



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# Revisorns oberoende

-En jämförelse mellan Sarbanes-Oxley Act  
och Analysmodellen

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och företagsanalys  
Höstterminen 2004  
Handledare: Ann-Christine Frandsen  
Författare: Camilla Frantzén 800212  
Erika Svennberg 810713

## **Förord**

Vi vill tacka vår handledare Ann-Christine Frandsen som gett oss goda råd och bra vägledning genom hela arbetsprocessen.

Vi vill även tacka våra respondenter som bidragit med värdefull information och idéer till vår uppsats.

Göteborg, den 14 januari 2005

---

Camilla Frantzén

---

Erika Svennberg

## Förkortningar

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants är en amerikansk revisorsorganisation
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens är den europeiska motsvarigheten till IFAC
IFAC	International Federation of Accountants är en global intresseorganisation för redovisningsyrket
ISB	Independence Standards Board är en särskild kommission som tillsattes på initiativ av SEC och AICPA med uppgift att arbeta fram oberoendestandarder för revisorer
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board är ett tillsynsorgan för revisorer i SOX
RN	Revisorsnämnden är en tillsynsmyndighet för landets godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag
SEC	Securities and Exchange Commission är den amerikanska motsvarigheten till finansinspektionen
SOX	Sarbanes-Oxley Act
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles är amerikanska redovisningsprinciper
US GAAS	Generally Accepted Auditing Standards är den amerikanska motsvarigheten till det svenska begreppet god revisionssed

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b>INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund .....	1
1.2	Problemdiskussion.....	2
1.3	Problemformulering.....	4
1.4	Syfte.....	5
1.5	Avgränsningar .....	5
1.6	Disposition .....	5
<b>2</b>	<b>METOD .....</b>	<b>6</b>
2.1	Angreppssätt .....	6
2.2	Kvalitativ eller kvantitativ metod.....	6
2.3	Datainsamling .....	7
2.3.1	Primärdata .....	7
2.3.2	Urval .....	8
2.3.3	Tillvägagångssätt .....	9
2.3.4	Sekundärdata.....	9
2.4	Källkritik .....	10
2.5	Relevans och tillförlitlighet.....	10
2.5.1	Reliabilitet.....	11
2.5.2	Validitet .....	11
<b>3</b>	<b>REFERENSRAM .....</b>	<b>13</b>
3.1	Historisk utveckling .....	13
3.2	Den nuvarande oberoendelagstiftningens uppkomst.....	14
3.3	Analysmodellen.....	14
3.3.1	Steg 1 - Identifiering av fem hot mot revisorns oberoende: .....	15
3.3.2	Steg 2 - Eliminering av förtroendskadliga förhållanden.....	16
3.3.3	Steg 3 - Dokumentation av analysen.....	17
3.4	Sarbanes-Oxley Act.....	18
3.5	Oberoendebegreppet.....	22
3.6	SEC:s syn på oberoendet .....	24
3.7	Oberoendekravets innebörd.....	24
3.8	Problem med oberoende .....	25
3.8.1	Förslag till att öka revisorns oberoende .....	27
3.9	Förtroende.....	28

3.10	Faktorer som skapar en oberoende risk .....	28
<b>4</b>	<b>EMPIRI</b> .....	<b>30</b>
4.1	Presentation.....	30
4.2	Oberoende .....	31
4.3	Analysmodellen.....	31
4.4	Sarbanes-Oxley Act.....	32
4.5	Skillnader mellan Sarbanes-Oxley Act och Anlysmodellen .....	34
4.6	Har förtroendet ökat i och med dessa två modeller? .....	35
<b>5</b>	<b>ANALYS</b> .....	<b>36</b>
5.1	Oberoende .....	36
5.2	Problem med oberoendet.....	37
5.2.1	Förtroende.....	37
5.3	Analysmodellen.....	38
5.3.1	Analysmodellens uppbyggnad .....	38
5.3.2	Problem med analysmodellen .....	38
5.3.3	För och nackdelar med analysmodellen.....	39
5.4	Sarbanes-Oxley Act.....	39
5.4.1	Anpassningen av Sarbanes-Oxley Act.....	40
5.4.2	För- och nackdelar med Sarbanes-Oxley Act .....	40
5.5	Skillnader mellan Analysmodellen och Sarbanes-Oxley Act .....	42
<b>6</b>	<b>SLUTSATS</b> .....	<b>44</b>
6.1	Förslag till vidare forskning.....	45

## KÄLLFÖRTECKNING

**BILAGA 1** Intervjuförfrågan

**BILAGA 2** Intervjuguide

# 1 Inledning

---

*I detta kapitel ges en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformulering. Därefter presenteras syftet med uppsatsen, de avgränsningar som gjorts samt uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Revisorns oberoende är en fråga som har varit under debatt lika länge som det har funnits ett revisorsyrke. Debatten kring denna fråga har kommit och gått under de senaste åren både nationellt och internationellt. Detta beror dels på de redovisningsskandaler som har inträffat, exempelvis Enron och WorldCom i USA samt Skandia och Prosolvias i Sverige, som har gjort att revisorns roll har ifrågasatts och dels på den nya revisorslagen som trädde ikraft den 1 januari 2002.<sup>1</sup>

Enron startade sin verksamhet 1985 och var från början ett vanligt energibolag som efterhand utökade sin verksamhet med en allt större handel med kontrakt. I december år 2001 begärdes Enron i konkurs. Den aggressiva bokföringen visade att Enron var större, lönsammare, mindre skuldsatt än vad de visade sig vara i verkligheten. Trots att de följde USA:s regler för god redovisningssed förekom det bl a manipulerade balansräkningar, oetiska affärer och ifrågasatta revisorer.<sup>2</sup>

Till en början ifrågasattes inte revisorernas roll, istället fokuserades det på investerare, giriga chefer, personal som kände sig lurad och märklig redovisning. Men allt eftersom ifrågasattes revisorernas roll.<sup>3</sup> För att trygga bl a investerare och aktieägare från framtida redovisnings skandaler uppstod Sarbanes-Oxley Act (SOX) i USA. Lagen syftar till att återuppbygga investerarnas förtroende för aktiemarknaden och att försäkra att innehållet i företagens finansiella rapportering och annan information som lämnas till aktiemarknaden överensstämmer med verkligheten.<sup>4</sup>

Securities and Exchange Commissions (SEC) har i enlighet med SOX antagit oberoenderegler för att skydda värdepappersmarknaden. Syftet med regleringen är att säkerställa att revisionen är av hög kvalitet. Detta sker genom att reducera risken för att externa faktorer inverkar på revisorns granskning. Investerarnas förtroende skall på detta sätt säkras för innehållet i den offentliga rapporten och underlätta bedömningen av revisorns oberoende. Detta har fått som konsekvens att reglerna har utformats som förbudsregler. I och med antagandet av SOX har SEC tvingat se över sina oberoenderegler.

I Sverige gick Prosolvias i konkurs på grund av en rad missförhållanden bland annat om att de hade redovisat intäkter som inte uppfyllde kraven på intäkter enligt lagar och regler, där revisorn Nils Brehmer, blev åtalad för grovt svindleri eller för medhjälp till

---

<sup>1</sup> Balans nr 10, 2003

<sup>2</sup> Balans nr 6-7, 2003

<sup>3</sup> Balans nr 2, 2002

<sup>4</sup> Balans nr 1, 2003

detta.<sup>5</sup> Revisorn för Prosolvias gav en ren revisionsberättelse och gick alltså i god för räkenskaper, dvs gjorde Prosolvias trovärdigt. Nils Brehmer är den första revisorn i ett börsbolag som har blivit åtalad för svindleri.<sup>6</sup>

I Skandia-skandalen undanhöll revisorerna viktig information om ett bonusprogram som blev för dyrt och som kom att kosta aktieägarna nästan en miljard kronor. Detta trots att det fanns en maximal gräns som innebar att programmet fick kosta högst 300 miljoner kronor. En annan fråga som har diskuterats är hur revisorerna kunde förbise att försäljningen av dotterbolaget Skandia Livs kapitalförvaltning var otillåten vinstutdelning från livbolaget till moderbolaget.<sup>7</sup>

En revisor skall i sitt uppdrag granska företagets räkenskaper dess förvaltning samt om ledningen även i övrigt har följt de associationsrättsliga reglerna. Revisorn skall även granska stora transaktioner som är av betydelse för de granskade företaget, exempelvis nyemissioner. Syftet med revisionen är därmed att säkra tilltron till det reviderade företaget. Revisorn skall säkerställa att de finansiella rapporterna är fria från materiella fel så som bedrägerier eller en missvisande värdering av tillgångarna.<sup>8</sup>

USA har ett annorlunda regelsystem som är mer detaljerat än det regelsystem som finns i Sverige. Det amerikanska regelsystemet förmedlar en känsla av att allt som inte uttryckligen är förbjudet är tillåtet. Det har diskuterats mycket i svenska tidskrifter som t ex Balans, om att det som har hänt i USA med Enron troligtvis inte skulle kunna hända i Europa med dess reglering. Regelsystemet i Europa innebär att revisorerna själva måste fråga sig vad som är rätt.<sup>9</sup>

Den nya revisorslagen i Sverige innebär viktiga förändringar på flera områden, exempelvis sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet. Analysmodellen går ut på att pröva om det finns omständigheter som gör att revisorns oberoende skulle kunna ifrågasättas.<sup>10</sup> Vidare utgör modellen den individuella delen av oberoenderegler, vars syfte är att förmå revisorn i det enskilda uppdraget att agera på ett sådant sätt att dennes tilltro inte framstår som hotad. Revisorn skall inför varje uppdrag pröva om det föreligger omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet. Förekommer det sådana uppdrag skall revisorn avsäga sig uppdraget.<sup>11</sup>

## **1.2 Problemdiskussion**

I och med alla skandaler som har förekommit, har förtroendet för revisorn minskat. Revisionen ska enligt den svenska analysmodellen ge trovärdighet åt den ekonomiska informationen som ett företag lämnar i årsredovisningen. Vidare ställs det krav på att arbetet ska utföras av en kompetent revisor med oberoende ställning till det reviderade företaget.<sup>12</sup>

---

<sup>5</sup> Svenska Dagbladet, 2003-12-29

<sup>6</sup> Göteborgsposten, 2003-02-24

<sup>7</sup> Dagens Nyheter, 2004-11-10

<sup>8</sup> PricewaterhouseCoopers, 2004

<sup>9</sup> Balans nr 2, 2002

<sup>10</sup> Far:s Samlingsvolym del II, 2004

<sup>11</sup> Diamant, 2004

<sup>12</sup> Ibid.

SOX ska följas av alla amerikanska och icke-amerikanska bolag som har registrerade aktier på amerikansk börs. Åtgärderna innebär strängare krav på redovisning och information till aktiemarknaden, högre krav på revisorers oberoende, krav på interna strukturer för revision och informationslämning till marknaden samt stränga straff för brott mot lagen.<sup>13</sup>

Med oberoende avses att revisorn skall utföra sitt uppdrag på ett objektivt sätt. Att en revisor ska vara oberoende i det arbete denne granskar är av stor betydelse. Svagheten hos revisionen är att revisorn inte är tillräckligt oberoende. Begreppet oberoende kan delas in i faktiskt och synbart oberoende. Faktiskt oberoende<sup>14</sup> innebär att revisorn endast tar hänsyn till de händelser som är av betydelse för revisionsarbetet, exempelvis att revisorn följer god revisorssed och god revisionsmed.<sup>15</sup> Synbart oberoende<sup>16</sup> innebär att revisorn ska uppfattas som oberoende ur ett tredje perspektiv<sup>17</sup>. I normalfallet uppfyller revisorn båda kraven på oberoende.<sup>18</sup> Det räcker inte med att revisorn känner sig oberoende, utan omvärlden måste också uppleva detta. Hur revisorn känner sig går inte att mäta, därför är det bara det faktiska oberoendet som går att lagstifta.<sup>19</sup>

Tidigare forskning inom området har gjorts inom analysmodellen och vissa delar av SOX. Beckman och Sunesson har i uppsatsen ”Sarbanes-Oxley Act – med fokus på revisorns rotation” från 2002, behandlat och belyst problematiken kring revisorns rotation och hur svenska auktoriserade revisorer som grupp har för avsikt och mening att agera på SOX. Författarna har kommit fram till att SOX kommer att få konsekvenser för auktoriserade revisorer anställda på någon av de fyra största revisionsbyråerna i Sverige. Vidare framkommer att revisorns rotation endast är en liten faktor för att säkerställa revisionens kvalitet.<sup>20</sup> Karlsson och Sjöberg har i uppsatsen ”The division of audit & non-audit services” från 2004, behandlat vilka effekter skillnaderna av revisions tjänster och icke-revisions tjänster i sektion 201 i SOX, kommer att få på svenska revisionsbyråer. Författarna har kommit fram till att sektion 201 i SOX inte kommer att ha någon stor effekt på svenska revisionsbyråer.<sup>21</sup>

Korpi-Nilsson och Lindström behandlar i uppsatsen “The Swedish management audit – could it have affected the Enron collapse?” från 2003, frågan huruvida svenska revisionsregler hade kunnat påverka utfallet av Enron-skandalen. Författarna jämför Sverige med USA, som har annorlunda regler och till hjälp utgår de från Enron-skandalen. I slutsatsen och genom den empiriska undersökningen framkommer att en tillämpning av svenska revisionsregler inte skulle ha gjort stor skillnad utan en revisor borde ha uppmärksammat problemen under de amerikanska reglerna om denne hade skött sitt arbete ordentligt.<sup>22</sup>

---

<sup>13</sup> Balans nr 1, 2003

<sup>14</sup> Motsvaras av IFAC:s, *Independence in fact*.

<sup>15</sup> Cassel, 1996

<sup>16</sup> Motsvaras av IFAC:s, *Independence in appearance*.

<sup>17</sup> FEE – Översättning av FAR, 1998

<sup>18</sup> Cassel, 1996

<sup>19</sup> Far:s revisionsbok, 2004

<sup>20</sup> Beckman & Sunesson, 2002

<sup>21</sup> Karlsson & Sjöberg, 2004

<sup>22</sup> Korpi-Nilsson & Lindström, 2003



Christoffersson, Emanuelsson och Ryvallius har i uppsatsen "Analysmodellen – ett ökat förtroende för revisorn?" från 2002, behandlat frågan huruvida analysmodellen är ett hjälpmedel för att öka förtroendet för revisorer och deras arbete. Utifrån den empiriska undersökningen konstateras att de egenskaper som skapar förtroende för en revisor inte går i linje med den teoretiska referensramen. Analysmodellens användande ifrågasätts och kritik riktas mot hur analysmodellen kan ses som ett hjälpmedel för ett ökat förtroende för revisorn.<sup>23</sup> Ivarsson och Kjellén hanterar i uppsatsen "Analysmodellen i teori och praktik" från 2003, frågan om revisorer vid små revisionsbolag anser att analysmodellen verkligen går att tillämpa på ett sätt som är helt i enlighet med lagstiftningen. Författarna konstaterar att analysmodellens regler i dagsläget inte verkar tillämpas fullt ut.<sup>24</sup> Bohlin och Forsberg tar i uppsatsen "Revisorn kan inte vara helt oberoende" upp frågan hur revisorns oberoende kan ökas/behållas. Författarna kommer fram till att det bästa vore att ha olika krav på revisorns oberoende i förhållande till klientens storlek.<sup>25</sup>

I och med att SOX ska följas även av icke-amerikanska bolag påverkar det svenska revisionsbyråer eftersom dessa byråer reviderar bolag som finns noterat på den amerikanska marknaden. Detta har gjort att revisionsbyråer och även de företag som byråerna reviderar har fått lägga ner mycket tid på att lära sig ett helt nytt regelsystem. Det finns många revisorer som behöver ha kunskap i både den svenska analysmodellen och SOX. På de två oberoendeformerna som finns är det svårt att begripa vad oberoende är och hur det arbetsmässigt borde hanteras. Vi tror att detta har lett till många nya frågor och problem för de berörda parterna, därför tycker vi att det behövs vidare studier av oberoendeproblematiken. Vidare finner vi det därför intressant att undersöka hur SOX och den svenska analysmodellen skiljer sig åt när det gäller revisorns oberoende. Tidigare studier som har genomförts på området har till största del haft sin utgångspunkt i analysmodellen och har då behandlat huruvida denna modell utgör ett ökat förtroende för revisorn. Andra studier har haft utgångspunkt i SOX och då främst behandlat huruvida revisors rotation och förbjudna tjänster har påverkat svenska revisionsbyråer. Vi finner det intressant att belysa, ur ett revisors perspektiv, hur SOX har påverkat svenska revisionsbolag i oberoendefrågan. Vidare hur detta har påverkat för revisorn vid revisionen, eftersom revisorn vid revision av vissa företag ska följa SOX medan revisorn vid andra uppdrag skall följa analysmodellen. Vi vill även diskutera för- och nackdelar med respektive modell utifrån de skillnader som vi kommer att finna.

### 1.3 Problemformulering

Vår bakgrund och problemdiskussion resulterar i nedanstående frågeställning:

- Vilka skillnader kring revisorns oberoende finns det mellan den amerikanska Sarbanes-Oxley Act of 2002 och den svenska analysmodellen i Sverige?
- Hur förändras revisorernas arbetssätt för att säkerställa oberoendet vid införandet av SOX respektive Analysmodellen?

---

<sup>23</sup> Christoffersson et al, 2002

<sup>24</sup> Ivarsson & Kjellén, 2003

<sup>25</sup> Bohlin & Forsberg, 2003

## **1.4 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att utifrån analysmodellen och SOX beskriva och få djupare förståelse för hur arbetssättet av revisorns oberoende har förändrats i och med införandet av dessa två regleringar. Ett ytterligare syfte är att urskilja om det finns någon skillnad i arbetssättet av revisorns oberoende mellan analysmodellen och SOX.

Genom att fokusera uppsatsen på skillnader i arbetssättet av revisorns oberoende enligt analysmodellen och SOX anser vi att vår uppsats kommer att kunna ge ett värdefullt bidrag till befintlig forskning.

## **1.5 Avgränsningar**

Vi har valt att avgränsa oss till att endast analysera revisorns oberoende för att få en djupare förståelse för vårt problem. Vi kommer bara att titta på det område som berör revisorns oberoende i SOX. Vi har valt att titta på revisorns oberoende ur ett revisors perspektiv och inte utifrån hur ett företag påverkas av revisorns oberoendeproblematik.

## **1.6 Disposition**

### ***Kapitel 1 Inledning***

Här kommer vi att redogöra för uppsatsens bakgrund, problemdiskussion, problemformulering, syfte och avgränsning samt disposition.

### ***Kapitel 2 Metod***

Här beskriver vi val av metod, tillvägagångssätt av datainsamling samt hur den empiriska undersökningen har gått till för att uppfylla syftet med uppsatsen.

