreppets innebörd.

³² Wiedersheim-Paul, Eriksson (2001)

³³ Holme, Solvang (1997)

³⁴ Ibid

³⁵ Patel, Davidson (2003)

³⁶ Holme, Solvang (1997)

³⁷ Patel, Davidson (2003)

³⁸ Holme, Solvang (1997)

³⁹ Bruzelius, Skärvad (2000)

⁴⁰ Patel Davidson (2003)



2.4. Datainsamling

Data som samlas in för en undersökning kan delas in i primär- och sekundärdata. Nedan redogörs för hur de representeras i uppsatsen samt hur de samlats in.

PRIMÄRDATA

Primärdata är de data som forskaren samlar in på egen hand.⁴¹ I uppsatsen utgörs primärdata främst av intervjuer, där intervjuaren söker fånga respondentens uppfattning eller upplevelser. Insamlade intervjudata har behandlats enligt en allmän modell för kvalitativ databearbetning.⁴² (Se Bilaga 3)

Respondenterna är uppdelade på sakkunniga och revisorer. Frågorna är något annorlunda utformade efter respektive grupp. Skillnaden består främst i frågor om hur revisorerna hade förberett sig inför samarbetet med revisionsutskott och om de märkt någon förändring hos företagen. Intervjuguiden finns bifogad i Bilaga 1 respektive Bilaga 2. Uppdelningen på sakkunniga och revisorer är främst relevant för empiri- och analysavsnitten. Med beteckningen respondenter avses nedan båda grupperna om inte annat specificeras.

SEKUNDÄRDATA

Sekundärdata utgörs av data som samlats in av andra personer och för ett annat syfte.⁴³ Dessa har inhämtats ifrån sökningar i GUNDA⁴⁴ och Mediaarkivet. Vidare har vi använt oss av böcker, artiklar och forskningsrapporter. Vad gäller Koden har vi för att förstå bakgrunden till Koden även läst betänkanden och remissvar. Dessa används dock inte i texten nedan då det endast är den slutgiltiga versionen av Koden som är aktuell för vår frågeställning. Den slutgiltiga versionen betecknas i källförteckningen som (SOU 2004:130) men i texten hänvisas för tydlighetens skull till Svensk Kod för Bolagsstyrning.

Sekundärdata har varit av stor vikt för att få en bakgrundsbild av ämnet samt för att förstå debatten kring revisionsutskott och oberoende. De vetenskapliga tidskrifter som har använts är främst *Balans* och *Critical Perspectives on Accounting*. En del artiklar söktes upp på rekommendationer av respondenterna.

2.5. Intervjuform

Intervjuerna ägde rum på respondenternas arbetsplats med undantag för en intervju som genomfördes per telefon. Den första kontakten togs i samtliga fall per telefon.

Innan intervjutillfället skickades information ut till respondenterna vad frågorna skulle beröra. (Se Bilaga 1 och 2) Detta för att öka svarens tillförlitlighet samt för att ge

⁴¹ Andersen (1998)

⁴² Lantz (1993)

⁴³ Andersen (1998)

⁴⁴ Göteborgs Universitets databas



respondenterna tid till eftertanke kring ämnet. Vad gäller de sakkunniga har författarna valt att låta deras namn framgå medan revisorerna benämns Revisor A, B och C. Detta upplägg valdes för att revisorerna inte skulle känna att de representerar byrån eller någon allmänt hållen uppfattning utan skall kunna svara öppenhjärtigt.

Merparten av intervjuerna spelades in på en bandspelare, som låg synlig för respondenterna under hela intervjun. Respondenterna tillfrågades om de hade något emot att samtalet spelas in. Två av respondenterna avstod från att bli inspelade.

2.6. Urval av respondenter

Urvalet av respondenter gjordes tillsammans med handledaren. Vissa av respondenterna hade dock inte möjlighet att medverka i en intervju. Detta bortfall täcktes av nya respondenter vilka rekommenderades av de först utvalda respondenterna. Hela bortfallet kunde dock inte täckas då många respondenter tackade nej alltför sent.

Respondenterna utsågs efter kriterier bestående av bl a kunskap och insikt i revisionsbranschen, erfarenhet och yrke. Vi ansåg att det var viktigt att inte enbart revisorer intervjuades utan även personer med insikt i ämnet, som står utanför yrkeskåren. Detta val gjordes för att fånga upp dynamiken i ämnet och för att förstå de olika aspekterna bättre.

Vi har försökt få en så bred representation av de fyra stora redovisningsbyråerna (Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers) som möjligt bland de revisorer som intervjuades. Vi prioriterade främst de större byråerna då det oftast är dessa som reviderar börsbolag, som är först ut att beröras av Koden.

2.7. Uppsatsens trovärdighet

Nedan följer resonemang kring uppsatsens trovärdighet utifrån de klassiska begreppen validitet, reliabilitet, relevans samt källkritik. Författare bör vara såväl källkritiska som självkritiska för att undvika att studien skapar en falsk bild.⁴⁵

2.7.1. Validitet

Uppsatsen förmåga att mäta det som den avser att mäta benämns validitet.⁴⁶ Hög validitet uppstår genom en välutformad frågeställning, så att det klart framgår vad som skall mätas och att detta verkligen mäts.⁴⁷ Validitet kan delas upp på *inre* och *yttre* validitet. Inre validitet beror på hur väl undersökningen mäter det som den avser att mäta.⁴⁸ Fördelen med personliga intervjuer är att man vid oklarheter kan precisera sig samt möjliggöra att ställa följdfrågor och försäkra sig om att forskningsfrågan

⁴⁵ Ejvegård (1993)

⁴⁶ Wiedersheim-Paul, Eriksson (1998)

⁴⁷ Patel, Davidson (2003)

⁴⁸ Merriam (1994)



uppfattats på samma vis av intervjuare och respondent. Detta bidrar till att öka den inre validiteten i undersökningen.

Yttre validitet visar om resultaten av en vetenskaplig undersökning är överförbara eller generaliserbara.⁴⁹ En viktig grund för detta är att den empiriska grunden är riktig. Då våra kunskaper i ämnet är begränsade uppstår ett beroende av att den empiri som framkommer under insamlingen är riktig.

Syftet med den här uppsatsen är dock inte att komma fram till några allmängiltiga slutsatser utan att bidra till diskussionen kring revisorns oberoende och hur det påverkas av införandet av revisionsutskott.

Något som kan sänka validiteten i studien är intervjuareffekten, d v s att respondenten känner sig påverkad av intervjuarens identitet⁵⁰. Ett försök att kringgå detta gjordes genom att frågorna skickades ut till respondenterna ett par dagar innan intervjun så att dessa kunde förbereda sig. Majoriteten av respondenterna korrekturläste sammanställningen av svaren som skickades till dem efter intervjuerna.

2.7.2. Reliabilitet

Reliabiliteten behandlar huruvida ett mätinstrument är tillförlitligt och användbart. Om ett och samma mätinstrument ger olika utslag beroende på användaren kan detta inte räknas som tillförlitligt. Något annat som kan sänka reliabiliteten är om forskaren själv utformar sitt mätinstrument.⁵¹ I denna uppsats kan reliabiliteten dras ned genom att intervjufrågorna har utformats på egen hand. Det är möjligt att andra forskare skulle kunna komma fram till ett annorlunda resultat med samma frågor eller med ett större urval.

En studies tillförlitlighet är relaterad till intervjuarens förmåga eftersom tolkningsfel kan uppstå vid inhämtningen av svar.⁵² För att öka reliabiliteten har vi båda valt att närvara vid samtliga intervjuer. En övervägande del av intervjuerna har spelats in med samma syfte.

2.7.3. Relevans

Uppsatsens teoretiska relevans grundar sig i att det tidigare på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet inte gjorts någon undersökning som djupgående behandlar hur revisionsutskotten som föreskrivs av Koden påverkar revisorns oberoende.⁵³ Vi vill genom denna studie bidra till ökad förståelse för ämnets komplexitet.

⁴⁹ Merriam (1994)

⁵⁰ Patel, Davidson (2003)

⁵¹ Ibid

⁵² Ibid

⁵³ Wiedersheim-Paul, Eriksson (2001)



Uppsatsen ska vara skriven så att såväl revisorer som lekmän ska kunna erhålla förståelse och insikt i ämnet. Detta kallas även för praktisk relevans.⁵⁴

2.7.4. Källkritik

Vid granskande av litteratur, andra tryckta källor samt Internet har vi försökt att i möjligaste mån vara kritiska. Vi är medvetna om att källor kan framställas något subjektivt och har därför försökt ta hänsyn till detta under studiens gång.

Det finns en möjlighet att ett större urval skulle kunna påvisa starkare mönster än vad uppsatsens urval har gjort. Svårigheten att få tag på insatta respondenter samt tidsbrist har dock begränsat möjligheten till detta.

Vi är medvetna om att revisorernas anonymitet kan ha negativa effekter på deras svar men vi anser att anonymiteten var viktig för att få fram deras egna åsikter och erfarenheter.

⁵⁴ Wiedersheim-Paul, Eriksson (2001)



3. TEORETISK REFERENSRAM

Här presenteras den teoretiska referensram som denna studie bygger på, och som kommer att utgöra ramen för analys och slutsats.

3.1. Svensk Kod för Bolagsstyrning

I och med att den slutliga versionen av Svensk Kod för Bolagsstyrning presenterades den 16 december 2004, har Sverige fått en samlad kod för bolagsstyrning. Arbetet med att utveckla Koden har bedrivits inom en särskild arbetsgrupp, den s k Kodgruppen. Framtagandet har skett i samverkan mellan Förtroendekommissionen och följande organ och organisationer i näringslivet: Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Näringslivets Börskommitté, Stockholmsbörsen, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Aktiesparares Riksförbund och Sveriges Försäkringsförbund.⁵⁵

Förtroendekommissionen har fått regeringens uppdrag att ta reda på om och i så fall vad som behöver göras för att stärka och säkerställa förtroendet för det svenska näringslivet. Kodgruppen är den grupp som tillsattes för att utarbeta ett förslag till kod för bolagsstyrning för svenska företag.⁵⁶

Initiativet till Koden bygger på den gemensamma uppfattningen inom Förtroendekommissionen och Kodgruppen att det finns utrymme för att förbättra svensk bolagsstyrning och att en väl förankrad kod kan bidra till att åstadkomma detta. Större, noterade bolag är tänkta att tjäna som exempel för mindre bolag i och med att dessa är först ut med implementeringen. Koden skall utgöra ett led i självregleringen inom det svenska näringslivet. Det övergripande syftet är att bidra till förbättrad styrning av svenska bolag vilket i sin tur skall främja förtroendet för näringslivet och även främja tillgången på utländskt riskkapital.⁵⁷

Koden tydliggör ansvarsfördelningen inom styrelsen, samt även vilka områden som styrelsen skall svara för. Dessa områden innefattar bl a intern kontroll, relationen med revisorn och finansiell rapportering.⁵⁸

Principen *följ eller förklara* tillämpas såväl i Koden som i flertalet internationella koder. Principen innebär att ett företag som tillämpar Koden kan göra avvikelser ifrån enskilda regler men måste då avge förklaringar till avvikelserna. Samtliga regler måste alltså inte följas. Avgörande är vilka motiv som finns till avvikelserna. Kodgruppen menar att genom denna princip har ambitionsnivån i Koden blivit högre än om reglerna varit indispositiva, då tvingande krav måste anpassas mer efter vad som är