### ***Kapitel 3 Referensram***

Detta kapitel inleds med en historik om revisorns oberoende. Kapitlet tar vidare upp relevant information från analysmodellen och SOX, samt olika vetenskapliga artiklar som behandlar revisorns oberoende, förtroende, analysmodellen och SOX.

### ***Kapitel 4 Empiri***

I detta kapitel redovisar vi utfallet från den empiriska undersökningen. Inledningsvis ges en presentation av respondenterna och det företag de är verksamma inom.

### ***Kapitel 5 Analys***

I detta kapitel knyter vi samman teori och empiri för att analysera problemområdet. Vi jämför teori och empiri och poängterar eventuella skillnader och samband.

### ***Kapitel 7 Slutsats***

Här presenteras våra slutsatser och förslag till fortsatt forskning.

## 2 Metod

---

*Detta kapitel beskriver och förklarar de metoder som använts för att genomföra denna uppsats. Val av metoder har gjorts utifrån uppsatsens problemformulering och syfte. Vidare ges en beskrivning av hur datainsamlingen har gått till. Avslutningsvis redogörs för uppsatsens tillförlitlighet och validitet.*

---

Metod kan ses som ett redskap för att uppnå de målsättningar som avses med olika undersökningar och forskning. Att ha en metod är även ett sätt att lösa problem och komma fram till ny kunskap.<sup>26</sup>

### 2.1 Angreppssätt

Det finns två olika angreppssätt för att kunna dra vetenskapliga slutsatser, induktion och deduktion. Induktion innebär att forskaren drar generella slutsatser utifrån empiriska fakta. En forskare som arbetar induktivt följer upptäckandets väg.<sup>27</sup> Denna metod utgår från en mängd enskilda fall och hävdar att ett samband som observerades i samtliga dessa fall också är generellt giltigt, d v s förutsättningen är att utfallet blir detsamma i samtliga fall.<sup>28</sup> Deduktion utgår från allmänna lagar och det görs en logisk analys av den allmänna teorin. Sedan återgår till fakta och en undersökning görs av teorin. Med andra ord härleds hypoteser ur teorin som sedan prövas i empirin. En forskare som arbetar deduktivt följer bevisandets väg.<sup>29</sup> Vår uppsats utgår varken från induktion eller från deduktion utan snarare en kombination av de båda, vilket kallas abduktion. Denna metod innebär att man regelbundet går från teori till empiri och det omvända, empiri till teori.<sup>30</sup> Genom det abduktiva angreppssättet har vi kunnat använda oss av både tidigare kunskap inom ämnet samt den nya kunskapen som vi har fått genom intervjuerna. Detta har inneburit att vi har fått mer förståelse för problemet utifrån den information vi har haft tillgång till.

### 2.2 Kvalitativ eller kvantitativ metod

Undersökningar kan definieras som kvalitativa eller kvantitativa. Valet av metod bör göras utifrån den problemformulering och det syfte som ska undersökas.<sup>31</sup>

En kvalitativ metod kännetecknas av flexibilitet och närhet till forskningsobjektet. Det uppnås genom att den undersökande försöker sätta sig in i den undersöktes situation för att se världen utifrån dennes synvinkel. D v s den undersökande försöker se det problem som studeras inifrån för att få en djupare förståelse för problemet. I och med att förhållandet mellan forskare och undersökningsobjekt bygger på närhet och förståelse skapas också vissa förväntningar och uppfattningar på forskaren av de undersökta objekten. I en kvalitativ undersökning ska uppläggnen kunna ändras efterhand under

---

<sup>26</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>27</sup> Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2002

<sup>28</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>29</sup> Ibid.

<sup>30</sup> Ibid

<sup>31</sup> Ibid.

själva undersökningen.<sup>32</sup> Utifrån syftet med studien har vi valt att göra en kvalitativ undersökning eftersom vi med hjälp av personliga intervjuer vill få en djupare förståelse för vårt problemområde.

Kvantitativa metoder är mer formaliserade och strukturerade än kvalitativa. Informationen som kommer fram med hjälp av statistiska modeller bearbetas och analyseras. Metodens starka sida är att den möjliggör för forskaren att dra generella slutsatser som gäller för hela populationen och inte bara från dem som har ingått i en undersökning, under förutsättning att forskaren gjort ett korrekt statistiskt urval. En svaghet är att den information som finns kan feltolkas och missbrukas.<sup>33</sup> Vi anser att vårt problem inte skulle kunna uttryckas med statistiska modeller som i en kvantitativ undersökning. Den kvalitativa undersökningen är mer flexibel och passade oss bättre eftersom vi under intervjun ville få fram respondentens uppfattningar och åsikter om arbets sättet kring revisorns oberoende samt lämna utrymme till relevanta följdfrågor under diskussionens gång. Eftersom vi bara har intervjuat ett begränsat antal personer så är vi medvetna om att en likadan undersökning med andra respondenter skulle kunna få ett annorlunda resultat. Efter att vi har tittat på syftet med undersökningen har vi sedan påbörjat datainsamlingen för att hitta relevant underlag för uppsatsens fortsatta disposition.

## **2.3 Datainsamling**

Datainsamling kan delas in i primär- och sekundärdata. I vår uppsats kommer vi att använda både primär- och sekundärdata. Primärdata är information som har inhämtats för den aktuella undersökningen och som inte tidigare har samlats in och dokumenterats. Primärdata kan samlas in på olika sätt genom antingen observation, intervju eller frågeformulär.<sup>34</sup> Det finns alltid en risk i att använda sig av primär- och sekundärdata. Informationen som insamlats behöver inte alltid vara trovärdig utan den kan lätt misstolkas. Den som intervjuar kan påverka svaret i den riktning denne vill ha det, beroende på hur denne ställer frågan.<sup>35</sup> Sekundärdata består av material och information som redan finns dokumenterad, d v s redan skrivet material som exempelvis böcker, artiklar eller statistiska källor.<sup>36</sup>

### **2.3.1 Primärdata**

De primärdata som vi har använt oss av i uppsatsen kommer huvudsakligen från de personliga intervjuerna som vi har genomfört. Vår utgångspunkt när vi påbörjade sökandet efter intervjuobjekt gjordes utifrån att vi hade som mål att intervjuar revisorer från minst tre större revisionsbyråer eftersom vi antog att de har kunskap både i analysmodellen och i SOX när det gäller oberoende begreppet. De revisionsbyråer vi har intervjuat är Öhrlings PricewaterHouseCoopers, Deloitte och KPMG. Vi försökte även få en intervju med Ernst & Young, men vi fick aldrig något svar.

Intervjuer kan ha olika grad av standardisering. Den kvalitativa intervjun använder sig inte av standardiserade frågeformulär, utan använder en manual där den undersökande

---

<sup>32</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>33</sup> Ibid.

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2002

<sup>36</sup> Ibid.

har skrivit ner de faktorer som är väsentliga för problemet. Detta för att intervjun inte skall få för stor styrning från den undersökandes sida. Istället skall intervjun leda till att respondentens egna uppfattningar, tankar och åsikter kommer fram och intervjun utvecklas utifrån detta.<sup>37</sup> För att intervjun skall kunna vara ett användbart redskap för uppsatsen är det viktigt att undersökaren ställer relevanta frågor utifrån uppsatsens syfte och frågeställning.

Inför intervjuerna valde vi att upprätta en intervjuguide<sup>38</sup> utifrån den problemformulering och det syfte vi har med uppsatsen. Vi ville ha ett antal huvudfrågor och efterhand komplettera med relevanta följdfrågor beroende på hur diskussionen utvecklades. Detta för att få en så öppen intervju som möjligt och låta respondenten framföra sina åsikter. Intervjuguiden upprättades också för att vi skulle ha en mall att gå efter så att intervjun inte skulle bli så lång. Vi försökte även undvika att intervjuerna styrde in på mindre relevanta områden för uppsatsens frågeställning. Vi är medvetna om att ett användande av en kvalitativ intervju, där vi formulerar en intervjuguide med bestämda frågor, kan leda till att respondenterna ger olika svar på samma fråga. Detta kan leda till att det blir svårare att analysera och dra slutsatser av den information som intervjun ger. Möjligheten i kvalitativ intervju, att ställa följdfrågor eller be respondenten om utveckling av frågan underlättar dock analys och slutsats. Om vi hade använt oss av en strukturerad intervju eller en enkät skulle det inte bli någon skillnad på svaren eftersom dessa intervjuformer har fasta svarsalternativ och intervjuerna blir då lättare jämförbara. Under arbetet med att få fram intervjuguiden uppkom det vissa oklarheter i kopplingen mellan förståelsen, frågeställningens formulering och syfte. Vi upptäckte också att vissa frågor som vi hade formulerat skulle kunna ge ett svar som inte skulle vara relevant för vår uppsats varvid vi fick formulera om vissa frågor tills de kändes relevanta.

Vilken typ av intervju som ska användas beror på syftet med undersökningen. En undersökare kan göra antingen en informant- eller en respondentintervju. Informantintervjuer görs med personer som står utanför problemet som studeras, men som har mycket att säga om det. En respondentintervju går ut på att intervjua personer som är insatta i problemområdet som studeras och görs i syfte att undersöka respondentens uppfattning på problemet. Denna typ av intervju kräver att den undersökande under intervjun är uppmärksam, öppen och förstår hur respondenten upplever situationen.<sup>39</sup>

Vi valde att göra en respondentintervju eftersom vi ville intervjua personer som är väl insatta i det problemområde som uppsatsen tar upp och har någon form av erfarenhet om hur arbetssättet kring revisorns oberoende genom analysmodellen och SOX går till. Detta för att öka relevansen i uppsatsen.

### 2.3.2 Urval

Respondenterna på respektive revisionsbyrå kontaktades först via e-post<sup>40</sup>, där vi beskrev syftet med uppsatsen och därefter att vi hoppades på att finna någon kunnig person som var insatt i vårt problem. De tillfrågade revisionsbyråerna svarade relativt

---

<sup>37</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>38</sup> Se bilaga 2

<sup>39</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>40</sup> Se bilaga 1

snabbt med personal som var insatt i det aktuella ämnet för vår uppsats. Via e-post bestämdes sedan tid och plats för personlig intervju. I god tid innan intervjuens genomförande skickades frågeformuläret till respondenterna för att de skulle ha tid att läsa på och förbereda svaren på frågorna. Detta för att öka tillförlitligheten av intervjun. Intervjuerna ägde rum i respektive revisionsbyrås lokaler.

### 2.3.3 Tillvägagångssätt

Innan varje intervju började frågade vi respondenterna om vi fick använda deras namn i uppsatsen eller om de ville vara anonyma. Två utav respondenterna gav oss tillåtelse att ange dem vid namn under förutsättning att de först fick läsa igenom svaren från intervjuerna och komplettera dem med ytterligare information eller rätta till eventuella misstolkningar från vår sida. Den tredje respondenten valde dock att vara anonym då det kändes bättre för denna person att vara det.

Sedan startade vi intervjun med ett antal faktafrågor om respondentens yrke, utbildning, antal år i branschen och huvudsakliga arbetsuppgifter. Detta valde vi att göra för att få en mjuk start på intervjun och skapa en trygg atmosfär mellan respondenten och oss själva. Under intervjuens gång försökte vi sedan ställa frågorna i den ordning som intervjuguiden var uppställd. Ibland hände det ändå att områden som var tänkta att belysas längre fram i intervjun, nämndes i ett tidigare skede. Detta därför att respondenten spontant kom att tala om detta område. Detta gjorde att bearbetningen efteråt av intervjun försvårades. Intervjun utfördes genom att en utav oss skrev ned det som respondenten svarade på en dator medan den andre ställde frågorna, vilket fungerade mycket bra då det enligt vår mening går fortare att skriva ner svaren på dator än för hand. Den utav oss som skrev på datorn försökte ändå att aktivt följa med i diskussionen och ställa eventuella följdfrågor. Medan den utav oss som ställde frågorna samtidigt också skrev ned viktiga punkter. Intervjuerna pågick mellan 45 min och 90 min. Efter genomgången av den första och andra intervjun tyckte vi att de svar vi hade fått var tillräckliga och behövde inte komplettera med ytterligare någon fråga inför den sista intervjun.

### 2.3.4 Sekundärdata

De sekundärdata vi har använt oss av kommer från olika typer av källor. Vi har använt oss av gällande lagstiftning, metodlitteratur, tidningsartiklar från facktidskrifter samt forskningsartiklar. Litteraturen inhämtades från den ekonomiska enheten på Göteborgs Universitetsbibliotek ur deras katalogsystem "GUNDA". Den litteratur som inte var tillgänglig därifrån inhämtades från olika universitets- och högskolebibliotek runtom i landet genom det nationella biblioteksdatasystemet "LIBRIS". Databaserna vi har använt oss av är FAR komplett, Westlaw International, Business Source Premier, A Journal of Practice and Theory, Emerald m fl. De mest relevanta sökorden var: *Revisorns oberoende, analysmodellen, Sarbane-Oxley-act, independece och auditing*. Vi fick även tips på relevant litteratur genom handledaren samt via källförteckningen på andra skrivna uppsatser inom liknande område. I och med detta insamlade fick vi en bra utgångspunkt till det fortsatta arbetet.

## 2.4 Källkritik

Med källkritik avses att bedöma det insamlade materialet, ta bort det som inte är väsentligt och behålla det som är av betydelse för problemet. Syftet med källkritik är att avgöra om källan som används verkligen mäter det som den utger sig för att mäta, med andra ord om den är valid. Vidare bestäms om källan är väsentlig för problemställningen, d v s om den har relevans och slutligen om källan är fri från systematiska fel, d v s om den är reliabel.<sup>41</sup> Det är sällan som en undersökning saknar brister och därför är det viktigt att ta reda på de brister som finns och försöka minimera dessa. Vi har vid utförande av vår uppsats försökt att förhålla oss kritiska till litteraturen och de vetenskapliga artiklarna. Vi har valt att använda oss av flera alternativa källor och hoppas att vi genom detta har minimerat risken för att informationen i uppsatsen är felaktig. En del av det material som har samlats in för undersökningen kommer från gällande lagstiftning inom det aktuella området, bl a SOX och Revisorslagen. Dessa källor anser vi är pålitliga eftersom de utgörs av lagtext. Många utav de vetenskapliga artiklar som vi har använt oss av är på engelska och det bör tas hänsyn till att det vid översättningarna från engelska till svenska kan uppstå vissa feltolkningar, vilket minskar trovärdigheten i uppsatsen. Under intervjun kan vi ha påverkat respondenten att svara på det sätt som vi hade förväntat oss och därigenom styrt intervjun i den riktningen vi ville, på ett sätt som gynnar oss. Vi tycker dock att denna risk minimerades genom att vi använde oss av en intervjuguide. Detta medförde att respondenten själv fick prata fritt utan infallsvinklar från vår sida. Under bearbetningen av intervjumaterialet kan vi ha tolkat vissa svar på fel sätt och för att minimera denna risk för tolkningsfel har respondenterna fått möjlighet att korrigera det bearbetade materialet.

## 2.5 Relevans och tillförlitlighet

Relevans innebär att sammanhang som är av betydelse för uppsatsskrivaren och även för andra människor, ska studeras medvetet. Det är viktigt att själva uppgiften har ett budskap.<sup>42</sup> Eftersom det under senare år har inträffat ett antal redovisningsskandaler i USA och även i Sverige och övriga Europa har diskussionerna alltmer kommit att handla om skillnaderna i redovisnings- och revisionsreglerna mellan länderna. I och med införandet av SOX i USA har även svenska företag noterat på amerikansk börs kommit att drabbas av denna lag, vilket innebär att revisorerna som reviderar dessa företag också måste följa lagen. Med bakgrund av detta anser vi att ämnet är högst relevant och att uppsatsen kan vara av intresse för svenska revisorer, som arbetar med internationella företag som berörs av SOX.

På en professionellt genomförd intervju ställs ett krav på att data ska spegla källan, vilket innebär att den som intervjuar ska försöka fånga respondentens tankar och upplevelser.<sup>43</sup> För att beskriva värdet av en intervju används ofta begreppen reliabilitet och validitet. Resultaten som kommer fram genom intervjun skall vara tillförlitliga och användbara för andra.

---

<sup>41</sup> Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2002

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Lantz, 1993

### 2.5.1 Reliabilitet

Med reliabilitet menas hur tillförlitligt ett mätinstrument är. En undersökning skall ge samma resultat vid en likadan undersökning utförd av någon annan vid ett senare tillfälle. För att hög reliabilitet skall uppnås i en undersökning krävs att den är oberoende av undersökare.<sup>44</sup> I undersökningar som baseras på personliga intervjuer går det inte på ett tillförlitlig sätt att erhålla ett mått på reliabiliteten. Istället relateras till de bedömningar som intervjuaren och observatören gör samt till att respondenten förstår de frågor som ställs.<sup>45</sup>

För att vår undersökning skulle bli så tillförlitlig som möjligt var vi båda närvarande vid samtliga intervjutillfällen. Inför intervjuerna hade vi i åtanke att en bandspelare skulle vara bra att ha med sig för att försäkra oss om att vi inte skulle missuppfatta något svar och få med det väsentligaste. Tiden var knapp och då ingen av oss hade någon bandspelare utförde vi intervjuerna utan. Istället gjorde vi så att en utav oss ställde frågorna medan den andre skrev ned allt på datorn, då vi ansåg att det skulle gå mycket snabbare än att skriva för hand. Efter att vi hade sammanställt intervjuerna skickades de över till varje respondent så att de själva kunde korrigera det vi skrivit och rätta till eventuella misstolkningar från vår sida. På detta sätt vill vi säkerställa att den information som presenteras i empirikapitlet är tillförlitlig. En av respondenterna gav aldrig något svar på om de hade några synpunkter på sammanställningen av svaren. Detta kan å ena sidan betyda att svaren som vi sammanställde var korrekta. Å andra sidan kan det betyda att respondenten inte har haft tid eller lust att läsa igenom våra sammanställningar. De två andra respondenterna hade läst igenom svaren och korrigerat de misstolkningar som uppstått från vår sida samt bidragit med kompletterande information som kom till användning i empirin. Det är möjligt att en ny undersökning med samma intervjumall skulle kunna ge ett annat resultat än det vi har fått eftersom vi har använt oss av ett begränsat antal respondenter.

### 2.5.2 Validitet

Med validitet menas att vi måste veta att det vi undersöker är det vi avser att undersöka, vilket är att ge lösningar på de syften som efterfrågas. Det som mäts bör ge ett trovärdigt svar. Begreppet kan delas i inre och yttre validitet. Inre validitet uppnås genom att det resultat vi har fått från vår undersökning väl överensstämmer med verkligheten.<sup>46</sup> I vår uppsats anser vi att den inre validiteten är relativt god eftersom vi vid intervjuerna har fått möjlighet att ställa följdfrågor som har förtydligat oklarheter som uppstått under intervjuens gång. Följdfrågorna har också gjort att vi har kunnat hålla oss till det som vi har avsett att undersöka.

Den yttre validiteten är oberoende av den inre, för att bedöma den yttre är det viktigt att veta hur det empiriska materialet har samlats in och ser ut. Med yttre validitet menas att det ska finnas en överensstämmelse mellan det resultat som framkommit från undersökningen och verkligheten, d v s hur generaliserbara resultaten är.<sup>47</sup> Vi anser att den yttre validiteten i vår undersökning är låg därför att resultaten från vår undersökning endast är relevanta för de revisorer och företag som berörs av Sarbanes-Oxley Act. Våra intervjuer gjordes med personer som anses ha mycket bred kunskap inom det aktuella

---

<sup>44</sup> Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2002

<sup>45</sup> Davidsson & Patel, 2003

<sup>46</sup> Wiedersheim-Paul & Eriksson, 2002

<sup>47</sup> Ibid.



ämnet. Innan vår intervjuguide skickades till respondenterna gick vi igenom frågorna med vår handledare. Därefter skickade vi ut intervjuguiden till respondenterna så att de hann förbereda sig väl inför själva intervjutillfället. Vår intervjumall har framtagits utifrån vår problemformulering, syfte och referensram och vi har gått tillbaka till dessa delar under arbetets gång. På detta sätt har vi försökt öka validiteten i vår undersökning. Vi har även försökt att välja ut lämplig teori och debatt utifrån syfte och problem.

### 3 Referensram

---

*I detta kapitel ges en beskrivning av analysmodellen och de delar i SOX som berör revisorns oberoende. Kapitlet inleds med en historisk utveckling över redovisning och revision. Vidare ges en djupare beskrivning av begreppet revisorns oberoende utifrån olika vetenskapliga artiklar.*

---

Det är viktigt att revisorn uppfattas som oberoende av omgivningen. Syftet med revisionen kan sägas vara att säkerställa förtroendet till den verksamhet som är föremål för granskningen. Revisionens funktion förutsätter därför att revisorn är kunnig. En ytterligare förutsättning är att det ska gå att lita på revisorn och att denne utför sina granskningsuppdrag utifrån de regler som styr revisionen.

För att behålla en stark kapitalmarknad runt om i världen måste företag ge investerare och kreditgivare relevant, trovärdig och exakt information när det gäller redovisning och revision, då är det viktigt att ha en oberoende revisor som granskare. Dessa faktorer är mycket viktiga. Det har skett ett antal redovisningsskandaler och det dessa faktorer skulle behöva förbättras.<sup>48</sup> Skandaler som exempelvis Enron, WorldCom och en mängd andra stora bolag har bidragit till att revisorns oberoende satts i fokus.<sup>49</sup>

#### 3.1 Historisk utveckling

Nedan kommer en beskrivning av den historiska utvecklingen av redovisning och revision för att förstå de framträdande kännetecknen från det förflutna som har lett till det nuvarande läget.

Redan på 1200-talet utfördes granskning av revisorer för att se hur företagen skötte sin verksamhet.<sup>50</sup> I Sverige infördes denna granskning först under 1600-talet.<sup>51</sup> Industrialiseringen har under 1800-talets senare hälft medfört en separation mellan ägare och ledare vilket till största del berodde på anskaffat riskkapital. Detta i sin tur skapade en marknad för oberoende revisorer och reglerna höll nästan i ett sekel utan åtgärder.<sup>52</sup> I Sverige dröjde det till 1895 års lag innan revision överhuvudtaget omnämndes och inte förrän efter sekelskiftet, i en debatt 1902 berördes revisorns oberoende och kom till allmänhetens kännedom. Kreugerkraschen 1932 fick en stark effekt på utvecklingen av svensk revision.<sup>53</sup> År 1929 kraschade den amerikanska marknaden och regeringen var övertygad om att det var bristen på meningsfulla rapporteringsåtgärder som var fel. För att skydda investerare och kreditgivare och öka deras förtroende för finansiella rapporter och revisorer fick SEC utveckla standards för finansiella rapporter och dessa blev giltiga från och med 1937. SEC begärde också att alla publika bolag skulle ha en oberoende revisor varje år. Den oberoende revisorn skulle skriva på för ledningens opartiskhet av finansiella rapporter till aktieägarna. Om revisorn upptäckte någon avvikelser från reglerna i Generally Accepted Accounting

---

<sup>48</sup> Imhoff, 2003

<sup>49</sup> Oates, 2002

<sup>50</sup> Imhoff, 2003

<sup>51</sup> Cassel, 1996

<sup>52</sup> Imhoff, 2003

<sup>53</sup> Cassel, 1996

Principles (GAAP) skulle denne anmärka detta. Revisorn skulle även utföra revisionen i enhetlighet med Generally Accepted Auditing Standards (GAAS).<sup>54</sup>

På 1960-talet och 70-talet kompletterades den systematiska granskningen med en kontroll baserad på principer om väsentlighet och risk. Genom detta kom granskningen att begränsas till sådana områden där det förelåg en inneboende risk<sup>55</sup> för väsentliga fel. Denna utveckling fortsatte in på 1990-talet då prispressen på revisionstjänster gjorde det nödvändigt att ytterligare precisera viktiga granskningsområden. Granskningen skall fortfarande baseras på en revisionsriskbedömning, men denna skall nu utgå från principer om inneboende risk och kontrollrisk. I slutet på 1970-talet var både redovisning och revision under kritik för att de misslyckats att tillfredsställa investerarnas och kreditgivarnas behov. Två problemområden blev identifierade. Dessa var den tvådelade rollen som oberoende revisor och rådgivare till ledningen i deras klienters firmor. Detta bidrog till en oro om den underliggande integriteten och kvaliteten på processen av den finansiella rapporten.<sup>56</sup>

Oron beträffande revisorns oberoende har funnits sedan länge och ny utveckling inom revision hotar med att trappa upp problemet. Revisionsmiljön har blivit mer konkurrenskraftig under 1990-talet än tidigare, konsekvenserna av att förlora en klient och incitamenten att bevara en bra relation med klienten har ökat.<sup>57</sup>

### **3.2 Den nuvarande oberoendelagstiftningens uppkomst**

På 80-talet tog International Federation of Accountants (IFAC) sig an problemet med revisorers oberoende och arbetade med det som skulle bli "Code of Ethics for Professional Accountants" där oberoendereglerna tar upp en viktig plats. Därefter fortsatte Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) utvecklingen inom området och publicerade 1995 sitt policydokument "Audit Independence and Objectivity" där analysmodellen presenteras för första gången. Sverige är det första landet i världen som har implementerat analysmodellen i sin lagstiftning och analysmodellen används av revisorer som ett hjälpmedel för att bibehålla oberoendet.<sup>58</sup>

### **3.3 Analysmodellen**

Den första januari 2002 började en ny revisorslag att gälla i Sverige. Den väsentligaste ändringen i lagen var det nya sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet i ett revisionsuppdrag. En viktig del i den nya lagen är den s k analysmodellen som innebär att revisorn är skyldig att inför varje uppdrag pröva och dokumentera om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Om det föreligger sådana omständigheter att det finns risk att revisorn inte kan bevara förtroendet vid genomförande av ett uppdrag, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget.<sup>59</sup>

---

<sup>54</sup> Imhoff, 2003

<sup>55</sup> Risken att ett väsentligt fel uppkommer i redovisningen.

<sup>56</sup> Imhoff, 2003

<sup>57</sup> Bazerman et al, 1997

<sup>58</sup> Balans nr 12, 2000

<sup>59</sup> FAR del II, 2004

Analysmodellen består av tre steg:<sup>60</sup>

- Identifiering av förtroendskadliga förhållanden, vilket innebär att analysera om det finns någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.
- Eliminering av förtroendskadliga förhållanden innebär att prövning sker om omständigheterna i det enskilda fallet har till följd att det inte finns skäl att ifrågasätta opartiskheten eller självständigheten.
- Analysen dokumenteras, vilket betyder att revisorn ska dokumentera analys av hot samt dokumentera prövning av omständigheter och eventuellt vidtagna åtgärder som ger motiv till att inte längre ifrågasätta revisorns oberoende och självständighet.

### 3.3.1 Steg 1 - Identifiering av fem hot mot revisorns oberoende:

- **Egenintressehot**  
En revisor kan ha ett indirekt eller direkt ekonomiskt intresse i klientens verksamhet. Exempelvis när revisorn innehar aktier eller andelar i det företag som denne ska revidera, deltar i gemensamma ekonomiska projekt, lämnar lån eller ingår borgen för klienten. Ett indirekt hot föreligger om revisorn har ekonomiska intressen i ett företag som äger andelar i klientens verksamhet.
- **Självgranskningshot**  
Detta hot innebär att revisorn som skall utföra revisionsuppdraget redan i ett tidigare stadie varit involverad i något av de förhållanden som skall granskas. Ett självgranskningshot kan även förekomma när revisorn tidigare har varit anställd hos revisionsklienten. Ett indirekt hot kan vara om en närstående person till revisorn innehar en ledande position i revisionsklienten eller på annat sätt har utfört det arbete som revisorn skall granska.
- **Partställningshot**  
Innebär att förtroendet kan rubbas på att revisorn uppträder till stöd för eller emot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet. Exempelvis om revisorn företräder som biträde åt revisionsklienten i en skatteprocess.
- **Vänskapshot**  
Förekommer om revisorn har nära personliga relationer med revisionsklienten. Finns en nära relation är risken att revisorn blir allt för insatt i klientens intresse.
- **Skrämselhot**  
Innebär hot från uppdragsgivaren som är utformade på ett sådant sätt att de utger obehag mot revisorn.

Utöver ovanstående hot finns en generalklausul som innebär att revisorn skall avsäga sig uppdraget även om inte något av ovanstående hot föreligger, om det finns andra förhållanden som kan rubba förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> FAR del II, 2004

<sup>61</sup> Ibid.

### 3.3.2 Steg 2 - Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden

Det finns tillfällen då presumtionen kan brytas. Presumtionen innebär att en revisor måste tacka nej till ett nytt uppdrag eller avgå från ett befintligt uppdrag på grund av omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorn. Detta kan bli så om förhållandena i det enskilda fallet är av sådan art att det saknas anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Exempel på ett sådant förhållande är om revisorn tidigare varit anställd hos revisionsklienten men den anställningen ligger några år bakåt i tiden eller hade en befattning som inte hade någon anknytning till det som avses med revisionen. Ett annat exempel är om någon person i samma revisionsgrupp har nära personliga relationer med någon person i revisionsklientens ledning förutsatt att denna person inte har någon anknytning till själva revisionsuppdraget. Ett annat tillfälle där presumtionen kan brytas är om de åtgärder som är planerade och eventuellt utförda kan säkerställa förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.

Om revisorn kan påvisa att det finns motåtgärder som går att vidta behöver inte denne avböja eller avsäga sig uppdraget. Vilka åtgärder som krävs för att bryta presumtionen är beroende av vilket hot som förekommer i en specifik situation. Ju starkare hotet är desto kraftigare motåtgärder krävs. Lagen anger inte vilka motåtgärder som fordras utan detta ska prövas inom ramen för god revisorssed. De olika åtgärderna som finns är: informativa, byråinterna och externa.<sup>62</sup>

Ibland kan informativa åtgärder vara tillräckliga, exempelvis då revisorn balanserar ett självgranskningshot genom att ge en särskild redovisning i granskningsutlåtandet för sitt ställningstagande i det enskilda fallet och skälen till varför. De byråinterna åtgärderna är tillräckliga i sådana fall där förtroenderisken är stor. För att minimera risken att en revisor blir påverkad av andra inom revisionsgruppen kan det vara nödvändigt att dra tydliga gränser mellan företag inom revisionsgruppen och olika verksamhetsgrenar i respektive företag. I vissa situationer kan risken för att förtroendet ska skadas avlägsnas genom att någon annan revisor i samma revisionsföretag lämnar en skild opinion. Ett oberoendehot som uppkommer på grund av att revisionsuppdraget har pågått under en längre tid kan elimineras genom att någon utanför revisionsgruppen gör en kompletterande granskning. I andra fall kan oberoendehotet innebära att ett revisorsbyte är nödvändigt. I de situationer då interna kontrollåtgärder inte anses vara tillräckliga kan det vara nödvändigt att ta till externa motåtgärder för att balansera förtroendehotet. Exempelvis då en revisor vid ett fristående rådgivningsuppdrag har lämnat råd i en fråga som innefattas av granskningsuppdraget och som är mycket viktigt för revisionsklienten. En extern motåtgärd i denna situation skulle kunna vara att låta en yrkesrevisor som inte ingår i revisionsgruppen, göra en kompletterande granskning av uppdraget.

Om hotet mot revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet är så allvarligt att det oavsett vilka motåtgärder som utförts inte går att minska hotet, är revisorn alltid skyldig att tacka nej till eller avsäga sig uppdraget. En revisor har dock möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Revisorsnämnden (RN) innan denne avböjer eller avsäger sig ett uppdrag. I detta förhandsbesked kan RN bli uttala sig om ifall ett speciellt förhållande är av sådan slag att det utlöser en presumtion för att revisorn ska tacka nej till eller avsäga sig uppdraget.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> FAR del II, 2004

<sup>63</sup> Ibid.

I Sverige ingår det i revisionsuppdraget att ge vissa råd till klienten och det finns inga direkta förbud mot detta. Enligt analysmodellen kan en revisor arbeta med samma klienter under en mycket lång tid. Det finns ingen lagstadgad gräns på hur många år en revisor får ha samma revisionsuppdrag utan att behöva rotera.<sup>64</sup>

Om revisorn inte tillämpar analysmodellen fullt ut i sina uppdrag kan denne drabbas av ett antal olika åtgärder från RN:s sida. Om revisorn åsidosätter sina skyldigheter som revisor får denne en varning. Om felet är av stor betydelse så upphävs auktorisationen och finns det synnerliga skäl kan revisorn komma att betala en straffavgift på minst 1 000 kr och högst 25 000 kr.<sup>65</sup>

### **Praktisk tillämpning av analysmodellen**

Analysmodellen skall användas av revisionsbranschen för att hantera hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Godkännande och auktorisation skall förnyas vart femte år, då en ny prövning görs av revisorns lämplighet. Revisorn står under tillsyn av RN som ansvarar för utredningar av anmälningsärenden. Om en revisor har åsidosatt sina skyldigheter kan denne drabbas av disciplinär påföljd som exempelvis erinran och varning. Eventuellt kan godkännandet eller auktorisationen upphävas och revisorn kan bli skadeståndsskyldig både mot uppdragsgivare som till enskild aktieägare. Alla dessa krav utgör ett starkt incitament för såväl den enskilda revisorn som det enskilda revisionsföretaget att med denna säkerhet kunna fastställa att den revisorsverksamhet som bedrivs sker utan inverkan av egna direkta eller indirekta intressen. Det finns en mängd etiska krav och kvalitetssäkrande åtgärder som förekommer i revisionsbranschen, men även de enskilda revisionsföretagen ställer krav på sina medarbetares kompetens och etiska förhållningssätt. Dessutom vidtar de åtgärder för att säkerställa att kraven följs.<sup>66</sup>

En revisionsbyrå skall bidra till att säkerställa förmågan att utföra revisionsverksamheten med opartiskhet och självständighet. Ett krav är att revisionsföretaget inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet. Det är viktigt att samtliga medarbetare inom ett revisionsföretag får utbildning i analysmodellen och dess praktiska tillämpning. De större revisionsföretagen har såväl nationellt som internationellt, egna interna regler för hanteringen av oberoendefrågor, andra regler, egna interna utbildningar och egna kvalitetskontrollsystem.<sup>67</sup>

### **3.3.3 Steg 3 - Dokumentation av analysen**

En revisor är skyldig att fortlöpande dokumentera de överväganden som har gjorts vid analysen. Dokumentationen ska innehålla upplysning om de förhållanden som är viktiga för tillämpningen av analysmodellen. Det bör t ex framgå vilka förtroenderubbade förhållanden som har identifierats samt även vilka åtgärder som har vidtagits för att eliminera eventuella hot mot revisorns förtroende. Dokumentationen ska vara färdig senast i samband med det granskningsutlåtande som en revisor gör i ett uppdrag.<sup>68</sup>

---

<sup>64</sup> FAR del II, 2004

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Ibid.

<sup>67</sup> Ibid.

<sup>68</sup> Ibid.

Enligt Lefrell är analysmodellen svår att tillämpa. Han tror att det kommer att ta lång tid innan en praxis har byggts som visar var gränserna går. Vidare tror han att det kommer att kräva mycket tid både från RN och från revisionsbranschens sida för att få ordning på tillämpningen.<sup>69</sup>

### **3.4 Sarbanes-Oxley Act**

SOX antogs den 30 juli 2002 som en reaktion på den senaste tidens företags- och redovisningsskandaler i USA. Lagen har fått sitt namn efter dess upphovsmän Paul Sarbanes och Mike Oxley. Sedan lagen kom till har den väckt stor uppmärksamhet både i USA och i övriga delar av världen på att även icke-amerikanska bolag som är noterade på amerikansk börs är tvungna att följa reglerna.<sup>70</sup>

Redovisningsskandalerna som har inträffat under de senaste åren har kommit att skada trovärdigheten för revisorsyrket. Efter Enron-skandalen och upptäckten av att företagets revisionsbyrå Arthur Andersen hade förstört viktiga dokument för revisionen, skakades den finansiella marknaden. Förutom detta hade Anderson inte bara fått ut ersättning för revisionsarbetet utan också uppburet än mer för ett konsultarbete åt Enron. Även andra företag utförde vid sidan av revisionsarbetet en del konsultarbete åt revisionsklienten, där ersättningen var betydligt högre. En orsak till att SOX infördes var att försöka återställa allmänhetens förtroende för kapitalmarknaden. En central del i denna lag är att försöka reducera en del av revisionens misslyckanden genom att införa strängare statliga regler för revisorsyrket, och bildandet av Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).<sup>71</sup>

Delarna kring revisorns oberoende i SOX tas upp i lagens del II, Audit Independence Section 201-209. Nedan följer en beskrivning av dessa delar.