⁵⁵ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁵⁶ www.sou.gov.se

⁵⁷ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁵⁸ Ibid



rimligt för helheten. I Koden återfinns dock inga regler för hur avvikelser skall motiveras utan detta skall den enskilda styrelsen ta hänsyn till. Man förutsätter att marknaden kommer att bedöma huruvida förklaringen är rimlig eller inte.⁵⁹

Koden behandlar det beslutssystem genom vilket ägarna direkt och indirekt styr bolaget. Reglerna är utformade som anvisningar och mottagare av dessa är i de flesta fall styrelsen, men vissa regler avser även bolagsstämman, revisorerna och bolagsledningen.⁶⁰

Årsredovisningens utseende kommer att förändras i och med implementeringen av Koden. Styrelsen och verkställande direktören skall omedelbart före underskrifterna i årsredovisningen, lämna en försäkran att, såvitt de känner till, lämnade uppgifter är i enlighet med god redovisningssed och stämmer med de faktiska förhållandena samt att inget av väsentlig betydelse har utelämnats. Tidigare fanns en sådan försäkran främst i revisionsberättelsen.⁶¹

3.1.1. Valberedningen

Koden föreslår att val av styrelse och revisor skall ske genom en process som styrs och struktureras av ägarna och som skall bidra till ökad transparens och inflytande för ägarna. Denna process skall utföras av en s k valberedning som även skall presentera förslag på revisor och dennes arvodering. Valberedningen utses på bolagsstämman. Det åligger även valberedningen att förse aktieägarna med information som kan vara av betydelse vid val av revisor, exempelvis kompetens och oberoende. Vidare skall man upplysa om omfattningen av den rekommenderade revisorns icke-revisionstjänster gentemot företaget under de senaste tre åren samt hur länge revisorn haft uppdraget.⁶²

3.2. Revisionsutskott

Styrelsen skall, enligt Koden, även inrätta ett revisionsutskott som skall bestå av minst tre styrelseledamöter.⁶³ Revisionsutskottet är behörigt att agera inom sitt mandat på styrelsens vägnar.⁶⁴

Styrelsen är ytterst ansvarig för redovisningen och den interna kontrollen i företaget. Därför är det med styrelsen som revisorerna bör kommunicera när det gäller övergripande frågor om revisionsarbetet, samordningen med internrevisionen, synen på företagets risker o s v.⁶⁵ När ett revisionsutskott inrättas är det sannolikt att kommunikationen mellan utskottet och revisorn kommer att öka. Denna

⁵⁹ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁶⁰ Ibid

⁶¹ Ibid

⁶² Ibid

⁶³ Ibid

⁶⁴ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

⁶⁵ Svensk Kod för Bolagsstyrning



kommunikation skall inte ersätta revisorernas direktkontakt med styrelsen i sin helhet. Revisorn skall enligt god revisionsred kommunicera med hela styrelsen minst en gång per år.⁶⁶

Revisionsutskottet skall:⁶⁷

- svara för beredningen av styrelsens arbete med att kvalitetssäkra bolagets finansiella rapportering
- fortlöpande träffa bolagets revisor för att informera sig om revisionens inriktning och omfattning samt diskutera samordningen mellan den externa och interna revisionen och synen på bolagets risker
- fastställa riktlinjer för vilka andra tjänster än revision som bolaget får upphandla av bolagets revisor
- utvärdera revisionsinsatsen och informera bolagets valberedning eller i förekommande fall särskilda valberedning om resultatet av utvärderingen
- biträda valberedningen vid framtagandet av förslag till revisor och arvodering av revisionsinsatsen

Eftersom revisionsutskottet är ett arbetsutskott till styrelsen, och styrelsen bär det fulla ansvaret, krävs att utskottet har en väl fungerande avrapportering till styrelsen i sin helhet.⁶⁸

I Sverige finns ingen bredare erfarenhet av revisionsutskott. De har visserligen existerat under tid i några börsbolag i Sverige, men någon vedertagen praxis för ett svenskt revisionsutskotts verksamhet och uppgifter har inte funnits tidigare.⁶⁹

Inrättandet av revisionsutskott är enligt Kodgruppens mening ett sätt att försöka ändra mönstret för kommunikation mellan företagets revisor och företaget. En sådan förändring i kontaktmönstret är enligt kommissionen svår att säkerställa om ett revisionsutskott inte inrättas. Kodgruppens utgångspunkt är att det skall finnas ett revisionsutskott i alla svenska börsföretag.⁷⁰

När det gäller revisionsutskottets sammansättning skall styrelsens ordförande inte vara ordförande i utskottet; däremot bör inget förbud uppställas mot att han eller hon är ledamot i utskottet. Kodgruppen anser att man bör uppställa ett krav på oberoende på utskottets ledamöter och föreslår därför att utskottets ledamöter, med undantag för styrelseordföranden, skall vara oberoende av bolaget. Man anser vidare att det behövs ett krav på att minst en ledamot skall vara oberoende från större ägare.⁷¹ Dessa krav finns upptagna i Koden.⁷²

⁶⁶ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

⁶⁷ Svensk Kod för Bolagsstyrning

⁶⁸ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

⁶⁹ Ibid

⁷⁰ Engerstedt (2004)

⁷¹ Ibid

⁷² Svensk Kod för Bolagsstyrning



Till skillnad från utländska koder finns det i Koden inga särskilda kompetenskrav angivna för revisionsutskottets ledamöter. I de utländska motsvarigheterna uppställs krav på att minst en ledamot skall inneha särskild kompetens och redovisningsfrågor.⁷³ Enligt FARs skrift om *”Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan”* bör dock en ledamot besitta kompetens och erfarenhet i redovisningsfrågor och andra frågor inom utskottets ansvarsområde.

Upplysningar skall enligt Koden lämnas i en bolagsstyrningsrapport. Där skall även ingå hur företaget säkerställer kvaliteten i de finansiella rapporterna och kommunicerar med revisorn, samt om bolagsstyrningsrapporten granskats av revisorn.⁷⁴

3.3. Revision

Diskussionen kring de mekanismer som styr ett bolags sunda utveckling handlar ofta om behovet av att möjliggöra för bolagsledningen att på ett effektivt sätt bedriva verksamheten och samtidigt säkra tilltron till ledningens förmåga att vilja göra detta.⁷⁵

Intressenter såsom kreditgivare, ägare, leverantörer, kunder, anställda samt stat och kommun, måste kunna lita på den ekonomiska informationen för att kunna ta beslut om huruvida en kund eller leverantör kan fullfölja sina åtaganden. Revision är ett hjälpmedel för att effektivisera parternas integration med varandra och för att stärka förtroendet och är därför en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle.⁷⁶

Enligt FARs yrkesetiska regler är det av intresse för näringsliv och samhälle att det finns en kår av oberoende revisorer med uppgift att granska huruvida den ekonomiska informationen ger en rättvisande bild av det ekonomiska läget.⁷⁷ Detta är viktigt eftersom ett ökat oberoende hos revisorn ger en mer pålitlig finansiell information vilket gör att informationsrisken blir lägre och så även kapitalkostnaderna.⁷⁸

Revision handlar alltså om att med en professionell skepticism kunna planera, granska, bedöma och i slutändan lämna en revisionsberättelse, i vilken revisorn gör uttalanden om företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Detta uttalande kan ses som en kvalitetsstämpel och ligger till grund för de olika intressenternas beslut. Revisorns uppgift är därför att skaffa sig tillräckliga underlag för att basera sina uttalanden på. Revisorn skall även bedöma risken för oegentligheter och fel som väsentligt kan påverka bolagets resultat och ställning.⁷⁹ Om en revisor misslyckas med att upptäcka

⁷³ Ernst & Young (2005)

⁷⁴ Blix, Thorell (2005)

⁷⁵ Diamant (2004)

⁷⁶ FARs revisionsbok (2004)

⁷⁷ Ibid

⁷⁸ The CPA Journal (2003)

⁷⁹ FARs revisionsbok (2004)



betydelsefulla fel i redovisningen kan det leda till förluster hos dem som investerat i bolaget, men även till att allmänheten tappar förtroende för företag och institutioner.⁸⁰

Krav på revision regleras i Aktiebolagslagen (1975:1385), Revisorslagen (2001:883), Revisorsförordningen samt i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden.⁸¹ Enligt Aktiebolagslagen (1975:1385) blir en revisor vald av företagets ägare på bolagsstämman. Även om revisorerna utses av ägarna tjänar de även en rad andra intressenter som kan ha nytta av företagets information. En revisor blir vald på fyra år men det finns inga hinder för omval. Revisorn kan avsättas när som helst. För att säkerställa revisorns oberoende är det i Sverige med bakgrund av Aktiebolagslagen (1975:1385) förenligt med god revisionssed att byta ut revisorn vart åttonde år. En förutsättning för omval är en prövning enligt Analysmodellen, som beskrivs närmare i stycke 3.5.⁸²

En revisor kan uppträda i olika roller. Den vanligaste rollen är granskare av ekonomisk information och av företagets förvaltning.⁸³

Att anlita en revisor för andra uppdrag än revision, så kallade icke-revisionstjänster, är förknippat med vissa restriktioner. Sidouppdragets natur kan medföra att revisorn inte förblir helt självständig och opartisk.⁸⁴ I Aktiebolagslagens jävsregler finns även andra förhållanden beskrivna som kan leda till att dessa två förhållningssätt äventyras. Dessa beskrivs närmare i nedanstående avsnitt om oberoende.

Icke-revisionstjänster är enligt Revisorslagen (2001:883) rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet.

3.4. Principal agent-teorin

Revisionens funktion är att tillfredsställa behovet utav viss information och att samtidigt låta denna vara föremål för granskning. Detta har i anglosaxisk litteratur förklarats med den så kallade *principal agent-teorin*. Bolagsledningen fungerar, enligt teorin, som en agent för bolagets ägare, de så kallade principalerna. Utgångspunkten är att det skett en separation mellan ägande och förvaltning av bolaget. Samtidigt finns det en inbyggd motsättning mellan ledningens och principalernas intressen då båda har intresse av att maximera sitt välstånd. Dessa incitament kan leda till att bolagsledningen väljer att agera i eget intresse och därmed på bekostnad av principalernas. Det finns två sätt att säkra ledningens lojalitet mot bolagets ägare. Antingen kan man belöna personer i ledande ställning på ett sätt så att deras ställning jämföras med ägarnas eller så måste bolagsledningen övervakas. Då det kan anses som svårt att hitta ett belöningsystem som är tillräckligt effektivt är övervakning det bästa

⁸⁰ Bazerman et al (1997)

⁸¹ FARs revisionsbok (2004)

⁸² Ibid

⁸³ Ibid

⁸⁴ Ibid



alternativet. Övervakningens funktion är att möjliggöra för principalen att bedöma hur agenten handhar skötseln av principalens intressen i bolaget. Lagstiftningen har uppställt krav på att bolag måste skaffa sig en övervakningsmekanism och svara för att denna fungerar. Revisorns uppgift blir här att kontrollera om de personer som fått bolagsstämmans uppdrag att sköta bolagets förvaltning uppfyller sina åtaganden mot de relevanta intressenterna.⁸⁵

3.5. Oberoende – opartiskhet och självständighet

Ordet oberoende betyder enligt *Svenska Akademiens ordlista* någon eller något som icke står i avhängighets-, underdånighetsförhållande till eller beroende av någon eller något. Vidare finns betydelser som fri och självständig.⁸⁶