Bolag noterade på den amerikanska börsen ska enligt det amerikanska regelverket ha en Audit Committee som utses av styrelsen och om ingen Audit Committee har utsetts anses hela styrelsen bestå av denna. En Audit Committee är en kommitté som utgörs av styrelseledamöter i ett bolag vilka har till uppgift att övervaka den redovisningsmässiga finansiella rapporteringsprocessen från bolaget och revisionen av finansiella rapporter. En ledamot i Audit Committee får inte samtidigt vara anställd i bolaget. Audit Committee tillsätter revisorer och övervakar dess arbete samt ger revisorer ersättning. Varje medlem av Audit Committee måste vara ”oberoende” vilket innebär att en medlem absolut inte får ta emot ersättning från bolaget eller vara en till bolaget eller dess dotterbolag närstående person. Det är också en Audit Committee som beslutar om anställning och avskedande av revisorer.<sup>72</sup>

Enligt SOX får en revisor inte utföra konsultinsatser utöver fem procent av totalt arvode till revisorer utan ett godkännande från Audit Committees.

---

<sup>69</sup> Balans nr 8-9, 2003

<sup>70</sup> Balans nr 10, 2004

<sup>71</sup> Tackett, 2004

<sup>72</sup> Sarbanes-Oxley Act del II, 2002

Regelverket radar upp ett antal områden som anses vara konsultinsatser:<sup>73</sup>

- Bokföring eller andra tjänster relaterade till bokföringstransaktioner eller finansiella rapporter avseende revisionsklienten.
- Utformning och införande av finansiella informationssystem.
- Tjänster avseende bedömning och värdering samt utlåtanden avseende apportegendom.
- Aktuarieberäkningar
- Internrevision
- Management- och personaladministrativa funktioner.
- Mäklare, investeringsrådgivare eller bankinversteringstjänster.
- Legala tjänster och experttjänster som inte har med revisionen att göra.
- Andra tjänster som PCAOB bestämmer är otillåtna.

Ett registrerat publikt revisionsbolag får utföra icke-revisionstjänster, inkluderat skattetjänster som inte berörs i punkterna ovan endast om Audit Committee har godkänt detta i förväg.<sup>74</sup>

Enligt SOX får en revisor handha samma revisionsuppdrag i högst fem år och måste därefter avstå från uppdraget i minst fem år. Uppdraget kan stanna kvar hos revisionsbyrån. Det är bara den huvudansvarige revisorn som måste bytas ut.<sup>75</sup>

I SOX har ett tillsynsorgan införts för revisorer, PCAOB som har till uppgift att bli främja en hög professionell standard rörande revisorer och revisionsrapporter, samt att upprätthålla efterlevnaden av SOX. Revisionsbyråer och revisorer som utför revision av noterade amerikanska bolag eller icke-amerikanska bolag noterade på amerikansk börs skall vara registrerade hos PCAOB. Detta innebär att en registrerad revisionsbyrå är förbjuden att erbjuda vissa typer av tjänster till bolag som denna byrå även reviderar.<sup>76</sup>

PCAOB kan meddela straffsanktioner mot ett revisionsbolag om det behövs. Exempel på sanktioner är att tillfälligt eller permanent begränsa aktiviteter, funktioner eller verksamhet hos ett publikt revisionsbolag. Utöver det kan PCAOB vidta monetära åtgärder för varje överträdelse med ett belopp på upp till femton miljoner dollar. De internationella bolag som måste tillämpa SOX kan inte ansvarsförsäkra de bötesbelopp som SOX utger. Detta gör att revisionsbolag och revisorer inte kan garanteras en skälig rättstrygghet.<sup>77</sup>

Tackett tar i sin artikel upp effektiviteten av en reduktion i revisionsmisslyckandet i SOX och utvärderar möjligheten till att reducera sannolikheten att ett revisionsmisslyckande inträffar. Lagen har för avsikt att kontrollera redovisningsyrkets revision av publika bolag, åt SEC i ett försök att återställa det förlorade förtroendet i USA. Denna kontroll går från SOX via PCAOB till SEC. Ett revisionsmisslyckande skall inte kunna inträffa om revisorn har följt GAAS, med undantag för att det är ett allvarligt revisionsmisstag eller en felbedömning.<sup>78</sup> GAAS är den amerikanska

---

<sup>73</sup> Sarbanes-Oxley Act del II, 2002

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Sarbanes-Oxley Act section 203, 2002

<sup>76</sup> Sarbanes-Oxley Act del II, 2002

<sup>77</sup> Utredning på uppdrag av FAR, 2002

<sup>78</sup> Tackett, 2004



motsvarigheten till det svenska begreppet god revisionssed. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) är den största organisationen för auktoriserade revisorer i USA. De ger ut Statement on Auditing Standards (SAS) som i princip utgör grunden för GAAS.<sup>79</sup> Ett revisionsmisslag eller en felbedömning har fyra olika systematiska orsaker som författaren tar upp i artikeln. För det första kan revisorn göra ett misslag genom att tillämpa GAAS på fel sätt, vilket kan ske oavsiktligt. För det andra kan revisorn begå bedrägeri genom att medvetet ge ut en revisionsrapport som är mer favoriserad än befogad. För det tredje kan revisorn vara oskäligt påverkad genom att ha ett direkt eller indirekt finansiellt intresse i klienten. För det fjärde kan revisorn vara otillbörligt påverkad p g a att revisorn har en nära personlig relation till klienten. Revisorns oberoende som tidigare nämnts i uppsatsen kan delas in i faktiskt och synligt oberoende. Skillnaden mellan dessa två indelningar är enligt författaren kritisk. I AICPA:s Code of Professional Conduct finns en mängd förklaringar till synligt oberoende. Synligt oberoende är viktigt p g a att den verkliga produkten av en revision är den ökade trovärdigheten sammankopplad med de finansiella rapporterna av den oberoende revisorn. Att bara ändra det synliga oberoendet har ingen inverkan på sannolikheten för att ett revisionsmisslag skall inträffa och är därför uteslutande en orsak till detta. Detta betyder att regleringar som bara rör det synliga oberoendet aldrig reducerar sannolikheten för att ett revisionsmisslag inträffar.<sup>80</sup>

De bestämmelser i SOX som kan reducera sannolikheten för att ett revisionsmisslag inträffar är PCAOB:s verksamhet, nya regler för Audit Committees, nya straffsatser och skydd för s k whistle-blowers, begränsningar för revisors konsultation samt nya finansiella rapporterings- och revisionsförfaranden.

PCAOB har betydande regelsättnings- och regleringsmakt, vilket innebär att de kan ändra de standarder och regler som finns för att revidera publika bolag. PCAOB utför årliga inspektioner av Certified Public Accounting bolag (CPA-bolag) ur ett kvalitativt granskningssyfte. Ett CPA-bolag är ett registrerat publikt revisionsbolag. De revisionsmisslaganden som har inträffat i USA de senaste 30 åren beror inte bara på avsaknaden av en önskad revisionsregel eller teknik, utan en stor del av dessa misslaganden beror istället på att revisorn har underlåtit att använda de regler som redan fanns. Enligt de nuvarande standarderna kräver CPA-bolagen lika granskning av deras arbete av andra CPA-bolag, men dessa granskningar är inte effektiva för att motverka ett revisionsmisslag. Utan problemet med den nuvarande granskningsprocessen är att den är utträttad av personer som arbetar inom samma bransch och kan ge sympati till det granskade bolaget för att erhålla lika granskningar.<sup>81</sup>

Innan SOX-lagen infördes var det tillåtet för revisorer att rapportera till ledningen för dess klienter. Med SOX ska revisorer rapportera till klientföretagets Audit Committee, vilka också övervakar revisorn. En Audit Committee måste godkänna alla revisions- och icke-revisionstjänster, erhålla all ny information om redovisning och revision från revisorn samt fungera som en kommunikationskanal mellan revisorn och klientföretaget. Medlemmarna i Audit Committee är oberoende medlemmar av företagets ledning som blir reviderade och minst en ledningsmedlem måste vara en finansiell expert. Kravet på att det ska finnas en Audit Committee i ett företag noterat på

---

<sup>79</sup> Nilsson, 2002.

<sup>80</sup> Tackett, 2004

<sup>81</sup> Ibid.

amerikansk börs skulle av flera orsaker kunna vara att minska sannolikheten för att ett revisionsmisslyckande inträffar. En orsak kan vara att detta försvårar för ledningen att erbjuda onödiga konsulttjänster åt revisorn för att få mer intressant information från revisorn. Denna försvåring beror på kravet att en Audit Committee ska godkänna alla ersättningar till revisorn för revisions- och icke-revisionstjänster.<sup>82</sup>

I och med införandet av SOX har straffsatserna ökat för säkerhets- och postbedrägeri från fem till tio års fängelse. Efter Artur Andersens agerande i Enron-skandalen är det krav på att revisorer ska arkivera alla revisionspapper från revisionsuppdraget i sju år.<sup>83</sup> Denna ökning i böter och fängelsestid för bedrägeri m m som finns i SOX borde skapa en miljö som minskar sannolikheten för revisionsmisslyckanden enligt författaren.

SOX förbjuder som redan nämnts i uppsatsen att revisorer inte får utföra konsulttjänster åt klienten som de samtidigt reviderar. Den utav de förbjudna tjänsterna som fanns redan innan SOX infördes är den mot bokföring. Den ökade restriktionen på konsulttjänster åt klienten i SOX borde enligt Tackett, minska sannolikheten av ett revisionsmisslyckande.

Den praktiska inverkan av SOX visar sig vara fokuserad på utlämnanden relaterade till synligt oberoende snarare än faktiskt oberoende. Revisorer har gjort misstag vid tillämpningen av GAAS som lätt borde ha uppmärksammats, som exempelvis misslyckande vid att använda grundläggande analytiska metoder. Det som är förvånande är att dessa grundläggande revisionsmisslyckanden begicks av flera av de största internationella publika redovisningsbyråerna av revisorer med flera års erfarenhet av revision. Enligt författaren är en bidragande faktor till dessa misstag den mentala utmattningen p g a långa arbetstider under en stressig period. Revisionens kvalitet blir lidande för att revisorerna är trötta och överarbetade. Författaren av artikeln rekommenderar en eliminering av denna stressiga period, som revisorer ofta har i slutet av året och början av kommande år, genom att föreslå att PCAOB bestämmer skatteåret för alla företag registrerade hos SEC. Vidare tror Tackett att om revisionsarbetet utförs i liknande takt genom hela året, kommer revisorns mentala utmattning att elimineras och göra att revisorn inte begår lika många fel. Detta kommer också att göra att sannolikheten för att ett revisionsmisslyckande inträffar reduceras.<sup>84</sup> Fördelarna med detta förfarande överväger kostnaderna. Detta borde även öka förtroendet för revisorn.

En majoritet av bestämmelserna i SOX gäller revisorns synliga oberoende. Den mest framstående av dessa bestämmelser är den att det är Audit Committee som anställer den oberoende revisorn och inte företagets ledning. Audit Committee är inte oberoende av ledningen och dess intressen utan ledningen har fortfarande en viss påverkan över valet av oberoende revisorer. En revisor kan bli omplacerad av Audit Committee om denne oberoende revisor provocerar ledningen genom att inte hålla med om ledningens redovisningsbestämmelser. Enligt Tackett är detta ett allvarligt problem med den nuvarande strukturen av all oberoende revision. När ledningen inte längre har någon betydande makt över vilka som sitter i företagets styrelse, kommer Audit Committees att bli mer oberoende och detta kommer att minska sannolikheten för att revisionsmisslyckanden uppkommer.<sup>85</sup>

---

<sup>82</sup> Tackett, 2004

<sup>83</sup> Ibid.

<sup>84</sup> Ibid.

<sup>85</sup> Tackett, 2004

Tackett kommer i slutet av sin artikel fram till följande slutsatser. Bestämmelserna i SOX som begränsar att revisorn vid sidan av revisionsuppdraget även utför konsultation åt klienten och de ökade straffsatserna för bedrägeri i finansiella rapporter kommer troligtvis att minska sannolikheten för att ett revisionsmisslyckande inträffar. Medan andra bestämmelser så som införandet av PCAOB och att det är obligatoriskt för företag noterade på amerikansk börs att ha en Audit Committee, har förmågan att minska sannolikheten för att ett revisionsmisslyckande inträffar, men är belastade av operationella fel eller gömda fördomar som gör att sannolikheten till detta minskar.<sup>86</sup>

Hur kan alla företagsskandaler hända idag, med de system för ledning och styrelse, med transparens från våra krav på finansiella rapporter och den teknologiska utvecklingen av revisionen samt den historiska kunskapen om det förflutna som finns idag enligt SOX. Frågan enligt Imhoff är vad som inte fungerar i praktiken?

Enligt Imhoff är SOX uppbyggd för att bygga trovärdighet på marknaden, men den är lika ineffektiv som andra lagar. Den kännetecknar inte de centrala problemen med revision och redovisning.

Problemområden i revisorns miljö.

- Revisorns revision, gamla revisorer som är ledare eller styrelsemedlem i en klientfirma.
- Oro över att förlora hela portföljen av tjänsten intäkter från klientfirman, p g a oegentligheter av ledningens finansiella rapporter.
- Bristen på revisors kompetens. Revisorer arbetar sida vid sida med ledningen av företaget de reviderar.<sup>87</sup>

SOX tillåter revisionsbyråer att skydda icke-revisions tjänster till revisionsklientens företag, förutom de åtta icke-revisionstjänsterna som SOX uttryckligen förbjuder. Alla andra icke-revisionstjänster, inkluderat skattekonsultation, måste godkännas framför, men en enda medlem av Audit Committee kan fullfölja den funktionen. En bättre lösning enligt Kaplan vore att förbjuda provisionen av alla icke-revisionstjänster av revisionsbyråer. Dessa tjänster kan utföras från vilken icke-redovisningsbyrå som helst men bara redovisningsbyråer kan bestämma en finansiell revision.<sup>88</sup>

### **3.5 Oberoendebegreppet**

Om begreppet oberoende slås upp i ett lexikon står det bl a att någon är självständig i förhållande till någon annan.<sup>89</sup>

I den nuvarande svenska revisorsregleringen används inte begreppet oberoende p g a att det kan tänkas ge ett intryck av att beskriva ”ett absolut tillstånd som professionella revisorer måste uppnå”.<sup>90</sup> Därför skrivs det istället i Revisorslagen att en revisor i sin revisionsverksamhet skall utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och

---

<sup>86</sup> Tackett, 2004

<sup>87</sup> Imhoff, 2003

<sup>88</sup> Kaplan, 2004

<sup>89</sup> Bonniers svenska ordbok

<sup>90</sup> SOU 1999:43, s.141

vara objektiv i sina ställningstaganden samt att revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Vidare skall revisorn inför varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för dennes opartiskhet eller självständighet. Begreppet oberoende kan ses som de krav som uppställs på revisorns agerande för att denne skall kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten, objektiviteten och självständigheten.

Det finns ett flertal olika definitioner av begreppet oberoende och vad det innebär. Med oberoende avses att revisorn skall utföra sitt uppdrag på ett objektivt sätt. Begreppet oberoende kan tolkas ur flera perspektiv. För att vara helt oberoende skall den ideala revisorn ha ekonomiska, juridiska och psykologiska förutsättningar. Vid avläsande av ekonomiskt resultat blir revisorn varken glad eller besviken. Inom de områden som revisorn är likgiltig ökar dennes möjligheter att vara en oberoende iakttagare. Revisorn får inte heller komma överens med uppdragsgivaren om ett uppdrag som är resultatberoende. Vidare skall den oberoende revisorn vara juridiskt obunden samt vara försedd med civilkurage. Revisorn skall agera opartiskt gentemot marknadsaktörerna.<sup>91</sup>

Exempelvis är en revisor oberoende när denne utför ett uppdrag och gör sina bedömningar av fakta utan att påverkas av andra personers vilja och önsknings. En annan definition är att oberoendet är en karaktärsfråga vilket innebär att kunna ha en förmåga att självständigt och objektivt kunna ta ställning till insamlad information och att vid behov även kunna framföra kritik av innehållet. Dessa definitioner ger en beskrivning av vad som krävs av en revisor för att denne skall vara oberoende. Denna beskrivning är dock alltför vag. För att få en klarare bild av oberoende begreppet delas det då in i faktiskt och synbart oberoende.<sup>92</sup>

Faktiskt oberoende är revisorns attityd till sitt uppdrag. Det som skall vara opåverkat är revisorns moral och "heder". Bedömningen är således inriktad på revisorns egen syn på sitt förhållningssätt till det enskilda uppdraget. Eftersom det faktiska oberoendet är en handlingsnorm riktad mot revisorns egen uppfattning, om sin förmåga att utföra sitt uppdrag på ett tillfredsställande sätt, räcker det inte med att revisorn agerar på ett oberoende sätt. Det finns krav på revisorn att oberoendet skall vara såväl faktiskt som påtagligt. Revisorn ska ge trovärdighet åt den granskade informationen, det är en förutsättning att denne uppfattas som oberoende, alltså synbart oberoende. Det skapas ett förtroende för revisorerna och den information som de ger. Då är syftet med revisionen uppfyllt, för det är förtroende som revisorn säljer.

De två oberoendeformerna faktiskt och synbart har ytterligare ett viktigt samband. Det är att oberoendet, eller graden av oberoende, inte kan kvantifieras. Det innebär att reglerna inte bara skall säkra oberoendet, utan också hur revisorn skall behålla sitt oberoende.<sup>93</sup>

Objektivitet och yrkesintegritet skall vara den viktigaste grundläggande regeln i en lagstadgad revisors åsikt om sin revision av finansiella rapporter. En revisor som följer lagen kan visa allmänheten att denne utför revisionen i enlighet med dessa regler när det gäller att agera, och att denne ses agera oberoende.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> Cassel, 1996

<sup>92</sup> Diamant, 2004

<sup>93</sup> Diamant, 2004

<sup>94</sup> Cassel, 1996

Att följa god revisorssed innebär att en revisor ska agera så att denne visar sig värd det förtroende ett yrke som oberoende revisor kräver. En revisor har genom det ett förtroendeuppdrag där klientens förtroende för revisorn är viktigt. God revisorssed handlar om förutsättningar för revisorns agerande i moraliska termer.<sup>95</sup>

God revisionsmed kan analyseras i tekniska termer som validitet och reliabilitet. Att följa god revisionsmed innebär att en revisor med utgångspunkt i risk och väsentlighet samt med hjälp av revisionsmetoder har fått tillräckligt med underlag för att göra uttalanden som en revisor. Att en revisor följer god revisionsmed i ett revisionsuppdrag garanterar enligt Cassel att risken för väsentliga fel i revisorns bedömningar är låg.<sup>96</sup>

### **3.6 SEC:s syn på oberoendet**

SEC:s syn på oberoendet är att reglerna gällande revisorns oberoende har två publika syften. Det ena är att oberoenderegleringen skall ge en hög kvalitet av revisionen vilket görs genom att minska risken för att externa faktorer påverkar revisionens granskning. För det andra skall innehållet i den offentliga redovisningen säkras så att investerarnas förtroende kan hållas. Den amerikanska regleringen är således inriktad på förtroendet till den publika marknaden.<sup>97</sup>

### **3.7 Oberoendekravets innebörd**

Kravet på oberoende anges ofta som en av de mest centrala förutsättningarna för att revisionen skall uppfylla sin funktion. Oberoendekravets relevans kan förklaras med att revisorn vid sin rapportering ger uttryck för en personlig åsikt, om det granskade materialet är skapat i enlighet med de normer som gäller för detta.