En av förutsättningarna inom revisionsyrket är att man i alla lägen är oberoende, d v s opartisk och självständig inför sin klient. Oberoende tillsammans med tystnadsplikt är grundkrav för att revisorn inför omvärlden skall kunna skapa ett förtroende.⁸⁷ En tredje grundsten i revisionsyrket är enligt FARs yrkesetiska regler revisorns kompetens och yrkesutövning.⁸⁸

Begreppet oberoende används dock inte i Revisorslagen (2001:883) utan man använder istället opartiskhet och självständighet. Anledningen till detta motiveras i ett betänkande av Revisionsbolagsutredningen där man anser att det inte finns något absolut oberoende i mänskliga sammanhang. Ordet oberoende ger intryck av att en revisor är fri från alla sorters personliga, ekonomiska eller övriga relationer som på något sätt kan medföra ett beroende, vilket i praktiken är svårt att säkerställa. Därför bör begreppet inte användas fristående då det kan skapa missförstånd om ett absolut tillstånd som är svårt att uppnå.⁸⁹

Den praktiska betydelsen av begreppen opartiskhet och självständighet avser revisorns förmåga att utföra sitt uppdrag utan sidoblickar på för uppdraget ovidkommande förhållanden. Uttrycken kan delas upp på två delar; revisorns *faktiska* opartiskhet och självständighet och revisorns *synbara* opartiskhet och självständighet.⁹⁰

Med faktisk opartiskhet och självständighet menas revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av relevans för granskningsuppdraget och att bortse från de omständigheter som inte är av betydelse. Detta innebär att revisorn upplever sig själv som oförhindrad att utföra sitt uppdrag med både integritet och en objektiv

⁸⁵ Diamant (2004)

⁸⁶ Svenska Akademiens ordlista (1998)

⁸⁷ FARs revisionsbok (2004)

⁸⁸ Balans nr 5 (2004)

⁸⁹ SOU (1999:43)

⁹⁰ Westermark (2005)



samt professionell skepticism.⁹¹ Bedömningen är således inriktad på revisorns egen syn och på sitt förhållningssätt till det enskilda uppdraget.⁹²

Då revisorn skall tillföra trovärdighet till den granskade informationen är det ett avgörande kriterium att revisorn även uppfattas som oberoende och inte bara känner sig oberoende.⁹³ Den synbara opartiskheten och självständigheten syftar till frånvaron av omständigheter som gör att omvärlden ifrågasätter revisorns förmåga att obehindrat utföra sitt uppdrag på ett objektivt sätt.⁹⁴

Eftersom det finns hinder för att mäta revisorns oberoende i sinnet, d v s det faktiska oberoendet, är det oberoendet i framträdandet som det främst går att reglera.⁹⁵ För att en revisor skall räknas som oberoende måste denne stå fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter så att revisorns handlingsutrymme kan räknas som helt obeskuret. Regler för detta behandlas bland annat i Aktiebolagslagens jävsregler.⁹⁶

I Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap 16 § beskrivs vad som räknas som jäv, det vill säga brott mot revisorns oberoende. Enligt dessa regler får en revisor inte ha:

- Direkt intresse i företaget t ex genom ägande av aktier i klientens företag (gäller även revisorns familj och medarbetare på uppdraget)
- Indirekt intresse, t ex att byråledning eller annan överordnad har väsentligt intresse i revisorns klientföretag
- Ekonomiskt engagemang tillsammans med klientföretaget eller med ägare, styrelseledamöter eller anställda i företaget

Om jäv föreligger får revisorn inte utses till revisor i bolaget. Om denne redan är utsedd revisor måste han eller hon avsäga sig uppdraget. Detta jävsförhållande kan inte avhjälpas genom förtroendestärkande åtgärder.⁹⁷

I Revisorslagen (2001:883) finns liknande regler om revisorns opartiskhet och självständighet.

3.5.1. Oberoende enligt Grönboken

Grönboken *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen* (1996) är ett debattunderlag som tagits fram på initiativ av Europeiska Kommissionen. Med utgångspunkt i Grönboken (1996) uttalade Europaparlamentet regler om revisorers oberoende måste införas på EU-nivå.

⁹¹ Westermark (2005)

⁹² Diamant (2004)

⁹³ Ibid

⁹⁴ Westermark (2005)

⁹⁵ Ibid

⁹⁶ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

⁹⁷ Ibid



Enligt Grönboken (1996) har det under senare år uttryckts oro över de hot som finns mot revisorernas oberoende. Undersökningar har visat att företag i allt större utsträckning är benägna att bestrida revisorns slutsatser och istället välja den revisor som ger det mest fördelaktiga resultatet. Revisorer som är beredda att vända och vrida på regler, d v s hitta ”kreativa” lösningar, har fått fler uppdrag.⁹⁸

Kritiker påpekar att revisorernas yrkesetik håller på att ge vika för en mer affärsmässig inställning då revisorerna i allt större grad tar hänsyn till riskerna att förlora uppdrag om de är allt för strikta i sin revision. Ett annat problem är att konkurrensen om revisionsuppdragen har ökat. Företagen begär in anbud för revisionen i syfte att betala så lite som möjligt för revisorernas tjänster. Den ökade konkurrensen medför att anbuden läggs allt lägre. Konkurrens och öppenhet är bra, men det bör inte leda till att revisorerna ger så låga anbud att de inte kan utföra sitt arbete med tillräckligt hög standard. Revisionsbyråerna hoppas istället på att kunna täcka revisionsarvodena med inkomster från konsulttjänster som ligger utanför den normala revisionen. Detta väcker frågor om huruvida oberoendet kan upprätthållas.⁹⁹

Genom att tillhandahålla andra tjänster än revision kan revisorn få en bättre insikt i klientens företag och verksamhet och genom detta kunna göra en bättre revision. Det finns i sig inga bevis för att objektiviteten skulle kunna hotas av att icke-revisionsarvodena är större än revisionsarvodena. Det finns dock i Grönboken (1996) en stark tro att revisorns objektivitet kan skadas av icke-revisionstjänster.¹⁰⁰

Regleringen av revisorns oberoende har under senare år varit föremål för omfattande förändringar. Sverige har sedan 2002 en ny revisorslag där bl a Analysmodellen skall stärka revisorns oberoende.¹⁰¹

3.6. Analysmodellen

Revisorslagen (2001:883) bygger på Analysmodellen som har sitt ursprung i EG-kommissionens rekommendationer om revisorns oberoende inom EU.¹⁰²

Den nya Revisorslagen (2001:883) innebar viktiga förändringar. Den ändring som har haft störst betydelse är det nya sättet att se på en revisors opartiskhet och självständighet. Här ersätts de gamla förbudslistorna på vad som anses vara hot mot oberoendet med en analysmodell och förslag på åtgärder som en revisor kan vidta för att upprätthålla oberoendet.¹⁰³

⁹⁸ Grönboken (1996)

⁹⁹ Ibid

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Analysmodellen (FAR)

¹⁰² FARs revisionsbok (2004)

¹⁰³ FARs samlingsvolym del 2 (2005)



Analysmodellen innebär att en revisor inför varje nytt revisionsuppdrag, eller när annan anledning föreligger, måste pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för förmågan att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Finns sådana omständigheter skall revisorn avstå från revisionsuppdraget.¹⁰⁴ Denna oberoendeanalys skall enligt Revisorsnämnden uppdateras löpande. Både före och under uppdragstiden måste revisorn pröva sin opartiskhet och självständighet.¹⁰⁵

Bestämmelserna i Analysmodellen kan delas upp i tre huvudsakliga steg:¹⁰⁶

- Identifiering av omständigheter som kan utgöra ett hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet
- Bedömning om det finns anledning, mot bakgrund av de identifierade omständigheterna, att ifrågasätta revisorns förmåga att utföra uppdraget med opartiskhet och självständighet samt eliminering av förtroendeskadliga förhållanden.
- Dokumentation av prövningen

En utförlig modell över Analysmodellen går att finna i Bilaga 4.

3.6.1. Identifiering av eventuella hot mot oberoendet

Inför varje uppdrag skall en revisor pröva om det finns omständigheter som kan utgöra hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet. Det finns fem, i lagen angivna situationer, som alltid medför att en hotsituation anses föreligga och att revisorn måste avsäga sig uppdraget. Dessa är:¹⁰⁷

- **Egenintresse**
Egenintresse förekommer när revisorn eller någon annan i revisorsgruppen har direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i klientens verksamhet. Med direkt ekonomiskt intresse menas att revisorn eller revisionsbyrån har affärsmässiga relationer till klienten utöver revisionsuppdraget. Ett indirekt ekonomiskt intresse kan uppstå om närstående till revisorn har en nära affärsrelation med revisionsklienten.
- **Självgranskning**
Självgranskning föreligger när en revisor måste granska och ta ställning till sitt eget arbete eller till någon närstående persons arbete. Det kan vara om revisorn själv, eller någon annan i revisorsgruppen har lämnat råd i redovisningen. Ett annat exempel är när revisorn måste pröva de ställningstaganden som tidigare

¹⁰⁴ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

¹⁰⁵ FAR INFO nr 7 (2003)

¹⁰⁶ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

¹⁰⁷ Ibid



gjorts. Ett självgranskningshot anses även förekomma om revisorn tidigare varit anställd hos revisionsklienten.

➤ **Partsställning**

Med partsställning menas att en revisor eller någon annan i revisorsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd för eller emot revisorsklienten i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet, t ex i en förhandling eller en skatteprocess.

➤ **Vänskap**

Om revisorn eller någon annan i revisorsgruppen har en nära personlig relation till den som ska granskas finns risk för att revisorn agerar partiskt i sin granskning av revisionsklienten. Vänskap kan utvecklas om en revisor granskat klienten under en längre tidsperiod.

➤ **Skrämsel**

Om revisorn riskerar att påverkas av hot och påtryckningar från revisionsklienten eller annan, i syfte att inge obehag hos revisorn anses ett skrämselhot föreligga.

Eftersom det inte är möjligt att i lagstiftningen ange alla omständigheter som skulle kunna påverka revisorns opartiskhet och självständighet har även en generalklausul lagts till. Generalklausulen säger att om en revisor inte kan säkerställa, trots att inget av ovanstående hot föreligger, att han eller hon är helt och hållet opartisk eller självständig måste revisionsuppdraget avsägas.¹⁰⁸

3.6.2. Bedömning av revisorns opartiskhet och självständighet samt motåtgärder

Nedan följer en redogörelse för viktiga kriterier för bedömningen av ovanstående begrepp.