Begreppet oberoende kan ses som de krav som uppställs på revisorns agerande för att revisorn skall uppnå opartiskheten och självständigheten som efterfrågas.

Syftet och målet med oberoende regleringen är att säkra tilltron till revisorernas arbete såväl i det enskilda uppdraget som generellt. Revisorn kan påverkas av de ekonomiska incitamenten som kan uppstå vid ett uppdrag. För att revisorn ska ge en korrekt bild av revisionen får de olika ekonomiska intressena inte bli så stora att revisorn kan komma att prioritera andra intressen än att utföra sitt uppdrag. Detta är oberoenderegleringens uppgift att förhindra.<sup>98</sup>

Den lagstadgade revisorns oberoende är väsentlig för allmänhetens förtroende för ansvaret av lagstadgade revisionsrapporter. Detta ökar trovärdigheten i de finansiella rapporterna till intressenterna. Oberoende som är lagstadgat är också huvudorsak till att visa allmänheten och reglerare att revisorer sköter sin uppgift med etiska principer och särskilt då med integritet och objektivitet.<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> Cassel, 1996

<sup>96</sup> Ibid.

<sup>97</sup> Diamant, 2004

<sup>98</sup> Diamant, 2004

<sup>99</sup> Mednick, 1990

Enligt Bazerman är det inget yrke där opartiskhet är viktigare än i revisionsyrket. Revisorer tillhandahåller information till aktieägare och andra ägare som är viktiga för bolagets publika ägarskap. En revisors misslyckande med att försöka skydda viktiga felaktiga framställningar i ett företags finansiella rapporter kan leda inte bara till förluster av individuella investerare utan också till en allmän minskning av förtroende i kapitalistiska institutioner. Revisorer möter ofta utmaningar till deras oberoende. Många utmaningar uppstår på grund av att revisorer hyrs in, blir betalda och även sparkade av organisationer som de utför revision åt. Redovisningsyrket är känsligt för de eventuella förutfattade meningarna i revisionen. AICPA redogör i deras Code of Professional Ethics bl a att en medlem i något utförande av serviceyrke skall bevara sin integritet, vara fri från intressekonflikter och inte medvetet förvränga fakta eller sätta sitt omdöme till andra i andra hand. AICPA känner till kraven på integritet och objektivitet från revisorn men påstår att revisorer kan erhålla en nivå av oberoende som användare kan lita på i reviderade finansiella rapporter som sin opartiska värdering av de rapporterade bolagens position.

Om meningen med revideringen är att skydda den önskade graden av säkerhet, måste revisorn vara kapabel till att forma och uttrycka en åsikt med opartiskhet. Redovisare använder ofta begreppet oberoende för att hänvisa till en revisors förmåga att göra objektiva granskningsbedömningar, fri och klar från influenser som andra parter eller faktorer kan göra gällande.<sup>100</sup>

### **3.8 Problem med oberoende**

Det finns många standarder om revisorns oberoende runt om i världen, vilket medför problem i dagens ökade internationella kapitalmarknad. Oberoende handlar som tidigare nämnts om integritet och objektivitet i alla revisorns uppgifter. Revisorer känner att de har ett starkt ansvar gentemot användarna av de finansiella rapporterna. I revisionsyrket är det oberoende som är den viktigaste tillgången. Oberoende är svårt att bevisa och relativt enkelt att utmana. Många revisionsbyråer har utvecklat kontrollsystem för att säkerställa att revisorernas oberoende både är faktiskt och synbart. Tyvärr, är det inte säkert att oberoende betyder samma sak för revisorer som för allmänheten och därför har revisionsyrket lagstiftare. SEC har försökt att definiera termen oberoende genom ett antal regler som har vuxit stort under det senaste århundradet. Sektion 600 I SEC Codification of Financial Reporting Policies innehåller över 30 skrivna sidor om detaljerade regler om revisorns oberoende. Enligt Mednick måste världen vara vaksam och kontinuerligt utveckla nya komponenter för att säkra oberoendet för revisorn.<sup>101</sup> Oberoendet finns betonat och återges i Code of Professional Ethics. Det primära målet för SEC inom revisorns oberoende är att ha regler som förbjuder finansiella intressen i klientens företag. Sådana intressen kan skapa direkt konflikt mellan revisorsyrkets ansvar och deras möjligheter för personlig vinning.<sup>102</sup>

Johnstone menar att inte enbart regler skulle kunna minska risken för oberoendet på ett effektivt sätt. Det behövs regler i en kombination av professionell utbildning och etiska standarder för att minska oberoenderisken. Författaren påpekar också hur viktigt det är att förstå oberoenderisken därför att oberoendet är den viktigaste tillgången som

---

<sup>100</sup> Bazerman et al, 1997

<sup>101</sup> Mednick, 1990

<sup>102</sup> Ibid.

revisorsyrket kan äga. Därför är det av stor betydelse att ifrågasätta revisorns oberoende för annars har revisorn inget värde.<sup>103</sup>

Enligt Kaplan är revisorns oberoende den enda orsaken att fordra att publika företag ska revideras av utomstående. Förberedelser av finansiella rapporter kan hanteras av företagets personal likväl som av utomstående personal. Men skulle vi lita på resultatet? Det är här problemet uppstår. En redovisningsbyrå antas kontrollera, godkänna och rätta till ett företags finansiella resultat som lika lätt kan sparka redovisningsbyrån.<sup>104</sup>

Mer specifikt svarar SOX på tre större problem med detta existerande synsätt:

- revisionsbyråer har blivit för bekväma med företags ledningar, för att göra en oberoende kontroll av ledningens missbruk av gemensamma finansiella rapporter.
- revisionsbyråer har dessutom, vidare äventyrat sitt oberoende genom att erbjuda icke-revisions tjänster till revisionsklienter.
- revisionen har misslyckats att upptäcka enorma bedrägerier och större finansiella missförhållanden.

Kaplan undersöker i artikeln dessa tre större problem och utvärderar de motsvarande svaren från SOX. Företagets ledning har starka tendenser att manipulera finansiella rapporter. Ledningen vill visa det positiva bidrag som de har gjort för företagets verksamhet. Ledningen är för starkt intresserad, de facto, för att lätt låta de finansiella bitarna falla på plats. Istället för att passivt stå bredvid, agerar nutida företagsledningar för att visa att de har en så bra finansiell ställning som möjligt. De publika revisionsbyråerna ska göra en oberoende kontroll för försök att manipulera ett företags balansräkning och inkomstredovisning.<sup>105</sup>

SOX reaktion på revisorernas oberoendeproblem fokuserar på rotation, att de ledande och medverkande delägarna hos en revisionsklient måste bytas efter fem år, och att de måste undvika involverande med denna revisor för åtminstone fem år. SEC har utökat principerna för rotation till den partner som har signifikant involvering med klienten men tidsparametrarna är olika. Istället för att rotera efter fem år och sedan ha en period om fem år då de inte får ha någon kontakt med klienten så ska dessa partners roteras från en klient vart sjunde år och sedan ha en två års period då de inte har någon kontakt. Dessa regler är ett steg i rätt riktning men det är bara ett litet steg. Exempelvis frågar sig Kaplan hur det är med den revisor som är under delägaren och som har varit i klientens revisionsgrupp det senaste fyra åren. Om denne revisor är befördrad till partner, kan denne då agera som den ledande partnern för den klientens revision de närmaste fem åren? Revisorns ansvarsnivå har ändrats, men problemet att inte få nya ögon på den årliga revisionen kvarstår. Författaren anser att sju år är för lång tid i dagens situation. Denne menar att ett relativt okänt företag kan bli finansiellt framgångsrikt åtminstone på papper fortare än det var förut. Vidare anser han att rotation inte bör överskrida två år. Om SOX verkligen hade velat få ett nytt perspektiv borde de ha fordrat att publika företag skulle byta revisionsbyrå varje år. Då skulle den ha fått ett nytt perspektiv. Att bara rotera den ledande partnern och granska partners inom samma revisionsbyrå gör att

---

<sup>103</sup> Johnstone et al, 2001

<sup>104</sup> Kaplan, 2004

<sup>105</sup> Ibid.

klienten får nya ögon att se med men dessa ögon tittar fortfarande genom samma glas.<sup>106</sup>

### 3.8.1 Förslag till att öka revisorns oberoende

SOX kännetecknas av både rotation av revisorer och icke-rådgivningskonsultation. Imhoff anser att ändringen av rotationen på fem år istället för på sju år är en blygsam förbättring och kommer att bli lika ineffektiv. SOX inkluderar även andra små restriktioner om revisorns rådgivning, vilket också ger stora intäkter. Åtgärd tre års rotation skulle vara effektiv enligt författarens mening det ökar revisorns oberoende och minskar risken för att revisorn skulle revidera klientens ledning som skulle kunna vara en gammal kollega. Det minskar också risken för att revisorn skulle mista klienten. En nackdel är att tjänsten revision skulle bli mer oberoende för revisorn.<sup>107</sup>

Från en lagstadgad synvinkel är det viktigt att fastställa om det verkligen finns ett konkret oberoendeproblem. Tillsammans med opartiskhet och integritet, är dessa komponenter nödvändiga för en revisors objektivitet. Revisorns objektivitet skall förstås som kvalité, om revisorn talar sanning med hur denne ser det utan någon partiskhet. Det finns olika syn på revisorns oberoende, olika länder har olika åsikter, olika moral, kultur o s v, vilket gör att vissa åsikter och värderingar kan skilja sig åt.<sup>108</sup>

Lagstadgad revision måste ses i relation med finansiell rapportering och är en viktig funktion på kapitalmarknaden. Från en aspekt är den viktigaste frågan inte revisorns oberoende utan revisionskvalitén i termer av nivån av försäkran och aspekter täckt av lagstadgad revision. SEC uppfyller den typiska rollen av den lagstadgade kapitalmarknaden genom att hålla förtroende på USA:s kapitalmarknad med stor succé. Från de senaste diskussionerna av revisorns oberoende verkar det som två ståndpunkter dykt upp enligt författarens mening:

- Uppfattat oberoende har försämrats. Det är inte tillräckligt bra och därför finns det ett behov av att ha strikta regler.
- Det finns inget bevis på att kvaliteten på den lagstadgade revisionen är försvagad, även om det finns oberoende problem.

I relation med punkt två är det väldigt svårt för en utomstående användare att bedöma kvaliteten på den lagstadgade revisionen utom när ett revisionsmisslyckande händer. Därför finns det system som säkrar och garanterar att kvaliteten stämmer överens med revisionsstandards och etiska regler.<sup>109</sup>

Revisorns roll är att ge en oberoende åsikt av de finansiella rapporterna. Enligt SEC:s ordförande Sutton, är det värt att fundera över oberoendet och den väsentliga skillnaden mellan rollen som oberoende revisor och rollen som ledningen har. Trots alla studier och initiativ från revisorsyrket, kvarstår det tvivel om revisorns objektivitet och oberoende. Sutton tycker att det är en ärvd skepsis om hur nära förhållandet kan vara mellan en revisor och klientens ledning, utan att skapa ett gemensamt intresse som skulle kunna påverka revisorns oberoende. Vidare spekulerar författaren om på vilken nivå en revisor blir så involverad i företagets vinst och ledning, som en konsult eller

---

<sup>106</sup> Kaplan, 2004

<sup>107</sup> Imhoff, 2003

<sup>108</sup> Van der Plaats, 2000

<sup>109</sup> Ibid.



rådgivare, att det är en risk att privata intressen kommer före investerarnas eller att allmänheten kommer att uppfatta det på det sättet. Sutton anser att ämnet om revisorns oberoende är komplext och lösningarna är inte enkla. Det står klart att revisorns oberoende är ett ämne som har en saklig innebörd för bilden och betydelsen av revisorsyrket, inkluderat den självgransknings process, som måste finnas. Lösningen är enligt Sutton, att undvika att hitta lösningar som låter bra, utan röriga och röjt på meningslöst innehåll. Letandet och införandet av sådana lösningar skulle kunna resultera i ännu högre nivåer av oro för revisorns oberoende.<sup>110</sup>

### **3.9 Förtroende**

Mayer et al definierar begreppet förtroende med villigheten att utsättas för risker är en av få kännetecken som är gemensamt för alla förtroendesituationer.<sup>111</sup> Förtroendet för revisorer kan ses ur två olika synvinklar. För det första kan en revisor skapa förtroende p g a sin professionella kompetens. För det andra kan revisorn frambringa ett förtroende p g a sitt oberoende. De senaste årens företags- och redovisningsskandaler har lett till att revisorers insatser ifrågasatts och därmed rubbat förtroendet för revisorn. Det arbete som revisorer genomför är lönlöst om inte aktörerna på marknaden har ett förtroende för revisorn. Enligt Cassel är revisorns oberoende en förutsättning för ett förtroende för revisorn.<sup>112</sup> Även om en stor del av intresset för förtroende har uttalats av forskare har denna studie blivit problematisk av flera orsaker i en organisation. Exempelvis uppstår problem med själva definitionen av förtroende, brist på klarhet i relationen mellan risk och förtroende och oklarhet mellan förtroende och dess resultat. Människor som arbetar tillsammans stöter ofta på uttrycket ömsesidigt oberoende, och måste därefter kunna lita på varandra i olika situationer för att uppfylla sina personliga och organisatoriska mål. Flera teorier har dykt upp för att beskriva och förklara de mekanismer som minimerar inneboende risker i olika arbetsrelationer. Dessa teorier är gjorda för att reglera, motverka och undvika konsekvenserna av ett brustet förtroende. En av svårigheterna med forskningen kring förtroende har varit den brist på skillnad mellan de faktorer som bidrar till förtroende, förtroende i sig och resultatet av skapat förtroende. Många forskare är eniga om att risk, eller att investera i något, är nödvändigt för förtroende, d v s behovet av förtroende uppkommer bara i riskfyllda situationer. Relationen mellan integritet och förtroende handlar om den uppfattning som den som hyser förtroende innehar gentemot den part som skapar förtroende. Den som skapar ett förtroende håller fast vid principer som ur motpartens synvinkel anses vara acceptabla. Förmåga, välvilja och integritet är viktiga begrepp för förtroende.<sup>113</sup>

### **3.10 Faktorer som skapar en oberoende risk**

Johnstone et al beskriver i sin artikel om miljön där villkoren för oberoende risk skapas. Först berättar han om några aktuella och existerande uppmuntrande faktorer som skapar en oberoende risk för revisorn. Exempelvis skulle en revisorpartner kunna ha en klient som revisorn har ett bra och långt arbetsförhållande med, och som även är en bra inkomstkälla för byrån. Ett sådant förhållande skulle kunna skapa ett uppmuntrande

---

<sup>110</sup> Sutton, 1997

<sup>111</sup> Mayer et al, 1995

<sup>112</sup> Cassel, 1996

<sup>113</sup> Mayer et al, 1995

som ökar oberoende risken. För det andra är uppfattningsbaserade beslutsfattande situationer, att vara en kritisk granskare, ett måste för att påverka kvaliteten på revisionen på rätt sätt och för att minska oberoende risken. Exempelvis om en klient har en sammansatt inkomsttransaktion där auktoritativa riktlinjer antingen inte existerar eller om det är oklart och klienten begär en snar rapportåtgärd, då skulle oberoende risken påverka kvaliteten på revisionen. Om det finns uppmuntrande och uppfattningsbaserade beslutsfattande situationer ökar risken att revisorn skulle kunna godkänna inkomsttransaktioner som är av mer aggressiv karaktär än revisorn tror är nödvändigt rörande dessa omständigheter. Dessa miljövillkor om oberoende risken behöver inte enligt författaren resultera i minskad kvalitet av revisionen.<sup>114</sup>

Ett antal av de nya utvecklingarna svarar på oberoende riskens oro. Exempelvis några revisionsbyråer säljer konsultverksamhet, medan några omorganiserar sin byrå och konsultverksamheten. Sådana ansträngningar kan ses som en utveckling av att mildra aktuella eller uppfattade hot till oberoende risken. Reglerare har nyligen ökat intensiteten av sina fokus på revisorns oberoende. Exempelvis SEC och AICPA har föreslagit nya regler att förbättra kommunikationen mellan revisorer och Audit Committees. Reglerare fokuserar på att öka synbarheten av reglerna, öka effektiviteten av god förvaltningssed och självreglerade mekanismer och att lagstifta regler som fastställer uppmuntrande som ökar oberoende risken.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Johnstone et al, 2001

<sup>115</sup> Ibid.

## 4 Empiri

---

*Detta kapitel inleds med en presentation av respondenterna i undersökningen. Därefter följer undersökningens resultat uppdelat efter oberoende, analysmodellen och SOX.*

---

### 4.1 Presentation

Här ges en presentation av respondenterna i vår undersökning och lite om det företag de arbetar inom.

#### **Anders Magnussen: Öhrlings PricewaterHouseCoopers**

Öhrlings PricewaterHouseCoopers är Sveriges största revisions- och konsultföretag. Inom företaget arbetar cirka 3 000 medarbetare på 130 kontor runtom i Sverige. Globalt sett finns det mer än 120 000 medarbetare i 139 länder. Deras tjänster omfattar revision, redovisning, riskhantering, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning.<sup>116</sup> Magnussen är auktoriserad revisor samt partner i byrån och har arbetat inom branschen i 14 år. Han har läst ekonomlinjen vid Linköpings universitet med inriktning redovisning och revision. Magnussen arbetar huvudsakligen med multinationella bolag. Bolag med anknytning till den amerikanska markanden som dotterbolag i Sverige till amerikanska bolag eller bolag noterade på den amerikanska börsen.

#### **Marcus Nord: Deloitte**

Deloitte är ett av världens ledande revisions- och konsultföretag med cirka 1 000 anställda på 30 kontor runtom i Sverige. Globalt har de 115 000 anställda i 150 länder. De är verksamma inom Assurance, Risk Consulting, Management Solutions, Corporate Finance och Tax & Legal. Deras klienter finns såväl bland stora internationella företag som bland småföretag.<sup>117</sup> Nord har en ekonomie magister examen med huvudämne redovisning och finansiering. Han är auktoriserad revisor och har arbetat i branschen i sju år. Nord arbetar med stora noterade svenska bolag eller utländska bolag som har dotterbolag i Sverige.