OPARTISKHET OCH SJÄLVSTÄNDIGHET

Föreligger inget av hoten enligt Analysmodellen kan ett uppdrag accepteras. Om en revisor däremot i sin analys av uppdraget finner att det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn måste han eller hon genast avsäga sig uppdraget. En revisor behöver inte avsäga sig uppdraget om han eller hon kan visa att det går att vidta åtgärder, eller har vidtagits åtgärder som gör att man inte längre behöver ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet. Åtgärden beror på vilken typ av hot som föreligger och hur starkt detta hot är. Detta prövas inom ramen för god revisorssed.¹⁰⁹

¹⁰⁸ FARs Samlingsvolym del 2 (2005)

¹⁰⁹ Ibid



MOTÅTGÄRDER

Det finns tre typer av motåtgärder; informativa, byråinterna och externa åtgärder.¹¹⁰

Interna åtgärder tillämpas i enklare fall och innebär t ex att revisorn i granskningsutlåtandet särskilt redogör för sitt ställningstagande i den aktuella frågan och skälen till detta ställningstagande.¹¹¹

När förtroenderisken är av större omfattning, men fortfarande inte framstår som allvarlig kan det räcka med att sörja för goda byråinterna rutiner med kvalitetssäkringssystem. Man kan t ex dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen eller be en annan revisor inom samma revisionsföretag ge ett andra utlåtande.¹¹²

I vissa fall är det nödvändigt att föra åtgärderna till ytterligare en nivå, nämligen de externa åtgärderna. Så kan vara fallet när en revisor, eller någon annan inom revisionsgruppen, har lämnat råd i en fråga som är av väsentlig betydelse för klienten och där valet mellan de olika lösningarna har stor betydelse för klientens ställning och resultat. I det fallet kan det vara bra att vidta externa åtgärder, nämligen att komplettera den egna granskningen med ett andra utlåtande från en yrkesrevisor utanför revisionsgruppen.¹¹³

I de fall då hotet mot revisorns opartiskhet och självständighet är så stort att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet, detta oavsett vilka motåtgärder som vidtas, är revisorn skyldig att avböja sig uppdraget.¹¹⁴

3.6.3. Dokumentation av prövningen

Införandet av Analysmodellen har medfört krav på revisorn att dokumentera alla de överväganden som gjorts vid analysen. Dokumentationen görs för att man i efterhand skall kunna granska varje förhållande av betydelse som legat till grund för det beslut man tagit. I denna dokumentation bör uppgifter om vilka förtroenderubbade omständigheter som identifierats samt vilka motåtgärder som vidtagits.¹¹⁵

¹¹⁰ FARs samlingsvolym del 2 (2005)

¹¹¹ Ibid

¹¹² Ibid

¹¹³ Ibid

¹¹⁴ Ibid

¹¹⁵ Ibid



4. EMPIRI

Efter att ha åskådliggjort den teoretiska referensramen följer en sammanställning av författarnas empiri, d v s insamlad primärdata. Kapitlet inleds med en kort presentation av de respondenterna. Empirin är uppdelad efter intervjuguiden. Vidare sker en uppdelning på sakkunniga och revisorer.

4.1. Presentation av respondenterna

Sten Jönsson: Professor i Redovisning och Finansiering vid Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet 1976-1996. Forskade under 70-talet kring utvecklings- och strategifrågor och om reglering av god praxis inom redovisning. För närvarande programansvarig för forskningsprogrammet Scandinavian Management vid Handelshögskolans forskningsinstitut, GRI.

Gudrun Baldvinsdottir: Ekonomie Doktor i redovisning. Arbetar nu som lektor i ämnet på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Har ingen praktisk erfarenhet av redovisning.

Ulf Gometz : Har arbetat i 45 år med revision; auktoriserad revisor i ca 40 år och senare delägare och styrelseordförande på en revisionsbyrå. Numera pensionerad från yrket. Sedan länge engagerad i branschfrågor och har bland annat suttit med och under vissa perioder även varit ordförande och vice ordförande i FAR. Har arbetat för börsens räkning som bolagsgranskare, varit rådgivare i kammarkollegiet, professor på Handelshögskolan i Göteborg samt skrivit en mängd artiklar. Sitter för närvarande i Riksrevisionsverkets vetenskapliga råd.

Revisor A: Utbildad på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Auktoriserad revisor på en av de stora revisionsbyråerna. I revisionsbranschen sedan 25 år tillbaka, arbetsuppgifter i huvudsak revision men även revisionsnära tjänster, d v s konsultation. Tyngdpunkten i klientstocken ligger på lite större noterade bolag, men handhar även ett antal ägarledda företag.

Revisor B: Utbildad Civilekonom på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. På en av de större revisionsbyråerna sedan 1978, för närvarande som auktoriserad revisor men har tidigare varit chef för Corporate Finance-avdelningen. Handhar börsbolag samt ett kommunalt uppdrag.

Revisor C: Auktoriserad revisor och delägare på en av de större revisionsbyråerna. Har arbetat med revision i mer än 20 år. Arbetar främst med större och noterade bolag samt utför utredningsuppdrag åt Stockholmsbörsen.



4.2. Empiri

Nedan följer författarnas sammanställda empiri. Citat är skrivna i kursiv stil. En förteckning över frågorna finns i Bilaga 1 och 2.

4.2.1. Oberoende

SAKKUNNIGA OM OBEROENDE:

Sten Jönsson: *"Först kan man ju konstatera att revisorerna får sina arvoden från sina klienter så de är ju inte oberoende. För mig är oberoende en hållning, en attityd till sitt uppdrag som är personlig, integritet ligger ju med där."* Det är inte en fråga om man är oberoende eller inte, menar Sten Jönsson, utan man ska vara oberoende.

Han anser att man har kommit bort ifrån den professionella synen. Allt detta har skapat en kontext där oberoendet blir problematiskt därför att man måste tjäna pengar för att vara en god revisor. Man blir inte uppskattad om man förolämpar klienterna. Konkurrensen driver revisorssidan att lämna låga anbud och man räknar med få revisionstimmar och detta kompenseras med konsultverksamheten.

Gudrun Baldvinsdottir: *"Jag tror inte att man kan vara oberoende som revisor. Problematiken ligger i uppdragsförhållandet. Det är ett olyckligt ordval. Man står alltid i ett beroendeförhållande eftersom det är ett uppdragsförhållande och man får betalt för sitt uppdrag... Hur man kan arbeta med att stärka en persons på byråer och på utbildningen är en viktig fråga."*

Ulf Gometz: *"Det finns inget oberoende. Det är en omöjlig situation i mänskliga sammanhang att någon människa är oberoende. Alla är på ett eller annat sätt beroende av andra eller utav uppehälle och olika saker. När det gäller revisorer så är det min uppfattning att beroendena inte får vara så stora att de påverkar självständighet och integritet i bedömningarna."*

Ulf Gometz menar att revisorerna är beroende av en lön av och att företaget man arbetar på har tillräckligt med sysselsättning. Det går inte att hävda att man är totalt oberoende. Det har lett till många missuppfattningar. Begreppet oberoende är ett olyckligt ordval. Ord som opartiskhet och självständighet lämpar sig bättre.

REVISORER OM OBEROENDE:

Revisor A: *"På något sätt tycker jag att det handlar om att trovärdigheten ifrågasätts i det man gör, i revisionsberättelsen, som ju är den vanliga synliga produkten och i ett antal andra utlåtanden."* Man måste se om det finns något skäl som gör att trovärdigheten i det man säger skulle kunna ifrågasättas. Hänvisar till befintliga regelverk över vad man får och inte får göra.



Revisor B: Menar att det är enklare att vända på det och istället beskriva när man är beroende. Respondenten hänvisar till de beroende- och jävsituationer som finns reglerade och fortsätter ”*Man skall helt enkelt vara helt fri från all form av möjlighet till påverkan eller relationer som någon kan ha nytta av*”. Revisor B tycker även att man ska undvika relationer där man känner sig beroende t ex vänskapsrelationer.

Revisor C: ”*Ett fullständigt oberoende finns egentligen inte.*” Samtidigt är det viktigt att försöka definiera vad oberoende är. Hänvisar därför till de definitioner för oberoende som finns i Revisorslagen och Aktiebolagslagen. ”*Oberoende är när det inte finns några ekonomiska intressen eller relationer som kan hota oberoendet*” förklarar Revisor C. ”*Egentligen finns det dock ingen klar definition på oberoende utan snarare ett antal definitioner på situationer då man inte är oberoende.*”

4.2.2. Hinder för oberoende

SAKKUNNIGA OM HINDER FÖR OBEROENDE:

Sten Jönsson: Konsultkulturen har tagit över. En revisor måste dra in pengar och ha debiterbara timmar. Det har blivit en förskjutning från att vara en revisionsbyrå till att vara ett affärsföretag. ”*Förr fanns det revisionsbyråer som hade chefs eller ägarens namn, och då stod de med sitt namn och sin heder för att det här blir ordentligt gjort. Sedan har ju alla de stora byråerna blivit uppköpta av de internationella byråerna. De internationella byråerna är affärsföretag.*”

Ett annat hinder för oberoende att revisorn får bonus om han eller hon drar in konsultupdrag till byrån.

Gudrun Baldvinsdottir: ”*Problemet med revisorer är att revisorerna anställs av ledningen och är ansvariga inför aktieägarna. Det gör det svårt för revisorn att gå emot. Revisionsbyråerna är ju uppbyggda på så sätt att det finns partners och andra personer. För en partner är faktureringen viktig och om man inte är partner så kanske det är lättare att gå emot.*”

Ulf Gometz: ”*Man brukar ju säga att ett väsentligt hinder är kollisionen mellan revisionsarbete och konsultation.*” Man kompenserar de låga revisionsanbudet med att utföra konsulttjänster. Ett annat hinder för oberoende som Ulf pekar på är att det nu bara finns fyra stora byråer kvar – ”*the Big Four*”.

REVISORER OM HINDER FÖR OBEROENDE:

Revisor A: När det gäller hinder för oberoende hänvisar respondenten till de hot som anges i Analysmodellen. Två hot som särskilt poängteras är självgranskningshotet, och vänskapshotet. Det händer t ex att man i vissa situationer varit så behjälplig med råd eller varit så delaktig i diskussioner att man riskerar att bli allt för delaktig i processen med redovisning. Dessa hot kan revisorerna hantera, d v s de inser när det är dags att bryta. Man måste dock vara vaksam vid förfrågan om icke-revisionstjänster.



Revisor B: *”Oberoende är oförvitligt... Man ska inte utsätta sig för situationer där man kan hamna i beroendesituationer och det behöver inte vara just i relation till den här klienten som du jobbar med utan det kan vara en beroendesituation rent allmänt.”* Revisor B ger ett exempel på detta. *”Du har haft en styrelsepost eller ledande befattning och du har misskött dig och någon vet det att du har misskött dig och så. Då kan det användas som en form av påtryckning.”*

Respondenten håller inte med helt om att en revisor blir beroende av ett företaget genom att han får betalt för sina tjänster. *”Då aktieägarna formellt sett tillsätter revisorn och betalar revisionen och om aktieägare, styrelse och ledning är olika så är det lättare för revisorn att vara oberoende även om företaget betalar revisorn... Men är aktieägare, VD och styrelse samma personer då kan man ju prata om att det går över.”*

Vidare betonar Revisor B att man får *”välja sin stridsfrågor”*, att man inte kan anmärka på allt som är fel då detta kan störa relationen med klienten.

Revisor C: Hänvisar här till Revisorslagen där man är tvungen att pröva sitt oberoende och dokumentera detta i Analysmodellen. Respondenten säger även att *”De vanligaste situationerna när gränsdragningen blir besvärlig är när andra tjänster som exempelvis rådgivning efterfrågas... Analysmodellen gör att man tvingas motivera och ta ställning till sådana situationer”*. Revisor C ger även några exempel på situationer där oberoendet kan ifrågasättas. Ett exempel är när f d anställda tar anställning hos en kund eller det faktum att revisorer granskar sig själva från år till år. *”En granskning ett år baseras på att ingående balans är rätt. Ett visst beroende uppstår genom att man som revisor har godkänt föregående år. Samtidigt överväger förmodligen fördelarna med att få kontinuitet i revisionen och möjlighet att ta tillvara upparbetad kunskap.”* Ett annat hot respondenten nämner är relationshotet som kan uppstå om man har jobbat länge hos en kund.

Revisor C menar att arvodet också är ett sätt att vara beroende på. *”Man granskar företagsledningen och styrelsen och det är ju de som godkänner arvodet.”* Konkurrensen har pressat ner arvodet genom upphandlingar och detta kan leda till att revisionen inte blir tillräckligt bra.

4.2.3. Svensk Kod för Bolagsstyrning

SAKKUNNIGA OM SVENSK KOD FÖR BOLAGSSTYRNING:

Sten Jönsson: Det är bra att det sker en diskussion och att bolagsstyrning har kommit till allmänhetens uppmärksamhet. Han tror dock inte att den kommer att spela någon större roll.



Gudrun Baldvinsdottir: *"Svensk Kod för Bolagsstyrning är som SOX¹¹⁶ light."* Principen att man kan följa eller förklara och att det inte finns några institutioner som sanktionerar om man bryter mot Koden är en nackdel. *"Fördelarna med Koden är att det finns ett ramverk som företag kan stödja sig mot. Frågan är om man behöver mer reglering eftersom det i slutändan alltid verkar falla tillbaka på den enskilda personens integritet. Det finns en risk med att allt som inte är reglerat är tillåtet."* Koden känns lite tandlös och är luddigt skriven menar Gudrun Baldvinsdottir.

Ulf Gometz: Koden är, liksom SOX i USA, ett instrument för att råda bot på en brist på etik, moral och integritet.

REVISORER OM SVENSK KOD FÖR BOLAGSSTYRNING:

Revisor A: Tycker att det rent allmänt är bra att det kommer någon slags ramverk som täcker in principerna för bolagsstyrning. Respondenten menar att fokus nu kommer öka på revision vilket kommer leda till ett ökat intresse för revisionsfrågor.

Revisor A tror även att Koden kommer att få legitimitet och bli accepterad av företagen.

Revisor B: Sättet att resonera i Koden är bra men respondenten menar vidare att det som sägs i Koden inte är så revolutionerande i sig. Reglerna borde redan efterlevas eftersom det egentligen inte är några nya regler som kommit fram som inte varit praxis förut. Respondenten tycker dock att det är bra att det nu finns ett ramverk att leva efter.

Koden kommer leda till *"bättre kontroll och medvetenhet hos ägare och styrelse"*.

Revisor C: Det är bra att kodifiera reglerna, att ha en slags *"Best Practice"*. Det är bra att det inte blir några lagregler utan att Koden införs med att följa eller förklara.

Revisor C fortsätter *"Det är ännu inte klart hur pass mycket merarbete den medför för företagen"* men antar att det kommer att bli motsvarande som i USA fast i mindre omfattning.

Respondenten tror inte det kommer att bli någon större dramatik för företagen eftersom de som inte vill följa kan förklara. Börsen kommer dock att kräva att de noterade företagen följer Koden.

Koden kommer att användas som en referens i många situationer och vara en måttstock för vad som är god sed.

¹¹⁶ Författarnas kommentar: Sarbanes-Oxley Act



4.2.4. Revisionsutskott

SAKKUNNIGA OM REVISIONSUTSKOTT:

Sten Jönsson: Hur revisionsutskotten skall sättas ihop kan diskuteras men det är bra att det är någon som är ansvarig för revisionen. Ett revisionsutskott kan artikulera vad som är god sed och vara ett bollplank till revisorerna.

Gudrun Baldvinsdottir: *"Revisionsutskott är ett bra försök att öka kommunikationen mellan revisor och styrelse."*

"Fördelarna är ju att revisorn kan prata med personer som är särskilt väl insatta i redovisning." Nackdelarna är att man kan komma att förlita sig för mycket på revisionsutskotten. Det finns även en risk att kommunikationen inskränker sig till revisorn och styrelseledamöterna i revisionsutskottet. *"Det är viktigt att man funderar på vad man förväntar sig av revisionsutskott."*

Ulf Gometz: *"Det återstår att se om det fungerar. Jag är inte säker på detta, för att det kräver att man har en vettig arbetsordning för revisionsutskotten."*

"Att utvärdera revisionsinsatsen blir en slags ömsesidig granskning, revisorerna skall granska styrelsen och styrelsen skall granska revisorerna. Likadant så får de ett inflytande i vilka som ska väljas till revisorer. Det har länge varit en av de kritiska punkterna att de som ska granskas också är de som i realiteten, i de stora bolagen, också får välja revisorer."

REVISORER OM REVISIONSUTSKOTT:

Revisor A: Tycker att det både finns för- och nackdelar med revisionsutskott. Fördelen är *"tätare kommunikation och att det blir klart vilka områden man ska diskutera"*. Respondenten ser även fördelarna med ett ökat fokus på revisionsfrågorna. Nackdelen är att man avgränsar revisionsfrågorna till en viss del av styrelsen, nämligen revisionsutskotten. Risken finns att man tappar helhetskommunikationen med styrelsen. Styrelsen kommer dock ändå att träffas i sin helhet vid vissa tillfällen.

Revisor B: Revisionsutskott är bra men respondenten påpekar att det är viktigt att det inte blir den enda enheten som möter revisorn. Vid vissa tillfällen under resans gång måste man möta styrelsen i sin helhet.

Revisor C: Menar att revisionsutskott är en amerikansk företeelse och fortsätter *"i USA ingår ofta personer ur företagsledningen i styrelsen och därmed finns ett större behov av oberoende styrelseledamöter. I Sverige har vi inte samma behov."* Revisor C menar att det istället är ett praktiskt sätt att hantera revisions- och redovisningsfrågor och det ger större fokus och bättre möjligheter att planera. Revisor C fortsätter *"frågorna blir bättre genomarbetade men det kräver också mer administration"*. Tycker dock inte att Revisionsutskott är intressant för mindre bolag.



Vidare tror Revisor C att kompetensen för att bilda revisionsutskott finns. En viss tvekan om detta uttrycks dock eftersom revisionsutskott kräver ett annat fokus på redovisningsfrågor.

4.2.5. *Revisionsutskottens påverkan på revisorns oberoende*

SAKKUNNIGA OM REVISIONSUTSKOTT OCH PÅVERKAN PÅ REVISORNS OBEROENDE:

Sten Jönsson: *"Just genom att hjälpa dem att hålla ryggraden upprätt genom att artikulera alltså forma en diskussion om vad som är god sed. Det avgörande är om revisorn själv anser att han eller hon är oberoende. Alltså den inställningen måste man ha för att vara professionell. Man ska vara oberoende."*

Gudrun Baldvinsdóttir: *"Uppdraget för revisionsutskotten är otydligt. Men visst kan det stärka revisorns oberoende."*

Ulf Gometz: Det är viktigt att man utarbetar en arbetsordning för revisionsutskotten. Revisionsutskotten kan medföra en förbättrad auktoritet för revisorerna, d v s att de får bättre gehör för sina synpunkter. *"Det finns en risk, särskilt i bolag som inte är så noga med att göra en arbetsordning eller tänker över den ordentligt, att det blir tvärtom. Det blir tummen i ögat på revisorerna och en ytterligare anledning för revisorerna att uppträda på ett sådant sätt att man blir beroende utav bolaget och dess styrelseledamöter och revisionsutskottsledamöter o s v i hopp om att bli omvalda. Det får effekter på oberoendet. Jag ser inte att revisionsutskott automatisk ökar oberoendet för revisorerna utan jag tycker mer att Koden har lagt in det som en uppgift för styrelsen att hålla en relation till revisorerna."*

REVISORER OM REVISIONSUTSKOTT OCH PÅVERKAN PÅ REVISORNS OBEROENDE:

Revisor A: Tror att revisionsutskotten kommer ha en positiv inverkan på revisorns oberoende i och med att det blir en tätare kontakt med styrelsen. Respondenten tycker dock inte att man skall överdramatisera det hela och tror inte heller att det kommer att innebära stora förändringar. Eftersom det är ledningen som på något sätt tar fram redovisningarna och samtidigt även sköter förvaltningen har styrelsen, enligt Revisor A, tidigare varit lite mer anonym i redovisningsfrågor. Revisionsutskottet medför att man nu har ett utskott i styrelsen att ventilera frågor med då ledningen inte är med.

Revisor B: Tror att revisionsutskotten kommer att ha en positiv effekt på lång sikt. Det beror på vad det är för några som sitter i revisionsutskottet och vilken kunskap de har.

Revisor C: Menar att det är möjligt att det kan påverka revisorns oberoende men att det beror på vad revisionsutskottet får för uppgifter. Respondenten säger vidare att *"revisorn har i uppgift att granska styrelsens förvaltning och om revisionsutskottet får i uppgift att utvärdera revisorns insatser uppstår ett beroendeförhållande med en ömsesidig granskning av varandra, vilket är olyckligt. Beroende på situation kan i*



vissa fall revisionsutskotten stärka revisorns oberoende då frågor i vart fall lyfts upp på styrelsenivå istället för att hanteras av VD och ekonomichef.”

Revisor C tror att resultatet av införandet av revisionsutskotten kommer medföra ökad restriktivitet när det gäller att anlita revisorn för andra typer av tjänster än revision, vilket kommer att stärka revisorns oberoende. Dessutom kommer det att bli större fokus på revisionsfrågor.

4.2.6. Implementering av revisionsutskott

REVISORER OM ATT FÖRETAGEN HAR BÖRJAT INFÖRA REVISIONSUTSKOTT:

Revisor A: Berättar att det redan märkts av att revisionsutskotten införts. *”Det har ju blivit en till part att kommunicera med. Revisionsutskotten kommer in redan innan man blir revisor, när det är upphandlingar av revisionen.”*

Berättar vidare att det har blivit en tätare kontakt med företagen samtidigt som rapporteringen har blivit mer splittrad än tidigare. De har även sett att revisionsutskott bildats i bolag som inte är noterade men som ändå väljer att applicera delar av Koden.

Revisor B: Revisionsutskotten känns lite amatörmässiga. *”Styrelseledamöterna vet inte riktigt hur de skall agera. Det kommer att ta tid innan man upparbetat ett slags praxis för hur man skall arbeta.”*

Revisor C: Säger sig inte ha märkt att företagen har börjat införa revisionsutskott men däremot har respondenten noterat att man har börjat diskutera frågan i större utsträckning.

4.2.7. Förberedelser inför implementering av Koden

REVISORER OM FÖRBEREDELSE INFÖR IMPLEMENTERINGEN AV KODEN:

Revisor A: Säger att det internt fört diskussion kring ämnet och berättar vidare att de varje år har ett seminarium för alla som är ansvariga för börsbolag. Förra året var Koden huvudnumret på detta seminarium. De har även i ett förberedande syfte, diskuterat frågan när de haft styrelsefördragningar.

Revisor B: *”Det har ju förts väldigt mycket diskussioner om Koden och information kring Koden har kommunicerats på byrån.”* De har inte haft någon direkt utbildning.

Revisor C: *”För egen del har vi gjort olika undersökningar, informerat anställda samt hållit seminarier för företag. När det gäller företagen mer generellt så har de större bolagen gjort en inventering av i vilka avseenden avvikelser föreligger i förhållande till Koden. De mindre företagen har endast tagit del av information kring Koden, men har i övrigt inte förberett sig.”*



4.2.8. Hur kan man stärka revisorns oberoende

SAKKUNNIGA OM HUR MAN KAN STÄRKA REVISORNS OBEROENDE:

Sten Jönsson: Debatten om vad en revisor är för någonting och vad det innebär att vara en god revisor är viktig.