#### **Anonym revisor: KPMG**

KPMG är ett av Sveriges ledande kunskapsföretag inom ekonomisk information. Företaget har 1 600 anställda vid 80 kontor runtom i Sverige. Globalt har företaget mer än 100 000 medarbetare med verksamhet i 148 länder. KPMG erbjuder tjänster inom revision, redovisning, skatt, riskhantering, värdering och analys. Deras klienter är stora internationella företag, nationella företag, offentlig verksamhet samt ideella och icke vinstdrivande organisationer.<sup>118</sup> Respondenten på KPMG vill vara anonym och kommer i fortsättningen att benämnas ”Adam”. Adam är auktoriserad revisor på KPMG och har arbetat inom branschen i tio år. Adam arbetar främst med stora företag såväl börsnoterade som SEC-noterade företag och har bra kännedom om RR, RS, US GAAP, US GAAS samt PCAOB.

---

<sup>116</sup> [www.pwcglobal.com/se](http://www.pwcglobal.com/se)

<sup>117</sup> [www.deloitte.se](http://www.deloitte.se)

<sup>118</sup> [www.kpmg.se](http://www.kpmg.se)

## 4.2 Oberoende

Vi började vår intervjuguide med en inledande fråga om vilken betydelse oberoende begreppet har för respektive respondent. Detta för att få en mjuk start på intervjun och en uppfattning om vad varje respondent anser om revisorns oberoende som har kommit att bli ett viktigt begrepp. Svaren skiljde sig en aning men alla respondenter är eniga om att en revisor skall vara oberoende i sina ställningstaganden gentemot klienten. Det skall vara en självklarhet vad revisorn får göra respektive inte får göra. Adam anser att frågan om oberoende handlar mer om sunt förnuft. Vidare anser Adam att revisorns oberoende är ett brett begrepp där revisorn gör subjektiva tolkningar. På senare tid har dock regelverket blivit mer strikt varför det vid minsta tveksamhet bör övervägas om arbetet skall utföras eller inte. Enligt Magnussen är oberoende en fråga om integritet, där revisorer säljer förtroende till marknaden och där syftet är att revisorn är oberoende. Nord tycker också att förtroende och integritet är A och O i oberoende.

Vidare frågade vi vilka övergripande problem detta med oberoende medför för revisorer. Magnussen tycker att det inte finns några problem utan det är en förutsättning för en revisor att vara oberoende. Nord anser att om det finns ett hot mot oberoendet upplevs det som ett problem. Vidare tror Nord att allmänheten kan skapa ett större problem över oberoende än vad det faktiskt är i praktiken. Adam tycker att införandet av SOX har gjort att en större del av konsultverksamheten har avbrutits på grund av att denna utgjorde ett för stort hot mot revisorns oberoende. Exempelvis ger KPMG inte längre IT-support till klienterna. KPMG får inte ge service till sina egna klienter med den typen av tjänster. De kan dock ge denna service till andra kunder. Detta har bidragit till att det inte är lika lätt att få tag i konsulttjänster för KPMG.

Innan någon åtar sig att utföra tjänster åt en befintlig klient måste detta accepteras av moderbolagsrevisorerna samt revisionskommittén som i sin tur godkänner innan KPMG får påbörja samarbetet med klienten. Det finns höga krav på att allt ska fungera. Den affärsmässiga verksamheten har blivit något hämmad p g a införande av SOX då vissa tjänster inte får utföras. I gengäld tillkommer mer revisionsarbete på befintliga klienter.

## 4.3 Analysmodellen

På frågorna om vad respondenterna anser om analysmodellen, hur svårt det är att tillämpa den och vilka för- respektive nackdelar det finns med analysmodellen fick vi en del olika svar. Nord anser att det är en bra modell som gör och ställer kravet att revisorn tänker en gång extra innan denne åtar sig ett uppdrag. D v s revisorn undersöker att det inte finns något hot mot dennes oberoende. Detta är ett bevis på att revisorn har tagit ett ställningstagande. Adam tycker att analysmodellen är generaliserande och ett obligatoriskt dokument som krävs inför varje uppdrag. Många fyller i den för att den ska fyllas i. Den uppfattas inte som ett viktigt dokument utan endast som ett dokument som måste finnas. En personlig åsikt från Adam är att modellen inte uppfyller det syfte som den ska fylla, utan bara att oberoendet skall dokumenteras. Vidare säger Adam att KPMG har interna regler som fanns redan innan analysmodellen kom till. Revisorn måste inom KPMG göra ett ställningstagande avseende sitt oberoende innan denne kan åta sig ett uppdrag. Magnussen anser att analysmodellen i sak inte är något nytt. Innehållet i modellen är sådant som redan innan borde ha tillämpats, vilket det indirekt har gjorts. Hoten enligt analysmodellen har cirkulerat i huvudet även om dessa inte har krävt någon vidare dokumentation. Revisorsnämnden har alltid haft ett övervakande

organ men analysmodellen är en standardiserad modell som är lättare för myndigheter att kontrollera och fungerar som en övervakande funktion. Adam tycker att analysmodellen kan anses vara bättre hos ett befintligt uppdrag som revisorn haft en längre tid och sedan upptäcker att denne inte är oberoende.

Både Adam och Magnussen tycker inte att analysmodellen är en svår modell att tillämpa utan att den är en relativt konkret modell. Magnussen talar vidare om att praktiskt hantera det som rekommendationen yttrar kräver en stor administration för att få ut informationen till alla i ett företag med dotterbolag i flera länder.

Enligt Nord är det svårt att ha en negativ syn på analysmodellen. Eventuellt borde den vara mer detaljerad, eftersom det är upp till varje revisor att undersöka om ett oberoende hot föreligger, vilket medför att det kan bli en mycket subjektiv bedömning. En nackdel enligt Adam är att analysmodellen troligtvis inte hanteras på det sätt som den borde. Analysmodellen tar ytterligare tid i en bransch som redan är prispressad. Sverige har relativt låga arvoden i jämförelse med USA. Adam tror dock att mer tid/ökade arvoden inte bidrar till en förbättrad hantering av analysmodellen. Analysmodellen kan medföra att revisorn får tacka nej till uppdrag, men det sker inte lika ofta på befintliga uppdrag.

Nord tycker att den fördel som är värd att nämnas är att en revisor gör en bedömning och har möjlighet att dokumentera denna. Fördelen enligt Adam är att revisorn åtminstone får möjlighet att tänka till och ta ställning samt inte kan ignorera modellen.

Vi frågade respondenterna om hur anpassningen till analysmodellen har varit på deras byrå och alla är eniga om att anpassningen inte har varit svår. Adam på KPMG säger att de redan har egna interna dokument och tycker att tillämpning av analysmodellen är en slentrianmässig uppgift. Både Nord och Adam anser att det är ett extra moment som skall dokumenteras. Vidare anser Nord att det inte har varit komplicerat. Medan Magnussen tycker att svårigheten ligger i de uppdrag som ligger och väger, då är det svårt att dra en gräns för oberoendet, därför är det viktigt att revisorn beskriver vad denne ska göra.

Enligt alla respondenter får de anställda revisorerna kontinuerligt utbildning inom viktiga områden och där innefattas analysmodellen. Nord berättar att alla väsentliga nyheter som påverkar revisorerna sammanställs och informeras om i såväl utbildningar som seminarier. På Deloitte har de anställda de första fem åren löpande kurser som tar upp viktiga områden där komplexiteten ökar i takt med att erfarenheten stiger. På KPMG får de anställda även utbildning i de interna dokumenten enligt Adam. Vidare nämner han att det finns separat utbildning för dem som arbetar med SEC-klienter.

#### **4.4 Sarbanes-Oxley Act**

SOX är ett amerikanskt regelverk som är striktare än det svenska regelverket enligt Nord och Adam instämmer i detta. Nord kan inte säga någonting negativt om lagen och oberoende perspektivet tycker han är positivt. Dock skapar lagen ett administrativt arbete som är mer omfattande. Exempelvis att ha kontroll över det administrativa arbetet från ett moderbolagsperspektiv är svårt om detta bolag har dotterbolag i många länder. Enligt Magnussen är SOX ett regelverk som innehåller många olika delar, både om bolag, styrelseorgan, vem som tillsätter och avsätter revisorer, intern kontroll m m. Vidare anser han att det är en förhastad lagstiftning vilken upplevdes som att den kom

över en natt på ett antal redovisningsskandaler. Magnussen tycker att lagen inte är så genomtänkt och behöver kompletteras inom vissa områden. Han menar vidare att en utveckling har skett nu, så många år efter att SOX kom till. Adam anser att SOX 404 är den som är mest uppmärksam och handlar om intern kontroll. För KPMG:s del har SOX avseende oberoendet inte någon starkare koppling än vad deras interna dokument har. Oberoendefrågan skiljer sig inte mellan SOX och KPMG:s interna rutiner enligt Adam. Sedan SOX kom har KPMG upprättat egna dokument efter SOX. Nu får exempelvis en revisor inte vara med och aktivt assistera en klient i bokslutsarbetet. SOX gör att revisorn lättare kan säga att denne inte kan godta ett uppdrag eller ge råd till en klient. Det är klienten som gör arbetet och revisorn som granskar dokumenten.

Enligt Adam gäller det att regelbundet uppdatera sig då regelverket ändras varför det ibland kan vara något svårt att tillämpa SOX. I en del fall har inte klienterna någon förståelse för att revisorerna verkligen inte har möjlighet att assistera dem. Magnussen tror att alla har underskattat den tid det tar att dokumentera allt arbete som krävs. Revisorer tror att det föreligger god internkontroll men när det upptäckt vilket straffet är så undersöks detta noggrannare. Om ett bolag inte efter årsskiftet kan klargöra för PCAOB, och skriver att de inte kommer att hinna tillämpa intern kontroll medför detta en dålig publicitet till allmänheten. Detta kan bli leda till att aktiekursen dalar.

En fördel som Nord tycker om SOX är att det är ett regelverk som fångar upp alla detaljer vilket i sig är positivt. Magnussen tycker att flera delar av lagen har ett gott syfte exempelvis delarna med intern kontroll och revisorsrotation. Adam anser att det är en fördel att det finns en större fokus på vad revisorn får göra och vad det reviderade bolaget ska göra. Klienter kan få gå till andra revisionsbyråer och få konsultverksamhet därifrån och sedan får den befintliga byrån granska det som den andra revisionsbyrån gjort. Det är inte direkt en nackdel enligt Adam men krånglar till det för klienten som inte kan få hjälp av revisorer som har baskunskap om deras verksamhet. Adam anser att rotationen är problematiskt för den nya revisorn som inte har så mycket kunskap om bolaget. Detta gör att revisionsrisken för det nya uppdraget är högre än om samma revisor varit kvar. Den nya revisorn får lägga mycket mer tid för att få kunskap och insikt i företag vid en rotation. Relationen mellan revisor och klient får inte vara för stark, dvs det får inte finnas ett beroende. Adam tror att revisionsrisken är så pass mycket större att man i längden förlorar på rotation. Adam förstår ändå mycket väl varför det finns regler om rotation. En annan nackdel enligt Adam är att SOX-lagen är stelbent och Nord anser att regelverket upplevs byråkratiskt.

Nackdelarna enligt Magnussen är att vissa delar har gått helt över styr som nivån på hur mycket jobb som ska läggas ner, hur mycket som ska dokumenteras och vad som ska dokumenteras. Intern kontroll kontra nytta och hur mycket det skall kosta. Utöver den vanliga revisionen är tidsåtgången 60-80 procent utöver den interna kontrollen som krävs för dokumentationen. Detta leder till fördubblingar av revisionsarvodet. Exempelvis om ett arvode är på 100 miljoner kan det tillkomma 200 miljoner mer på grund av att all intern kontroll tar mycket tid och kraft samt är mycket kostsamt.

På frågan om det varit svårt att anpassa SOX till respondenternas byrå anser Nord att det inte har varit svårt att anpassa själva rutinerna men den administrativa delen av arbetet har utökats och också självklart har de formella kraven ökat. Magnussen tycker att kraven i SOX fanns redan innan genom SEC som har liknande krav enligt ISB1 där ett antal förbjudna tjänster tas upp. SOX tillförde enligt Magnussen bara några stycken.

Innan revisorn får skriva på revisionsberättelsen måste denne veta att alla inblandade runt om i världen, i dotterbolag, har bevisat att de är oberoende. Nytt i SOX är att Audit Committee tillsätter revisorer och bestämmer hur mycket de ska få betalt. Pre-approval innebär att Audit Committee måste godkänna hur mycket revisionen ska kosta och att den även ska godkännas av ett styrelseorgan i moderbolaget, vilket innebär en svår process att implementera. Vidare tror Magnussen att det kan ta tid innan det som lagen säger förstås. Nord säger att bolagen respektive revisorerna måste skicka ett formulär till Audit Committee som måste godkänna formuläret innan det aktuella revisionsuppdraget kan påbörjas. Adam tycker att fokus för KPMG har varit att titta mer på helheten av SOX och den interna kontrollen i sektion 404. Oberoendet i SOX handlar mer om sunt förnuft. De interna dokumenten har anpassats enligt de amerikanska lagarna. Klienterna är vana att få hjälp med komplicerade frågor men revisorn får numera inte aktivt hjälpa till på det sätt som tidigare förekom.

Utbildning av SOX sker för berörda revisorer enligt respondenterna. Nord berättar att Deloitte har tillgång till både lokal och utländsk US GAAP expertis. Vidare säger han att utbildning av berörda revisorer sker löpande. På Öhrlings måste alla berörda revisorer ha genomgått en speciell intern utbildning som bl a handlar om dokumentationskrav, oberoende mm. Enligt Adam på KPMG får de berörda revisorerna utbildning i SOX-lagen och det sköts internt av avdelningen Capital Market. Sedan sker uppföljning en gång varannan månad. En gång varannan månad får de berörda revisorerna utbildning i nyheter.

#### **4.5 Skillnader mellan Sarbanes-Oxley Act och Anlysmodellen**

Nord anser att SOX är mer definierad, mer tydlig och klar, mer rigorös vad gäller uppföljning och dokumentation än vad analysmodellen är. Enligt Magnussen är den största skillnaden pre-approval och det finns inte under analysmodellen. Så länge revisorn kan konstatera att det här kan denne göra utan att få det godkänt, i SOX måste man få det godkänt. En annan skillnad enligt Magnussen är att revisorn måste skriva ett brev där denne talar om att han är oberoende och beskriver processen för arbetet. Detta diskuteras på ett möte med PCAOB. I de fall då oberoendet viker får revisorn inte göra några värderingar och om det identifieras något måste Audit Committees informeras. Svårigheten är att om Audit Committees inte upplever att problemet är så farligt men revisorn gör det kan denne inte skriva på revisionsberättelsen. Revisorn får inte göra något denne själv ska granska, inte fatta beslut för bolaget, en utredning kan göras om hur det kan redovisas, men revisorn får inte företräda bolaget.

Enligt Adam är det troligtvis straffsanktionerna som är de största skillnaderna. Gör en revisor ett väsentligt fel i Sverige är det inte lika hårda straff som i USA. Gör revisorn ett väsentligt fel eller accepterar något som inte borde accepteras för ett SEC-bolag kan ett vite eventuellt betalas ut som inte går att försäkra sig mot. För revisorer i Sverige som reviderar SEC-noterade bolag gäller samma regler men här har revisorer inte samma ersättning. Det finns en risk att företag i Sverige eller andra länder inte får revidera SEC-klienter i de fall större felaktigheter uppkommer i samband med den interna kvalitetsomgången vilket är en intern policy inom KPMG. Revisorns oberoende är mer strikt när det gäller SOX. Annars är det inte så stora skillnader utan sunt förnuft. Adam anser också att det har tillkommit mycket mer dokumentation sen införandet av SOX. En annan skillnad enligt Adam handlar om rådgivning. Klienterna är vana att få hjälp med komplicerade frågor men revisorn får numera inte aktivt hjälpa till på det sätt

som tidigare förekom. Bolag genomgår en bokslutsprocess som avser SOX 404 och endast den interna kontrollen, revisionsbyrån ska granska denna process när den är klar och sedan skriva på revisionsberättelsen. Det som kan bli problem är att under denna process uppstår det frågor hos klienten som då rådfrågar revisorn, som inte får hjälpa klienten i dessa frågor förrän klienten har dokumenterat och identifierat alla processer. Revisorn får dock diskutera olika frågeställningar som gäller generellt och inte för klienten i sig. Klienten kan uppleva att byrån är mindre serviceinriktad. Adam tror att det finns SEC-noterade bolag som inte är fullt medvetna om alla de regler som har införts och som gäller för dem. KPMG har ett internt kvalitetsgranskande system där de granskar sig själva. De har ett antal delägare/partners som åker runt och granskar kvaliteten i revisionen för de olika klienterna. För SEC-noterade bolag kan kontrollorganet i USA komma att granska alla revisorers arbete för att se vilka brister som eventuellt finns. Adam nämner exempelvis att KPMG inom 48 timmar skall kunna ha alla filer och dokument från alla dotterbolag i hela världen på bordet om allt som granskats och dokumenterats för ytterligare granskning om detta krävs av kontrollorganet.

#### **4.6 Har förtroendet ökat i och med dessa två modeller?**

Vi frågade respondenterna om de anser att allmänheten har blivit mer förtroendeingivande i och med införandet av dessa två modeller. Nord säger att det i vissa fall finns en oklar uppfattning av vad revisorerna faktiskt utför samt vilket ansvar de har. Vad gäller oegentligheter så fokuseras en revision till att identifiera och upptäcka de områden som är väsentligt och materiellt felaktiga. Det kommer alltid att finnas en risk att samtliga fel inte kommer att upptäckas. Magnussen hoppas att förtroendet för revisorn har ökat. Vi säljer förtroende det är vår produkt. Det kan inte ha minskat, utan snarare vara lika eller bättre. Det borde ha stärkts. Det är upp till var och en om det fungerar i praktiken och om det är någon skillnad. Det är mycket dyrare, med alla kontroller. Till skillnad från Magnussen tror Adam inte att allmänheten ser någon skillnad mellan tidigare regler och nu. Han tror att allmänheten skulle vilja ha en hårdare kontrollinstans som granskar revisionen mer.



## 5 Analys

---

*I detta kapitel analyserar vi resultatet av den empiriska undersökningen och ställer dessa mot referensramen.*

---

### 5.1 Oberoende

Oberoende är ett begrepp som inte används i den nuvarande svenska lagstiftningen om revision. Uttrycket sägs beskriva ett absolut tillstånd som en revisor måste uppnå varav Revisorslagen har valt att istället skriva att en revisor skall utföra sina uppdrag med opartiskhet, självständighet och objektivitet. En revisor ska också pröva om det finns situationer som kan rubba förtroendet för opartiskheten och självständigheten. Alla respondenter är eniga om att en revisor skall vara oberoende i sina ställningstaganden gentemot klienten. Vad revisorn får göra respektive inte får göra är något som skall vara självklart. Adam fyller på med att oberoende handlar mer om sunt förnuft. Eftersom regelverket har blivit striktare är det mycket viktigt att revisorn vid minsta tveksamhet tänker över om revisionsarbetet kan utföras eller om denne anser sig vara för beroende för att det skall gå. Vidare anser Adam även att begreppet revisorns oberoende är brett begrepp.