Gudrun Baldvinsdottir: *”Problemet med revisorer är att revisorerna anställs av ledningen och är ansvariga inför aktieägarna. Det gör det svårt för revisorn att gå emot.”*

”Det är viktigt att man sätter sig in i revisorns roll. Jag tror att det är för stort fokus på revisorns roll och att revisorns oberoende kan stärkas genom att företagen inte pressar dem som de gör. Det förhållandet går inte att reglera. Det handlar om den företagskultur som finns och om integritet.”

Ulf Gometz: Betonar vikten av individens integritet och yrkesetiken. *”Jag tror att man på något vis måste börja med grunden och det har ju med samhällsutvecklingen och utvecklingen av etik att göra. Det är ju inte bara för revisorer utan för hela näringslivet.”*

REVISORER OM HUR MAN KAN STÄRKA REVISORNS OBEROENDE:

Revisor A: *”Mer kontroll och uppföljning tror jag inte att det handlar om utan det är liksom mer det här att hålla de här frågorna levande och diskutera dem.”*

Revisor B: *”Jag tror inte att mer detaljerad lagstiftning kommer att stärka revisorn.”* Respondenten förklarar detta med att *”i USA är regelverket så detaljerat att allt blir inriktat på att kringgå detta detaljerade regelverk... Sverige har haft mer som ett ramverk när det gäller revisorn och vi tycker ju att det är bättre om det finns en praxis och en god redovisningssed.”*

Berättar vidare att det är viktigast att revisorn känner sig oberoende, innehar integritet och inte utsätts för påtryckningar.

Revisor C: *”Möjligen skulle det vara om revisorn på ett tydligare sätt fick sitt uppdrag och utvärderades av bolagsstämman eller ett organ som utses av bolagsstämman med en sådan uppgift.”* Vidare menar respondenten att man idag ofta har en valberedning eller en kommitté som lämnar rekommendationer till bolagsstämman. Många gånger är det dock styrelsen och företagsledningen som genomfört en upphandling av revisionen. Styrelsens förslag går oftast igenom på bolagsstämman då större ägare normalt finns representerade i styrelsen.

Revisor C tycker att det har varit stort fokus på oberoendet de senaste åren. Revisionen har förändrats och blivit mer renodlad än för ett antal år sedan.



5. ANALYS

I följande kapitel presenteras författarnas analys av ovanstående material. Här ställs den teoretiska referensramen mot insamlad empiri och skapar en analys. Analysen följer intervjuguidens uppställning och fokus ligger på de frågor som är centrala för denna studie. Stort fokus ligger på begreppet oberoende då detta resonemang ligger till grund för den fortsatta analysen. Om inget annat anges är det respondenternas åsikt som återges.

5.1. Oberoende

Att oberoende är ett olyckligt ordval anser samtliga sakkunniga. Begreppet oberoende används heller inte i Revisorslagen (2001:883) utan där använder man sig av opartiskhet och självständighet. Anledningen till detta är enligt ett betänkande av Revisionsbolagsutredningen (SOU 1999:43) att det inte anses finnas något absolut oberoende. Ordet oberoende ger intryck av att en revisor är fri från alla sorters personliga, ekonomiska och övriga relationer. Detta är helt i enlighet med vad som framkommit i de intervjuer som gjorts.

Samtliga sakkunniga menar att det inte finns något fullständigt oberoende hos en revisor eftersom det i grunden alltid finns ett bakomliggande uppdragsförhållande. Revisorerna får sina arvoden från klienterna de granskar och kan därför inte räknas som fullständigt oberoende eftersom de är beroende av sin inkomst. Principal agent-teorin belyser den inneboende motsättningen mellan bolagsledningen och aktieägarna och framhäver vikten av att det finns en oberoende granskare som kan övervaka att förvaltningen av bolaget sker enligt ägarnas intressen. Vem som väljer dessa granskare spelar därför en stor roll.¹¹⁷ Enligt Aktiebolagslagen (1975:1385) så väljs revisorn av bolagsstämman. I praktiken är det dock så att bolagsstämman endast får en rekommendation på en revisor att ta ställning till, vilket de sakkunniga framhåller.

Revisor B håller inte helt med om att revisorn blir beroende av företaget genom arvodet eftersom revisorn formellt tillsätts av aktieägarna. Gudrun Baldvinsdottir menar tvärtom att Revisor B att revisorn i praktiken anställs av ledningen och sedan är ansvarig inför aktieägarna. Även Ulf Gometz ser en problematik i detta då det innebär att revisorn granskar sin uppdragsgivare och att i realiteten är det de som skall granskas som också väljer granskaren, d v s revisorn. Revisor C uttrycker en liknande åsikt att *"man granskar företagsledningen och styrelsen och det är ju de som godkänner arvodet"*.

Revisorernas beroende får enligt Ulf Gometz inte vara så stort att det påverkar självständigheten och integriteten. De sakkunniga lägger stor vikt vid individens integritet och näringslivets etik och moral när de förklarar vad oberoende är. Sten

¹¹⁷ Diamant (2004)



Jönsson menar att oberoende är en hållning och en viktig förutsättning för att vara professionell vilket är i enlighet med Diamant (2004) som menar att det främst är revisorns attityd till uppdraget samt revisorns moral och heder som är viktiga för oberoendet.

I definitionen av oberoende hänvisar både Revisor A och B till regelverket, d v s jävsreglerna i Aktiebolagslagen (1975:1385) samt Analysmodellen. Här ser vi alltså en koppling mellan revisorerna och det teoretiska regelverket. Revisor C har samma uppfattning som de sakkunniga om att finns det inte något fullständigt oberoende. Respondenten tycker vidare att det är viktigt att kunna ge en definition på oberoende och förklarar då att definitionen av oberoende snarare är av karaktären när man är beroende eller inte. Uttalandet motsvaras av liknande uttryck hos de andra två revisorsrespondenterna. Resonemanget går i linje med Analysmodellen¹¹⁸ som inte heller tar upp begreppet oberoende utan istället använder sig av opartiskhet och självständighet.

En av revisorerna påtalar att man noga överväger innan man åtar sig icke-revisionstjänster. De sakkunniga ställer sig kritiska till konsultverksamheten och till utvecklingen av revisionsbranschen. Med denna utveckling menas att det har skett en förskjutning från att vara en revisionsbyrå till att vara ett affärsföretag. Sten Jönsson exemplifierar detta med att man som revisor måste dra in pengar till byrån och detta innebär att revisionstimmarna kompenseras med konsultation. Både Revisor A och de sakkunniga är eniga om att icke-revisionstjänster kan äventyra revisorns oberoende om denne inte avsäger sig uppdraget i tid, vilket går i linje med Grönboken (1996) där det uttrycks att det finns en tro att revisorns oberoende kan skadas av att revisorn utför icke-revisionstjänster.

De sakkunnigas åsikter är förenliga med pågående debatt att man har kommit bort från den professionella synen och nu fått ett mer affärsinriktat synsätt. Konkurrensen driver ner revisionspriserna och för att täcka dessa minskade inkomster kompenserar man detta med konsultuppdrag. En revisor får t ex enligt Sten Jönsson bonus om han drar in ett konsultuppdrag för byrån. Sten Jönssons uttryck stämmer även här väl överens med Grönboken (1996) som säger att detta väcker frågor om huruvida oberoendet kan upprätthållas.

Ett annat tecken på att branschen har gått mot att vara mer affärsmässig, omnämns i Grönboken (1996). Enligt denna är företagen i allt större grad benägna att bestrida revisorns utlåtanden och välja det mest fördelaktiga resultatet. Revisorerna tar därför i allt större grad hänsyn till riskerna att förlora uppdrag om de är alltför strikta i sin revision. Detta påtalas även av Revisor B som menar att man inte kan anmärka på alla fel då det skulle påverka förhållandet till klienten, utan att man som revisor får välja sina ”stridsfrågor”.

¹¹⁸ FARs samlingsvolym del 2 (2005)



Ingen av revisorerna nämner revisionsbranschens utveckling som ett hot mot oberoendet i intervjuerna. De hänvisar främst till de hot som omnämns i Analysmodellen när de ombeds beskriva hoten mot revisorns oberoende. Den allmänna uppfattningen hos revisorerna är dock att man i de flesta fallen kan hantera hoten och om man inte kan det får man avsluta sitt uppdrag vilket de är förpliktade att göra enligt Revisorslagen (2001:883).

5.2. Svensk Kod för Bolagsstyrning

Koden är, enligt Ulf Gometz, ett instrument för att råda bot på en brist på etik moral och integritet. Inställningen till Koden är dock delvis tveksam hos de sakkunniga. Man påtalar att det är bra att det sker en diskussion och att det finns ett ramverk men ställer sig tveksamma till om det behövs ytterligare reglering. Vidare anser man att är det bra att frågor kring bolagsstyrning kommer till allmänhetens uppmärksamhet men påtalar att det finns en risk med att allt som inte är reglerat är tillåtet. Kodgruppen däremot menar att kapitalmarknaden kommer att döma de som avviker från Koden utan att lämna rimliga förklaringar¹¹⁹.

De sakkunniga ställer sig även frågande till Kodens legitimitet, delvis på grund av principen följ eller förklara, men syftet med Koden är att den skall utgöra ett led i självregleringen som skall leda till förbättrad styrning inom näringslivet. *”Näringslivet självt skall genom sina aktörer hantera och utveckla Koden i framtiden.”* På lång sikt är intentionen att Koden skall utgöra praxis för god sed för bolagsstyrning.¹²⁰

Revisorerna är eniga i sin uppfattning att Koden är ett steg i rätt riktning samt att det är bra med ett ramverk för bolagsstyrning. Samtliga revisorer anser att en positiv effekt kommer att vara ökat fokus på revisions- och redovisningsfrågor vilket överensstämmer med Kodgruppens grundtanke med revisionsutskotten. Revisor C anser att Koden kommer att vara en måttstock för vad som är god sed och även detta uttalande går i linje med Kodgruppens uttalanden och Kodens syfte.

Sammanfattningsvis kan sägas att en stor del av respondenterna är positiva till Koden och debatten kring denna, men att man uttrycker viss tveksamhet kring vilka effekter Koden de facto får.

5.3. Revisionsutskott

Uppfattningen hos samtliga respondenter är att revisionsutskotten kommer att öka fokus på revisions- och redovisningsfrågor, vilket också är utskottens syfte.

¹¹⁹ Svensk Kod för Bolagsstyrning

¹²⁰ Ibid



En sakkunnig lyfter fram att revisionsutskotten kan artikulera vad som är god sed och vara ett bollplank för revisorerna. Utskottet kommer att utgöra en grupp som är särskilt väl insatt i redovisningen. Vikten av att få in rätt kompetens i revisionsutskotten är enligt de sakkunniga stor. Till skillnad från utländska koder finns det i Koden inga särskilda kompetenskrav angivna för revisionsutskottets ledamöter. Denna frånvaro kompenseras dock i FARs skrift om *”Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan”* som nämner att ledamöterna bör besitta kompetens och erfarenhet i redovisningsfrågor.

Två av de sakkunniga tror att kommunikationen kommer att öka mellan revisorn och styrelsen, men visar på att det finns en risk att revisorn tappar i helhetskommunikation med styrelsen. Revisorerna belyser denna risk genom att betona vikten av att styrelsen träffas i sin helhet. Syftet med revisionsutskotten är just att öka kommunikationen och i Koden finns föreskrivet att styrelsen och revisorns skall träffas minst en gång per år.¹²¹ Just denna ökade kontaktfrekvens med företagen har de intervjuade revisorerna märkt av då revisionsutskottet har blivit en till part att kommunicera med.

5.4. Revisionsutskottets påverkan på revisorns oberoende

Samtliga sakkunniga tror att revisionsskotten i någon mån kommer att stärka revisorns oberoende, delvis genom en diskussion om vad som är god revisionsred. Ulf Gometz menar även att revisionsutskotten kommer att medföra en bättre auktoritet för revisorerna, d v s att de får bättre gehör för sina synpunkter vilket stämmer väl överens med Kodgruppens grundtanke med revisionsutskotten.

Revisorerna är även de av meningen att revisionsutskotten kommer att ha en positiv effekt på revisorns oberoende. Denna effekt anses dock vara beroende av de uppgifter som revisionsutskottet får. Revisionsutskottets tänkta handlingsområde, enligt Kodgruppen, definieras därför i Koden och det föreskrivs även att en arbetsordning skall upprättas för utskottets ledamöter.

Samtliga revisorer tror att den ökade kommunikationen på styrelsenivå kommer att stärka oberoendet. Detta är helt i enlighet med syftet med revisionsutskottet att man med utskotten önskar ändra på mönstret för kommunikation mellan företaget och revisorn¹²².

Revisor C är av åsikten att revisionsutskotten kommer att medföra en större restriktivitet när det gäller att anlita revisorn för andra tjänster än revision. Detta överensstämmer med syftet med valberedningen, som skall inrättas enligt Koden. En negativ effekt för oberoendet, fortsätter Revisor C, kan sägas vara att det blir en slags ömsesidig granskning då revisorn granskar styrelsens förvaltning och revisionsutskottet skall utvärdera revisorns arbete. Revisionsutskottet är dock enligt

¹²¹ Svensk Kod för Bolagsstyrning

¹²² Ibid



Koden tänkt att fungera som en oberoende mellanhand mellan revisorn och bolagets förvaltning.

5.5. Förslag på hur man kan stärka revisorns oberoende

Majoriteten av revisorerna ser inte att ytterligare reglering är en bra lösning för att stärka revisorns oberoende. Uppfattningarna hos de sakkunniga skiljer sig åt. Sten Jönsson menar att man behöver en ökad debatt kring revisorns roll medan Gudrun Baldvinsdottir tror att det är alltför stort fokus på revisorns roll och att man istället borde koncentrera sig på att på något sätt ändra den företagskultur som i dagsläget gör att det sätts stor press på revisorn. Där får hon medhåll av Ulf Gometz som talar om man måste börja från grunden med individens integritet och yrkesetik, vilka påverkats mycket av den allmänna samhällsutvecklingen samt utvecklingen av etik. Även Grönboken (1996) tar upp detta problem. Man nämner här att revisorernas yrkesetik håller på att ge vika för en mer ”affärsmässig” inställning. Grunden till detta är att företagen sätter större press på revisorerna då de i viss utsträckning kan tendera att välja bort en revisor för en annan som inte är alltför kritisk i sin granskning.

Revisor C tror att om revisorn på ett tydligare sätt knyts till bolagsstämman så kan denne komma att känna ett större ansvar och därigenom stärka oberoendet. Denna tanke återfinns i Koden genom att ägarna skall få större insyn i företaget genom den s k valberedningen.



6. SLUTSATSER

Detta kapitel innehåller författarnas slutsatser av ovanstående teori, empiri och analys. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning där författarna redogör för intressanta problemformuleringar de har stött på under studiens genomförande.

6.1. Slutsatser

Oberoende tycks vara ett olyckligt ordval då ett sådant förhållande inte existerar i ett uppdragsförhållande. Detta förhållande samt att revisorn får sitt arvode från klienten leder till att revisorn aldrig kommer att vara fullständigt oberoende. Vi tycker i stället att man, liksom i Revisionsbolagsutredningen (SOU 1999:43), borde använda begrepp som opartiskhet och självständighet. Dessa begrepp ger mer utrymme för att revisorn i verkligheten inte kan stå helt fri från personliga, ekonomiska och övriga relationer och belyser i större grad relationernas komplexitet.

Revisorn skall enligt reglerna väljas av bolagsstämman, men i realiteten är det oftast styrelsen eller ledningen som begär in offerter och som sedan ger en rekommendation till bolagsstämman. Genom införandet av revisionsutskott tror vi att revisorn under den löpande revisionen blir mer avgränsad ifrån styrelsen och ledningen då revisionsutskottet skall vara oberoende från bolaget och till viss del även från större ägare. En viktig förutsättning för detta är att ledamöterna i utskotten verkligen är oberoende och att man får in rätt kompetens i utskotten. Om ledamöterna i revisionsutskotten inte är helt oberoende medför detta implikationer då ett ömsesidigt granskningsförhållande uppstår - utskottet granskar revisorn och revisorn granskar utskottet. Denna ömsesidiga granskning kan försvåra oberoendet då revisionsutskottet tillsätter revisorn och om revisorn under uppdraget gör sig obekväma kanske denne inte blir omvald. Då är man återigen tillbaka i grundförhållandet som rådde innan Kodens implementerades. Kodgruppens tanke med revisionsutskottet är dock att det skall fungera som ett oberoende mellanled mellan revisorn och bolagets förvaltning.

Revisorerna har enligt principal agent-teorin till uppgift att granska att förvaltningen av företaget sköts på ett sätt som överensstämmer med ägarnas intressen. Eftersom revisorerna granskar styrelsen och ledningen är det därför viktigt att skapa en viss distans mellan revisorerna och de som granskas så att revisorn känner sig opartisk och självständig och inte utsätts för påtryckningar. Vi tror att grundförutsättningarna för revisorns oberoende kommer att stärkas genom valberedningen eftersom det blir mer tydligt vem uppdragsgivaren är och på grund av de extra informationskrav som åligger valberedning. Valberedningen kommer vidare att tillgodose ägarnas intressen genom att de får ökad insyn och ökat inflytande över valet av styrelse och revisor.

Av empirin framkom att revisorerna förlitar sig mycket på regler. Vi tror att alltför omfattande reglering kan medföra problem i situationer där regler saknas och man då inte vet hur man skall förhålla sig. Revisorerna är huvudsakligen inriktade på det



synbara oberoendet. Det synbara oberoendet kontrolleras främst m h a Analysmodellen som revisorerna genomgående också hänvisar till. Revisorerna föredrar att vända på resonemanget och i stället definiera när man är beroende. Uttrycket oberoende undviks alltså i slutändan även av revisorerna.

De sakkunniga däremot framhåller det faktiska oberoendet och betonar vikten av integritet och moral, såväl i företagskulturen som hos revisorn. Förhållandet mellan revisorn och företaget är svårt att reglera. I debatten som blossat upp efter bolagsskandalerna har revisorn ofta utmålats som ”boven i dramat” och fokus kring revisorns oberoende har därigenom ökat. Viktigt att påpeka i denna debatt är att det finns två sidor på myntet där revisorn står för den ena och företagen för den andra. Vad vi menar med denna formulering är att bristen på integritet och moral hos företagen ”smittar av sig” på revisorn och detta får naturligtvis effekter på dennes oberoende. Vår mening är att om integriteten och moralen i näringslivet kan stärkas i och med Koden så kommer även förutsättningarna för revisorn att inta ett oberoende förhållningssätt att förbättras.

Det framgår tydligt bland respondenterna att det inte finns någon detaljerad arbetsordning för vilken funktion ett revisionsutskott skall fylla. Anvisningarna som finns i Koden tycks uppfattas som luddigt skrivna och det kommer att krävas tid innan praxis har upparbetats och marknaden har lärt sig vilka krav i Koden som är rimliga. Koden kräver att utskottet skall framställa en arbetsordning, vilket vi tycker är bra med tanke på de oklarheter som tycks råda vad gäller dess arbetsområde.

En av de sakkunniga tror inte att revisionsutskotten automatiskt kommer att stärka oberoendet utan menar att utskottet och dess arbete måste uppnå en viss nivå vad gäller kompetens och arbetsordning. Det är även vår mening att om så skall ske måste vissa förutsättningar uppfyllas. För att revisionsutskotten skall få en positiv effekt på oberoendet krävs att en fungerande arbetsordning upprättas och att revisionsutskottet verkligen kommunicerar med revisorn.

Slutligen anser vi att revisionsutskotten kommer att stärka revisorns oberoende förutsatt att en viss kompetens och en väl fungerande praxis upparbetas för revisionsutskotten i Sverige. Det är dock troligt att det kommer att ta tid innan revisionsutskotten uppnår sin önskade funktion och en arbetsordning som faller naturligt för utskottets arbetsområde har upparbetats.



6.2. Förslag till fortsatt forskning

Under skrivandets gång har vi stött på många intressanta problem som skulle kunna utgöra en utgångspunkt för vidare forskning.

Det vore intressant att utreda de olika dimensionerna av revisorns oberoende enligt en trekantsmodell där staten, aktieägarna och ledningen utgör varsitt hörn och sedan undersöka var på denna area som revisorn befinner sig.

Under intervjuerna märkte vi stor skillnad i hur revisorer och sakkunniga ser på oberoendet. Vari denna skillnad bottnar i vore ett lämpligt ämne för en uppsats.

Vidare anser vi att en utvärdering av revisionsutskott och/eller av Koden när den har använts under en längre tidsperiod då den i skrivande stund ännu inte har implementerats.

I USA är styrelseledamöterna ofta arbetande och aktiva i bolaget och ägarbilden är ofta mer splittrad. I Sverige står styrelsen ofta utanför företaget. Därför vore det intressant att göra en jämförelse mellan revisionsutskottens funktion i Sverige och i USA.

7. KÄLLFÖRTECKNING

LITTERATUR

Andersen, I (1998). *Den uppenbara verkligheten, val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur

Arnold, B & de Lange, P (2004). *Enron: an examination of agency problems*. Critical Perspectives on Accounting nr 15

Ashby-Morrison, M (2004). *Rush to judgement: the Lynching of Arthur Andersen & Co*. Critical Perspectives on Accounting nr 15

Bazerman, M, Morgan, K & Loewenstein, G (1997). *The Impossibility of Auditor Independence*. Sloan Management Review

Bruzelius, L H & Skärvad, P H (2000). *Integrerad organisationslära*. Lund: Studentlitteratur

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

Ejvegård, R (1993). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur

Engerstedt, U (2004). *Sammanfattning av Förtroendekommissionens slutbetänkande: Skärpta lagar ska förstärka förtroendet för näringslivet*. Balans nr 5

Ernst & Young, Blix, C & Thorell, P (2005). *Effektiva Revisionsutskott*. Stockholm: Ernst & Young

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2005). *Börsen inför koden för bolagsstyrning*. FAR INFO nr 4, artikel 168.

Föreningen Auktoriserade Revisorer, (2004). *FARs revisionsbok 2004*, Stockholm: FAR Förlag AB

Föreningen Auktoriserade Revisorer, (2005). *FARs samlingsvolym - 2005 del 2*, Stockholm: FAR Förlag AB

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004). *Förtroendekommissionen föreslår Redovisningsinspektion*. FAR INFO nr 5, artikel 228.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2005). *Koden för bolagsstyrning klar*. FAR INFO nr 1, artikel 15.