Definitionerna för och innebörden av begreppet oberoende skiljer sig och kan tolkas ur flera perspektiv. Litteraturen anger bl a, för att en revisor skall vara helt oberoende skall denne vara kunnig och ha kompetens inom sitt arbetsområde samt ha ekonomiska, juridiska och psykologiska förutsättningar. Revisorn ska även agera opartiskt gentemot sina klienter och vara objektiv i sina ställningstaganden. Oberoendebegreppet kan delas in i faktiskt och synbart oberoende. Det faktiska oberoendet är riktat mot revisorns egen uppfattningsförmåga att utföra revisionsuppdraget. Synbart oberoende å andra sidan innebär att revisorn ska uppfattas som oberoende av allmänheten för att öka förtroendet.

För att en revisor skall uppfylla sin funktion fordras ofta att revisorn är oberoende. En av anledningarna till att begreppet oberoende finns lagstiftat är för att säkerställa tillförlitligheten och öka förtroendet för revisorn vid genomförande av revisionsarbetet. Oberoenderegleringens uppgift är bl a att förhindra att revisorns egna ekonomiska intressen inte inverkar på revisionsarbetet.

När det talas om revisorns oberoende kommer ofta begreppet förtroende in i bilden. När en revisors insatser i ett revisionsuppdrag blir ifrågasatt rubbas även förtroendet för revisorn. Cassel anser att revisorns oberoende är en förutsättning för att det ska finnas ett förtroende för revisorn. Mayer et al skriver i sin artikel att relationen mellan integritet och förtroende handlar om den uppfattning som den som hyser förtroende innehar gentemot den part som skapar förtroende. Magnussen anser att oberoende är en fråga om integritet. En revisor säljer ett förtroende till marknaden och då är oberoendet en självklarhet. Nord håller med och säger att förtroende och integritet är A och O i oberoende.

## 5.2 Problem med oberoendet

Eftersom det finns många olika normer för revisorns oberoende i världen kan det uppstå problem i och med den ökade internationella kapitalmarkanden som finns. Många företag har idag dotterföretag i flera olika länder som har andra normer för ur vilket perspektiv revisorns oberoende skall tolkas. Mednick skriver i sin artikel att oberoendet i många fall kan vara svårt att bevisa, men däremot är ett begrepp som är relativt lätt att utmana. Vidare tror Mednick att definitionen av oberoende tolkas olika mellan revisorer och allmänheten. Detta tror också Nord som tycker att allmänheten gör en för stor sak av problemet med revisorns oberoende mot vad det faktiskt är i praktiken. Mednick säger att SEC har försökt att definiera begreppet oberoende genom ett antal regler som med åren har kommit att bli relativt många och detaljerade. För SEC är det viktigt att ha regler som förbjuder finansiella intressen i klientens företag för att revisorn skall kunna vara oberoende. Johnstone et al däremot tror inte att det räcker med enbart regler om oberoende för att kunna minska risken för revisorns oberoende. Även utbildning och etiska standarder är nödvändiga för att minska oberoende risken. Kaplan å andra sidan hävdar att revisorns oberoende är den enda orsaken till att kräva att publika företag ska revideras av utomstående.

Magnussen anser inte att revisorns oberoende för med sig några problem utan att det är en förutsättning att en revisor är oberoende. Medan Nord tycker att problemet med revisorns oberoende uppstår när det finns ett hot mot oberoendet. Adam tycker att införandet av SOX har gjort att en stor del av konsultverksamheten har avbrutits eftersom den ansågs utgöra ett för stort hot mot revisorns oberoende. Detta har gjort att det inte är lika lätt som förut att få tag i konsulttjänster.

Sutton sätter revisorns oberoende i jämförelse med rollen som oberoende revisor och den rollen som ledningen har. Vidare tvivlar han på revisorns oberoende och objektivitet och tycker att ämnet är komplext med svåra lösningar.

### 5.2.1 Förtroende

Enligt Cassel kan förtroendet ses utifrån två aspekter. En revisor kan med hjälp av sin professionella kompetens skapa ett förtroende eller frambringa ett förtroende på sitt oberoende. Enligt Mayer et al är det viktigt att personer som arbetar tillsammans ska kunna lita på varandra, samt att även allmänheten ska kunna lita på det arbete som en revisor uträttar. Om inte aktörerna på marknaden har ett förtroende för revisorn har dennes genomförda arbete ingen betydelse. Magnussen hoppas att förtroendet för revisorn har ökat och tror att det inte har minskat utan snarare ökat eller är likadant. Vidare anser han att det är upp till var och en om det fungerar i praktiken och om det är någon skillnad. Nord tror att allmänheten har olika uppfattningar av vad revisorerna faktiskt gör och vad de ska göra. Adam tror inte att allmänheten är mer förtroendegivande med de regler som finns nu jämfört mot dem som fanns innan. Vidare tror han att allmänheten vill ha en strängare kontrollinstans som granskar revisionen mer.

## 5.3 Analysmodellen

### 5.3.1 Analysmodellens uppbyggnad

Analysmodellen är uppbyggd av tre steg och vart och ett av dem ska vara uppfyllt om revisorn lagenligt sett kan anses följa den. Först gäller det att analysera om det finns någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet. Det gäller sedan att pröva om omständigheten medför att det finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet och i så fall vidta åtgärder så att det inte längre finns anledning att göra det. Till sist ska revisorn dokumentera sin analys av hotet, samt sin prövning av omständigheter eller vidtagna åtgärder som inneburit att det inte längre finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Om dokumentationen inte är korrekt genomförd så är det ett brott i sig.

I analysmodellen förekommer det ett antal hot som revisorn skall gå igenom, exempelvis självgranskningshotet som innebär risken för att bli för personligt involverad i uppdraget. Detta kan ske naturligt eftersom revisorn har mycket kontakt med klienten när han är ute på uppdrag. Det viktiga är att den som handhar revisionen inte har för nära kontakt med den som sköter bokföringen. Egenintressehot föreligger om revisorn har direkt eller indirekt intresse i klientens verksamhet, exempelvis innehav av aktier. Vänskapshot förekommer om revisorn eller annan i revisionsgruppen har nära eller personliga relationer med någon på klientföretaget.

### 5.3.2 Problem med analysmodellen

Nord tycker att analysmodellen upplevs som någonting positivt då revisorn tvingas sätta sig ned och tänka efter om oberoendet hotas. Magnussen och Adam anser att analysmodellen är en konkretisering av vad revisorerna alltid har gjort för att skydda sitt oberoende. Den enda skillnaden enligt Magnussen och Adam är kravet på dokumentation. Nu måste revisorn fylla i ett formulär där denne styrker sitt oberoende och sedan dokumentera detta. Adam tror också att analysmodellen ifylls slentrianmässigt utan en noggrannare utvärdering av punkterna och omständigheterna runt uppdraget. Detta kan medföra att revisorn omedvetet bryter mot kravet på oberoende. Magnussen berättar att när revisorn dokumenterar sina ställningstaganden på ett utförligt sätt blir det möjligt för revisorsnämnden, att både i efterhand vid eventuella disciplinärenden men också vid sin systematiska och uppsökande tillsyn, kontrollera att analysen är genomförd på ett tillfredsställande sätt. Det vill säga att det i efterhand går att konstatera vilka övertaganden som gjorts.

Det är viktigt att en verksamhets organisation hjälper till att säkerställa att revisionsarbetet utförs med opartiskhet och självständighet. Det finns ett krav på att revisionsföretaget inte får bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet. Därför är det viktigt att samtliga medarbetare inom ett revisionsföretag får utbildning i analysmodellen och dess praktiska tillämpning. Många stora revisionsföretag har egna interna regler för hanteringen av oberoendefrågan. Enligt alla respondenter får de anställda revisorerna kontinuerlig utbildning inom betydelsefulla områden och där ingår även analysmodellen, vilket stämmer väl in med kravet i Revisorslagen.

Alla respondenter var eniga om att det inte har varit svårt att anpassa analysmodellen till deras byrå. Alla respondenter hade innan införandet av analysmodellen egna interna

dokument. Även om det då inte fanns något krav på dokumentation har hoten indirekt cirkulerat i huvudet säger Magnussen. Adam och Nord tycker att det är ett extra dokument som ska dokumenteras. Magnussen anser att komplexiteten ligger i de uppdrag som ligger på gränsen av att oberoendet skulle kunna vara hotat. Till skillnad från respondenterna påstår Lefrell i en artikel från 2003, att analysmodellen är svår att tillämpa och tror att det kommer att ta lång tid innan det byggt upp en praxis så att revisorerna vet var gränsen går.

### **5.3.3 För och nackdelar med analysmodellen**

Fördelar med analysmodellen enligt Nord och Adam, är att revisorn tar ställning och tänker till en extra gång innan denne tackar ja eller nej till ett uppdrag, även att det sker en dokumentation av detta. Nord tycker att det är svårt att ha en negativ bild av analysmodellen, av allt att döma borde den dock vara mer detaljerad, eftersom det är upp till varje revisor att undersöka om ett oberoende hot föreligger, som indikerar subjektiva bedömningar. Adam tycker att nackdelen i analysmodellen ligger i att modellen inte tillämpas på det sättet den borde.

## **5.4 Sarbanes-Oxley Act**

SOX är en lag som kom som en reaktion av de ”affärer” som skakade värdepappersmarknaden i USA under början av 2000-talet. Sedan lagen trätt i kraft har en stor uppståndelse skett både i USA och i övriga delar av världen därför att även icke-amerikanska bolag som är noterade på amerikansk börs är tvungna att följa reglerna.

I SOX regleras att det med vissa undantag skall vara förbjudet för ett registrerat revisionsbolag eller en person knuten till ett sådant bolag, att till en revisionsklient omfattad av SEC:s tillsyn tillhandahålla andra tjänster än revision. Exempel på sådana förbjudna tjänster är enligt SOX, bokföring eller andra tjänster relaterade till bokföringstransaktioner eller finansiella rapporter avseende revisionsklienten, legala tjänster och experttjänster som inte är förknippade med revisionen, andra tjänster som PCAOB (the Board) bestämmer, genom föreskrift, är otillåten m fl.

SOX har ett tillsynsorgan som införts av revisorer, PCAOB, vars uppgift handlar exempelvis om att främja en hög professionell standard rörande revisorer och revisionsrapporter samt att upprätthålla efterlevnaden av SOX. En revisionsbyrå skall lämna in all dokumentation som har med revision av en kund att göra till PCAOB. Styrelsen i PCAOB utses av SEC. Magnussen tycker att vissa delar i regelverket har sparat ur, exempelvis hur mycket arbete som ska läggas ner och hur tidskrävande arbetet är med dokumentationen och vad det är som ska dokumenteras. Magnussen menar att den interna kontrollen inte får kosta mer än nyttan. Vidare ger han ett exempel att ett arvode på 100 miljoner medför en fördubbling av revisionsarvodet p g a att all intern kontroll tar så mycket tid, kraft och är mycket dyrt så slutsumman kan komma att fördubblas.

Innan SOX-lagen infördes var det tillåtet för revisorer att rapportera till ledningen för deras klienter. Med SOX ska revisorer rapportera till klientföretagets Audit Committee, vilka även övervakar revisorn. En Audit Committee måste godkänna alla revisions- och icke-revisions-tjänster, erhålla ny information om redovisning och revision från revisorn samt att fungera som en kommunikationsnivå mellan revisorn och klientföretaget.

Enligt Tackett är kravet att det ska finnas en Audit Committee i varje företag som är noterat på amerikansk börs, vilket skulle kunna minska risken av ett revisionsmisslyckande av flera orsaker. En orsak till detta anser Tackett kan vara att det försvårar för ledningen att ersätta onödiga konsulttjänster från revisorn för att få mer väsentlig information från revisorn. Tackett menar att försvåringen ligger i kravet att en Audit Committee ska godkänna alla ersättningar till revisorn för revisions- och icke-revisionstjänster.

Nord och Adam anser de att det amerikanska regelverket är striktare än det svenska. Nord tycker att lagen skapar ett mer administrativt arbete i större omfattning. Vidare tycker Nord att regelverket är byråkratiskt. Adam tycker att SOX-lagen är stelbent.

Magnussen tycker att SOX är ett regelverk som innehåller många olika delar, både om bolag, styrelseorgan och vem som tillsätter och avsätter revisorer, intern kontroll m m. Vidare tycker han att det är en förhastad lagstiftning som kändes att den infördes alltför snabbt p g a ett antal redovisningsskandaler. Han tycker också att lagen inte är så planerad och har ett behov av att kompletteras inom vissa områden. För Adam på KPMG har SOX sektion angående oberoendet inte någon skillnad mot vad deras interna dokument säger, p g a att byrån har upprättat egna dokument med hänsyn till SOX. Adam anser också att en revisor inte längre aktivt får bistå en klient i bokslutsarbetet. SOX underlättar för revisorn att tacka nej till ett uppdrag eller ge rådgivning till en klient.

#### **5.4.1 Anpassningen av Sarbanes-Oxley Act**

Enligt Adam kan det vara svårt att tillämpa SOX p g a att regelverket ändras och då är det viktigt för revisorn att kontinuerligt uppdatera sig. Magnussen förmodar att många har undervärderat den tid det faktiskt tar att dokumentera allt arbete som lagen faktiskt kräver. Om det har varit svårt att anpassa SOX till deras byrå anser Nord att den administrativa biten har komplicerats och medfört mer formella krav. Magnussen tycker att reglerna i SOX tillämpades även innan fast då genom SEC som också har ett antal förbjudna tjänster i sin lag. Enligt Magnussen tillförde SOX enbart några stycken nya regler. Detta skriver också Tackett om i sin artikel, men han nämner att förbudet mot bokföring var den enda förbjudna tjänsten som fanns innan SOX. Vidare tror han att den ökade restriktionen på konsulttjänster borde minska troligheten för ett revisionsmisslyckande. Magnussen tror att det tar tid innan det som står i lagen förstås. Vidare anser Adam att oberoendet i SOX handlar mer om sunt förnuft. På KPMG där Adam jobbar har de satt fokus på helheten av SOX och den interna kontrollen i sektion 404.

Även införandet av SOX kräver ny kunskap och alla respondenter berättar att de som berörs av lagen får kontinuerlig intern utbildning. Nord berättar att de på Deloitte har US GAAP experter. På Öhrlings får de berörda revisorerna genomgå en speciell intern utbildning som handlar om dokumentationskrav, oberoende m m, enligt Magnussen. Adam berättar att den interna utbildningen på KPMG hanteras av avdelningen Capital Markets.

#### **5.4.2 För- och nackdelar med Sarbanes-Oxley Act**

Syftet och målet med oberoenderegleringen är enligt Mednick att säkra tilltron för arbetet i såväl det enskilda uppdraget som generellt. Oberoenderegleringens uppgift är

att förhindra att revisorn inte får allt för stora ekonomiska intressen så att revisorn kan komma att befaras prioritera andra intressen än att utföra sitt uppdrag. Vidare anser Mednick att det behövs regler i en kombination av professionell utbildning och effektiva etiska standarder för att minska oberoenderisken. En fördel med SOX enligt Adam är att regelverket fångar upp alla detaljer och att det finns en större fokus av vad revisorn får göra och vad det reviderade bolaget ska göra. Nord instämmer med Adam att regelverket fångar upp alla detaljer. Magnussen tycker att det finns flera positiva delar i SOX, exempelvis de med intern kontroll och revisors rotation.

Enligt Imhoff är SOX uppbyggd för att skapa trovärdighet på marknaden, men han anser också att den är lika ineffektiv som andra lagar. Imhoff är av den åsikten att SOX inte kännetecknar de centrala problemen med revision och redovisning och anser att det finns tre problemområden i revisorernas miljö. En av dessa är bristen på revisorns kompetens eftersom revisorer arbetar sida vid sida med ledningen av företaget de reviderar.

Enligt Kaplan försöker SOX identifiera olika problemområden som exempelvis att revisionsbyråer har äventyrat deras oberoende genom att erbjuda icke-revisions tjänster till revisionsklienter. En sak som komplicerar det hela för klienten enligt Adam är att revisorn som är mest insatt i verksamheten inte får ge råd till klienten, utan klienten måste gå till en annan revisionsbyrå för att få konsultverksamhet därifrån och därefter får den befintliga revisorn granska det som den andra revisionsbyrån har kommit fram till. Tackett har i sin artikel kommit fram till att de bestämmelser i SOX som hindrar revisorn från att utföra konsulttjänster troligen kommer att minska sannolikheten för att ett väsentligt fel inträffar i revisionen. Detta kan i sin tur leda till att revisorns oberoende förstärks.

Kaplan anser att SOX begär att den huvudansvarige revisorn i granskningsuppdraget ska bytas vart femte år och att denne revisor inte får vara involverad i klientens verksamhet på åtminstone fem år. Istället för att rotera efter fem år och sedan ha en period om fem år då de inte får ha någon kontakt med klienten så ska dessa partners roteras från en klient vart sjunde år och sen ha en två års period då de inte har någon kontakt. Enligt Kaplan är dessa regler ett steg i rätt riktning men det är bara ett litet steg. Kaplan menar om SOX verkligen velat ha ett nytt synsätt på revisors rotation borde SOX beordra att alla publika bolag skulle byta revisionsbyrå varje år, det skulle medverka till ett nytt perspektiv. Adam anser att rotationen är problematisk p g a att den nye revisorn inte är tillräckligt insatt i bolagets verksamhet. Vilket innebär att revisionsrisken för det nya uppdraget är högre än om samma revisor varit kvar. Den nytillträdde revisorn måste lägga ner mycket tid för att få kunskap och insikt i företaget vid en rotation. Adam anser att revisionsrisken är så mycket högre att man i det långa loppet förlorar på rotation. Adam förstår ändå varför det finns regler om rotation. Imhoff däremot anser att ändringen av rotationen på fem år istället för på sju år är en blygsam förbättring och kommer att bli lika ineffektiv. Imhoff menar att en åtgärd på tre års rotation skulle vara effektiv, det ökar revisorns oberoende och minskar risken för att revisorn skulle revidera klientens företagsledning som skulle kunna vara en gammal kollega.

Författaren Tackett tar upp i sin artikel att lagen SOX antogs i ett försök att återställa allmänhetens förtroende på kapitalmarknaden. Tackett menar att den centrala delen av denna lag är att försöka reducera en del av revisionsmisslyckandet. Lagens syfte är att

kontrollera redovisningsyrkets revision av publika bolag för att återställa det förlorade förtroendet i USA. Ett revisorsmisstag har fyra olika systematiska orsaker som Tackett tar upp i sin artikel. En revisor kan göra ett misstag genom att tillämpa GAAS på fel sätt, vilket kan göras omedvetet eller begå bedrägeri genom att avsiktligt ge en bättre bild av företagets finansiella ställning. En revisor kan också vara omedvetet påverkad genom att ha ett direkt eller indirekt finansiellt intresse i klienten eller vara olämpligt påverkad p g a att revisorn har en nära relation till klienten. Vidare menar Tackett att misstag vid tillämpningen av GAAS lätt borde ha upptäckts, exempelvis då grundläggande analytiska modeller har tillämpats. Tackett anser att det är konstigt att elementära revisionsmisslyckanden begicks av de största internationella publika revisionsbyråerna av revisorer med flera års erfarenhet av revision. Vidare antar han att en bidragande orsak till detta är att revisorerna är överarbetade och stressade.

### **5.5 Skillnader mellan Analysmodellen och Sarbanes-Oxley Act**

De största skillnaderna enligt Nord är att SOX är mer definierad, tydlig och klar samt mer rigorös när det gäller uppföljning och dokumentation än vad analysmodellen är. Magnussen tycker att skillnaden mellan SOX och analysmodellen är den om pre-approval som bara finns i SOX. Exempelvis i analysmodellen kan revisorn få godkänt så till vida att han kan konstatera att det här kan revisorn göra, däremot i SOX måste revisorn få det godkänt. En ytterliggare skillnad mellan dessa två modeller är enligt Magnussen att revisorn måste skriva ett brev där denne talar om att han är oberoende och beskriver processen för arbetet. Detta diskuteras på ett möte med PCAOB. I de fall då oberoendet viker får revisorn inte göra några värderingar och om det identifieras något måste Audit Committees informeras. Komplexiteten ligger i att problemets svårighetsgrad inte uppfattas på samma sätt av revisorn och Audit Committee. Revisorn är av den åsikten att denne inte kan skriva på revisionsberättelsen, men om Audit Committee ändå godkänner, kan revisorn ändå inte skriva på revisionsberättelsen.

Enligt Adam är det troligtvis straffsanktionerna som är den största skillnaden mellan analysmodellen och SOX. Gör en revisor ett väsentligt fel i Sverige enligt analysmodellen är det inte lika hårda straff som i USA. De svenska revisorer som reviderar bolag som är noterade på amerikansk börs ska följa de regler om straffsanktioner som gäller enligt SOX. En revisor som inte följer analysmodellen kan få en varning och i värsta fall bli av med auktorisationen eller böta med ett minimibelopp på ett tusen kronor eller högst tjugofem tusen kronor. Enligt SOX handlar det om betydligt högre belopp om revisorn begår ett väsentligt fel. Här kan bötessumman bli ända upp till femton miljoner dollar och dessutom kan svenska revisorer och revisionsbolag inte försäkra sig mot dessa bötesbelopp. Tackett tror att bestämmelserna i SOX om de ökade straffsanktionerna för bedrägeri i finansiella rapporter troligtvis kommer att minska för eventuella fel i revisionsarbetet därför att revisorn avskräcks av de höga straffpåföljderna. Detta kan i så fall leda till att oberoendet hos revisorn ökar.

Adam tycker att det har tillkommit mycket mer dokumentation sen införandet av SOX. Revisorns oberoende är mer strikt när det gäller SOX, annars är det inte så stora skillnader utan mer sunt förnuft. Alla företag som är noterade på amerikansk börs skall enligt SOX ha en Audit Committee vars uppgift bl a är att övervaka revisionen av finansiella rapporter. Audit Committee måste godkänna om ett revisionsbolag ska göra en icke-revisionstjänst som inte räknas upp bland de förbjudna tjänsterna. Revisorer

skall rapportera revisionsarbetet till Audit Committee. Tillsynsorganet PCAOB skall upprätthålla efterlevnaden i SOX och hålla en hög kvalitet av revisorer och revisionsrapporter. För noterade bolag på amerikansk börs kan kontrollorganet PCAOB komma att granska alla revisorers arbete för att se om det finns några brister i revisionsarbetet. Adam nämner att KPMG inom fyrtioåtta timmar skall kunna ha alla filer och dokument om allt som granskats och dokumenterats, från alla dotterbolag i hela världen om PCAOB kräver det.

En annan skillnad enligt Adam handlar om rådgivning som inte är tillåtet enligt SOX medan i analysmodellen är det acceptabelt till en viss del. D v s finns inga direkta förbud mot att en revisor får ge råd till sin klient. Enligt SOX får en revisor inte utföra konsultuppdrag utöver 5 % av totalt arvode till revisorer utan att Audit Committee har godkänt detta. SOX har en förbudslista med ett antal tjänster som anses vara konsulttjänster. Ett registrerat publikt revisionsbolag kan få utföra en konsulttjänst som inte berörs av SOX punkter, men då måste Audit Committee godkänna detta i förväg. En revisors klienter är vana att få hjälp med komplexa frågeställningar men i och införandet av SOX får revisorn numera inte aktivt hjälpa till att assistera dem. I vissa fall har klienterna inte förståelse för det att revisorn inte får hjälpa till. Tacket tar upp i sin artikel och det framkommer också från respondenterna, att det är konstigt att revisorer som utför konsulttjänster i många fall erhåller ett högre arvode från konsulttjänsterna än själva arbetet med revisionen.

Revisorns rotation skiljer sig åt mellan analysmodellen och SOX, där det i analysmodellen inte finns någon fastställd gräns för hur länge en revisor får ha samma revisionsuppdrag. Medan det i SOX finns en fastställd tid om fem år som en revisor kan revidera ett uppdrag. Sedan måste den huvudansvarige revisorn bytas ut, men samma revisionsbyrå kan fortfarande behålla uppdraget. Kaplan skriver i sin artikel att SOX fokuserar revisorns oberoendeproblem på rotation. Kaplan anser att bara byta ut den huvudansvarige revisorn för ett uppdrag inte har så stor effekt p g a det fortfarande är samma revisionsbyrå som har hand om uppdraget. Detta kan göra att revisorns oberoendeproblem finns kvar därför att det fortfarande kan finnas ett problem att revisionen inte granskas ur en ny infallsvinkel.



## 6 Slutsats

---

*Här ges svar på uppsatsens problemställning. Detta följs av en redogörelse för hur vi kom fram till vårt resultat.*

---

Vår slutsats besvaras genom våra två nedanstående frågeställningar:

- **Vilka skillnader kring revisorns oberoende finns det mellan den amerikanska Sarbanes-Oxley Act of 2002 och den svenska analysmodellen i Sverige?**
- **Hur förändras revisorernas arbetsätt för att säkerställa oberoendet vid införandet av SOX respektive Analysmodellen?**

Under uppsatsens gång har vi insett att själva begreppet oberoende för revisorn inte skiljer sig åt mellan analysmodellen och SOX. Oberoendet har samma syfte i dessa två regelsystem vilket är att minska de uppmuntrande faktorerna som skapar en risk för att revisorn lämnar en missvisande bild av företagets ställning i den finansiella rapporten. I analysmodellen används inte begreppet oberoende utan istället används termerna opartiskhet och självständighet. Enligt analysmodellen får revisorn själv pröva sin oberoendeställning inför ett revisionsuppdrag, genom en självgranskningsprocess. I SOX måste en revisor skicka ett formulär till klientbolagets Audit Committee, som måste godkänna detta innan det aktuella revisionsuppdraget kan påbörjas. Utifrån detta kan vi dra slutsatsen att i analysmodellen handlar revisorns oberoende mer om sunt förnuft medan SOX innehåller mer detaljerade regler, som ger en uppfattning om att det som bokstavligen inte är förbjudet enligt lagen tillåts.

När det gäller dokumentation av revisionsuppdrag så skiljer sig analysmodellen och SOX sig åt på det sättet att SOX kräver en mer detaljerad och omfattande dokumentation. I och med analysmodellens krav på en dokumentation av sin oberoendeställning ökar revisorns oberoende på att revisorn inför varje uppdrag tänker till en extra gång innan denne åtar sig ett uppdrag. Detsamma gäller för SOX där revisorn måste bevisa för Audit Committee att de är oberoende innan de får påbörja revisionsuppdraget.

De regler som gäller rotation av en revisor skiljer sig lagstiftningarna åt. I analysmodellen finns det ingen bestämd regel av hur länge en revisor får handhålla ett revisionsuppdrag medan det i SOX finns en regel som säger att den huvudansvarige revisorn måste bytas ut vart femte år. Däremellan får revisorn inte vara involverad i klientens verksamhet under de närmsta fem åren. Av detta har vi kommit fram till att revisorns oberoende stärks i och med rotationen. Vi har kommit fram till att vänskapshotet i analysmodellen är ett stort hot mot revisorns oberoende på att en revisor i Sverige kan granska ett bolags finansiella ställning på obestämd tid. I och med detta tycker vi att risken med revisorns oberoende ökar. För att stärka revisorns oberoende borde det även finnas en rotation på revisionsbyråer.

Konsulttjänster vid sidan av revisionsuppdraget är förbjudet att ge till revisionsklienten enligt SOX medan det i analysmodellen är tillåtet att ge viss rådgivning till denne. Vi tycker det är positivt att SOX förbjuder revisorn att utföra konsultinsatser till det

reviderade bolaget och vi antar att detta förstärker revisorns oberoende. Själva konsultarvodet överstiger ofta arvodet för revisionsuppdraget och vi anser att detta kan skapa ett för stort egenintressehot för revisorn.

Straffsanktionerna som kan drabba revisorn när fel uppstår i revisionsrapporterna är mycket högre i SOX än i analysmodellen. Dessa sanktioner som gäller i SOX påverkar även svenska revisorer eftersom de reviderar företag som är noterade på amerikansk börs. Detta kan medföra att revisorerna som följer SOX är mer vaksamma för att inte revisorerna omedvetet eller medvetet ger en missvisande bild av revisionsbolagets finansiella rapport.

Vi har kommit fram till både för- och nackdelar med de två regleringarna som både förstärker och minskar revisorns oberoende. De delar som förstärker revisorns oberoende i SOX är, revisors rotation, straffsanktioner och de förbjudna konsulttjänsterna. Vi antar att detta medför en eftertanke och en noggrannhet hos de revisorer som reviderar bolag som är noterade på amerikansk börs och är tvungna att följa reglerna i SOX. Det som kan ses som en nackdel i SOX är det detaljerade och omfattande kravet på dokumentation, vilket däremot är en positiv del i analysmodellen där det inte finns ett lika hårt dokumentationskrav, utan där är det mer sunt förnuft som gäller. Vi antar att reglerna i SOX är så strikta att revisorerna glömmer av att tänka själva vad som är rätt och fel, det sunda förnuftet kommer i skymundan och så länge revisorerna följer dokumentationskraven så är allt okej. Medan det i Sverige genom analysmodellen ger revisorerna en möjlighet att själva tänka till över vad som är rätt och fel, upplever vi det som mer positivt.

### **6.1 Förslag till vidare forskning**

Efter arbetets gång har det dykt upp intressanta frågeställningar som kan leda till vidare forskning.

Det vore intressant att undersöka ur ett företagsperspektiv hur de uppfattar revisorns oberoende. Också att se hur SOX har påverkat de svenska företagen.

Ett annat förslag är att se vilka konsekvenserna blir när oberoendet viker sig.

---

## KÄLLFÖRTECKNING

---

### Vetenskapliga artiklar

- Bazerman, M.H., Morgan, K.P. & Loewenstein, G.F., 1997, *The impossibility of Auditor Independence*, Sloan Management Review, volym 38 nr 4, sid 89-94
- Beckman, H & Sunesson, C., *Sarbanes-Oxley Act – med fokus på revisorns rotation*, 2002, Handelshögskolan i Göteborg
- Bohlin, A & Forsberg, M., *Revisorn kan inte vara helt oberoende*, 2003, Högskolan i Skövde
- Christoffersson, L, et al., *Analysmodellen – ett ökat förtroende för revisorn?*, 2002, Handelshögskolan i Göteborg
- Imhoff, E.A., 2003, *Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance\**, Accounting Horizons, volym 17, sid 117-128
- Ivarsson, H & Kjellén, N., *Analysmodellen i teori och praktik*, 2003, Handelshögskolan i Göteborg
- Johnstone, K.M et al., 2001, *Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis*, Accounting Horizons, volym 15 nr 1, sid 1-18
- Kaplan, R.L., 2004, *The mother of all conflicts: auditors and their clients*, The Journal of Corporation Law, sid 363-383
- Karlsson, A & Sjöberg, M-P., *The division of audit & non-audit services*, 2004, Handelshögskolan i Göteborg
- Korpi-Nilsson, J & Lindstrii, E., *The Swedish management audit – could it have affected the Enron collapse?*, 2003, Handelshögskolan i Göteborg
- Mayer, R.C., Davis, J.H. & Schoorman, F.D., 1995, *An integrative model of organizational trust*, The academy of management review, volym 20, sid 709-734
- Mednick, R., 1990, *Independence: Let's get back to basics*, Journal of Accountancy, sid 86-93
- Oates, M.A., 2002, *Auditor Independence, Sarbanes-Oxley and Tax Services*, Tax Executive, volym 54 nr 5, sid 404-414
- Sutton, M.H., 1997, *Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance*, Accounting Horizons, volym 11 nr 1, sid 86-91
- Tackett, J., 2004, *Sarbanes-Oxley and audit failure – A critical examination*, Managerial Auditing Journal, volym 19 nr 3, sid 340-350
- Van der Plaats, E., 2000, *Regulating auditor independence*, The European accounting review, volym 9 nr 4, sid 625-638

## **Böcker**

Cassel, F., 1996, *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag.

Diamant, A., 2004, *Revisorns oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag.

Davidsson, B & Patel, R., 1994, *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

FAR:s revisionsbok, 2004, Stockholm: FAR Förlag

Holme, I M & Solvang, B K., 1997, *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Lantz, A., 1993, *Intervjumetodik*. Lund:Studentlitteratur.

Nilsson, S., 2002, *Redovisningens normer och normbildare. 2:a upplagan*. Lund: Studentlitteratur.

Wiedersheim-Paul, F & Eriksson., 2002, *Att utreda, forska och rapportera*. Sverige: Liber.

## **Dagspress och tidningar**

Efter Enron/internationella kommentarer., 2002, *Plötsligt handlade många av rubrikerna om revisorer*, Balans nr 2

Flening, B., 2003, *Vad var det egentligen som hände i Enron?*, Balans nr 6-7

Lefrell., 2003, *Han tvivlar på analysmodellen*, Balans nr 8-9

Markland B., 2000, *SEC har ändrat sig – men är krisen över?*, Balans nr 12

Olsson, A., *Skandias revisorer frias från ansvar*, Dagens Nyheter, 2004-11-10

Strömqvist, A & Engerstedt, U., 2003, *Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*, Balans nr 10

Svernlöv, C & Blomberg, E., 2003, *Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, Balans nr 1

Sunesson, B., *20 år av skandaler vi minns*, Svenska Dagbladet, 2003-12-29  
[http://www.svd.se.ezproxy.ub.gu.se/dynamiskt/naringsliv/did\\_6707353.asp](http://www.svd.se.ezproxy.ub.gu.se/dynamiskt/naringsliv/did_6707353.asp)

Tuvesson, M & Nystrand, J., 2004, *Finansiell expert enligt Sarbanes-Oxley – Vad innebär det för svenska bolag*, Balans nr 10

Wolmesjö, L.G., *Revisorn hade nyckelroll*, Göteborgsposten, 2003-02-24

**Internetadresser**

www.pwcglobal.com/se 2004-12-15  
www.deloitte.se 2004-12-15  
www.kpmg.se 2005-01-04

**Intervjuer**

Öhrlings PriceWaterhouseCoopers 2004-12-09  
Deloitte 2004-12-09  
KPMG 2005-01-03

**Övrigt**

Lagrådsremiss om oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, Regeringen, Stockholm 2001

FAR:s samlingsvolym del II., 2004, *Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet*. Stockholm: FAR Förlag

PriceWaterhouseCoopers, *The Sarbanes-Oxley Act of 2002: Understanding the independent Auditor's Role in Building Public Trust*. Business Credit, 2004, Vol.106 nr2, sid 38-49

Sarbanes-Oxley Act of 2002

SOU 1999:43, 2001, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm.

Utredning på uppdrag av FAR: *Sarbanes-Oxley Act, 2002*

---

## BILAGOR

---

### BILAGA 1 INTERVJUFÖRFRÅGAN

Hej!

Vi är två studenter på handelshögskolan i Göteborg som håller på att skriva vår magisteruppsats om revisorns oberoende i Sverige och USA. Vi vill belysa de skillnader i hanteringen som finns mellan analysmodellen i Sverige och Sarbanes-Oxley Act i USA när det gäller revisorns oberoende. Vi är intresserade av att intervjua en revisor som tillämpar Sarbanes-Oxley Act i sitt uppdrag.

Vi skulle vara tacksamma om Ni kan rekommendera någon revisor som vi skulle kunna kontakta för en intervju.

Med vänliga hälsningar

Camilla Frantzén, mailadress: a00camfr@student.his.se

Erika Svennberg, mailadress: a00erisv@student.his.se

**Allmänna inledande frågor**

Vilken utbildning har Ni? Är Ni auktoriserad eller godkänd revisor? Hur många år har Ni jobbat inom branschen? Vad har Ni för arbetsuppgifter?

**Huvudfrågor med underfrågor**

1. Vad är oberoende för Er?

*Vilka övergripande problem medför detta med revisorns oberoende?*

2. Vad anser Ni om analysmodellen?

*Hur svårt är det att tillämpa analysmodellen?*

*Vilka anser Ni är de för- respektive nackdelar med analysmodellen?*

3. Vad anser Ni om Sarbanes-Oxley Act?

*Hur svårt är det att tillämpa Sarbanes-Oxley Act?*

*Vilka anser Ni är de för- respektive nackdelar med Sarbanes-Oxley Act?*

4. Har det varit svårt att anpassa analysmodellen till Er byrås interna rutiner och få den att fungera i det dagliga arbetet?

*Hur har anpassningen hanterats arbetsmässigt? Har utbildningar skett?*

5. Har det varit svårt att anpassa Sarbanes-Oxley Act till Er byrås interna rutiner och få den att fungera i det dagliga arbetet?

*Hur har anpassningen hanterats arbetsmässigt? Har utbildningar skett?*

6. Vilka tycker Ni är de största skillnaderna mellan analysmodellen och Sarbanes-Oxley Act när det gäller revisorns oberoende?

7. Anser allmänheten att Ni är mer förtroendeingivande nu i och med införandet av de ovan nämnda modellerna?

8. Tycker Ni att det är någon fråga som vi borde ha ställt men inte gjort?