- Föreningen Auktoriserade Revisorer. *Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan. Revisionsutskott i svenska aktiebolag*. Stockholm: FAR Förlag AB
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2003). *Revisorsnämnden gör uttalande om analysmodellen*. FAR INFO nr 7, artikel 254.
- Holme, I M & Solvang, B K (1997). *Forskningsmetodik, Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur
- Lantz, A (1993). *Intervjumetodik*. Lund: Studentlitteratur
- Lekvall, P & Wahlbin, C (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Förlag AB
- Myring, M & Bloom, R (January 2003). *ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence*. New York: The CPA Journal
- Patel, R & Davidsson, B (2003). *Forskningsmetodikens grunder, att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur
- Power, M (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- Precht, E, (2005). *Opartiskhet - en het fråga för etikkommittén*. Balans nr 1
- Rezaee, Z (2005). *Causes, consequences and deterrence of financial statement fraud*. Critical Perspectives on Accounting no 16
- Spira, L (2002). *Audit Committees – performing corporate governance*. Boston: Kluwer Academic Publishers
- Statens Offentliga Utredningar (2004). *Svensk Kod för Bolagsstyrning – Betänkande av Kodgruppen*. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer (SOU 2004:130)
- Statens Offentliga Utredningar (1999). *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet: Betänkande av Revisionsbolagsutredningen*. Stockholm: Nordstedts Tryckeri AB. (SOU 1999: 43)
- Svenska Akademien (1998). *Svenska Akademiens ordlista över svenska språket*, Stockholm: Norstedts Ordbok
- Westermarck C (2005), *Bokföringslagen, revisionslagen, revisorslagen*, Stockholm: Norstedts Juridik
- Wiedersheim-Paul, F & Eriksson, L (2001). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber Ekonomi.

Zeff, S (1998). *Independence and standard setting*. Critical Perspectives on Accounting no 9

Öhrlings PricewaterhouseCoopers Ulla Reinius (2004). *Bolagsstyrningen i Sverige – en positionsbestämning*. Stockholm: Öhrlings PricewaterhouseCoopers Gruppen AB

LAGTEXT

(1975:1385) Aktiebolagslagen

(2001:883) Revisorslagen

INTERNET

Europeiska Kommissionen, (1996). *Grönbok - Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen*, KOM(96) 338
http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/docs/other/700996sv.pdf, åtkomst 2005-05-02

Förenade Auktoriserade Revisorer, *Analysmodellen – för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*.
<http://www.far.se/doc/Analysmodellen4.doc>, åtkomst 2005-05-10

Ollevik, N-O, *Nya bolagskoden skall återskapa förtroendet*. Svenska Dagbladet, 2004-12-20
http://www.svd.se/dynamiskt/naringsliv/did_8778510.asp, åtkomst 2005-04-20

Statens Offentliga Utredningars hemsida om Förtroendekommissionen
<http://www.sou.gov.se/fortroende/> åtkomst 2005-06-02

INTERVJUER

Sakkunniga:

Professor Sten Jönsson, Gothenburg Research Institute, 2005-05-03

Professor Ulf Gometz, telefonintervju, 2005-05-09

Universitetslektor Gudrun Baldvinsdottir, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 2005-05-10

Revisorer:

Revisor A 2005-05-09

Revisor B 2005-05-09

Revisor C 2005-05-16

BILAGA ETT

INTERVJUFRÅGOR TILL REVISORER

Allmänna frågor

Utbildning, Auktoriserad eller godkänd revisor, Antal år i branschen, Arbetsuppgifter.

Huvudfrågor

1. Hur definierar Ni oberoende för en revisor?
2. Vilka hinder för oberoende finner Ni i ert arbete?
3. Vad anser Ni om Svensk Kod för Bolagsstyrning? För- och nackdelar?
4. Tror Ni att den kommer att fylla sitt syfte?
5. Vad anser Ni om Revisionsutskott? För- och nackdelar?
6. Hur märker Ni av att företagen börjat införa revisionsutskotten? Hur påverkas Ni i ert arbete?
7. Vilka förberedelser har skett inför införandet av Koden?
8. Anser Ni revisionsutskott kan påverka revisorns oberoende och i så fall hur?
9. Hur tror Ni att man skulle kunna stärka revisorns oberoende? Ex ytterligare lagstiftning, strängare kontroll...
10. Har Ni några tips eller idéer över litteratur som kan vara relevant för ämnet?

BILAGA TVÅ

INTERVJUFRÅGOR TILL SAKKUNNIGA

Övergripande frågor

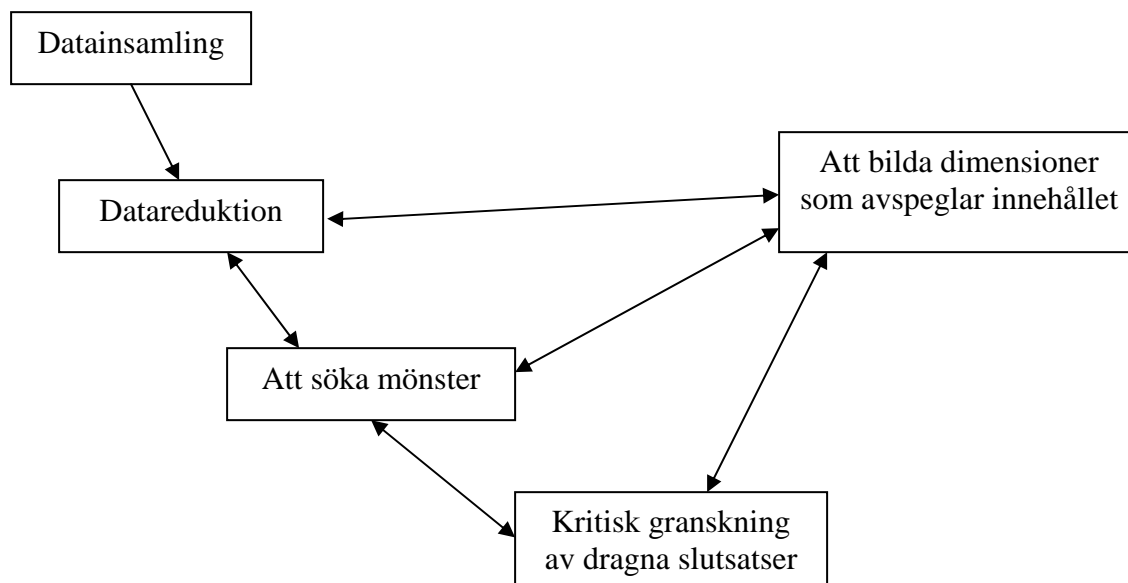
Yrke? Utbildning? Erfarenhet av revision och redovisning?

Huvudfrågor

1. Hur definierar Ni oberoende för en revisor?
2. Vilka hinder för oberoende tror Ni är av störst betydelse?
3. Vad anser Ni om Svensk Kod för Bolagsstyrning? För- och nackdelar?
4. Vad anser Ni om Revisionsutskott? För- och nackdelar?
5. Anser Ni att revisionsutskott kan påverka revisorns oberoende och i så fall hur?
6. Tror Ni att man skulle kunna stärka revisorns oberoende? Hur?
7. Har Ni några tips eller idéer över litteratur som kan vara relevant för ämnet?

BILAGA TRE

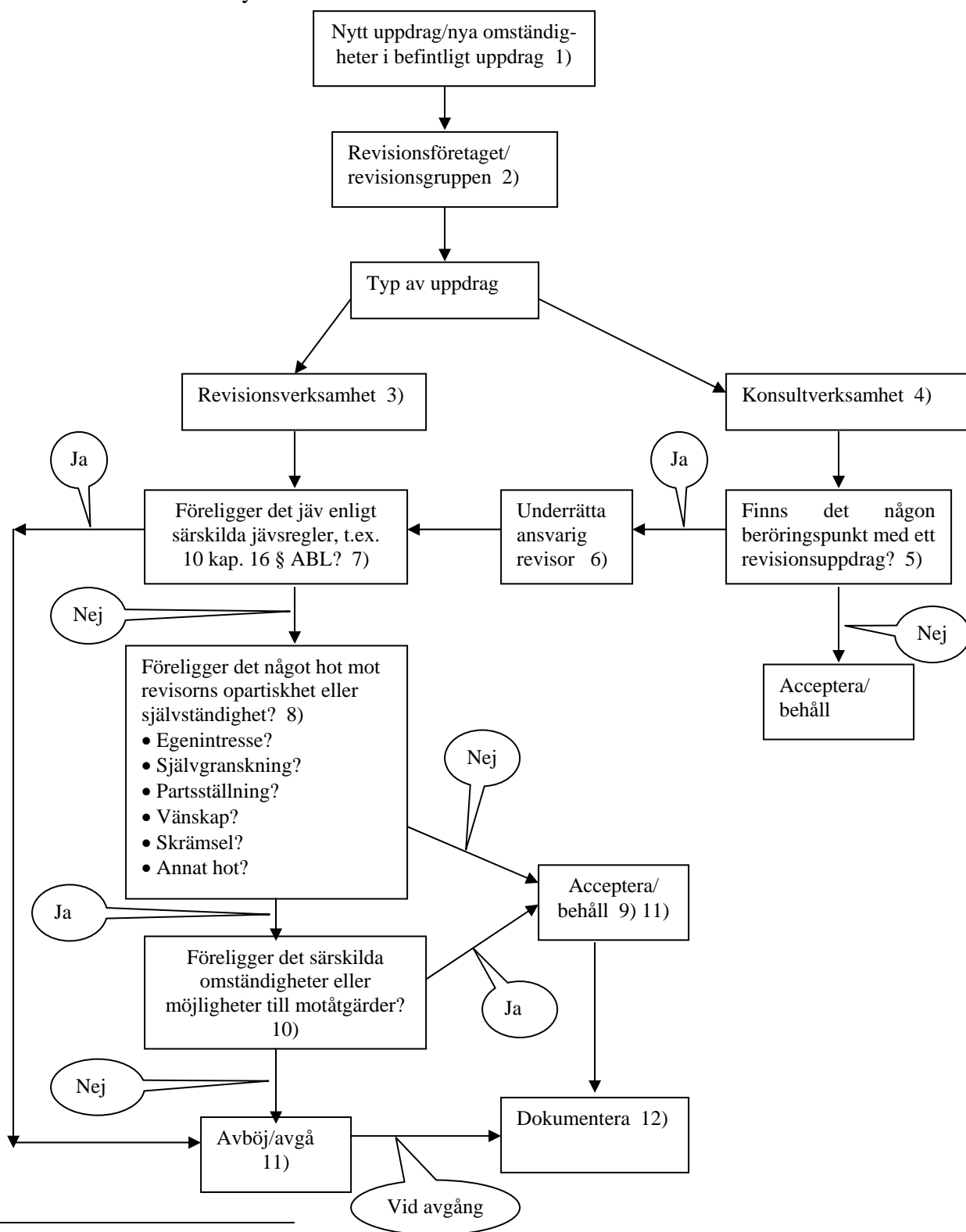
En allmän modell för kvalitativ databearbetning.¹²³



¹²³ Lantz (1993)

BILAGA FYRA

Flödesschema över Analysmodellen.¹²⁴



¹²⁴ Analysmodellen (FAR)