



School of Business  
Economics and Law  
GÖTEBORG UNIVERSITY

Företagsekonomiska Institutionen  
Avdelningen för redovisning och finansiering

# Hur påverkar de nya byråjävsbestämmelserna revisionsbyråerna?

**Magisteruppsats i företagsekonomi**

**Externredovisning**

**Höstterminen 2006**

**Handledare: Ulla Törnqvist**

**Författare: Simon Dahl - 830112**

**David Rydell - 811130**

**Gustav Zaar - 831208**

## Förord

*Vi vill tacka alla de personer som bidragit till färdigställandet av vår uppsats. Ett stort tack vill vi rikta till Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Lindebergs Grant Thornton som tog sig tid att bli intervjuade. Uppsatsen hade inte varit möjlig att skriva utan ert bidrag. Vi vill även rikta ett speciellt tack till vår handledare Ulla Törnqvist som varit till stor hjälp med sin kunskap och gett oss värdefull feedback.*

*Göteborg, januari 2007*

*Simon Dahl*

*David Rydell*

*Gustav Zaar*

## Magisteruppsats i företagsekonomi, externredovisning

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, HT 06.

Författare: Simon Dahl, David Rydell & Gustav Zaar

Handledare: Ulla Törnqvist

Titel: Hur påverkar de nya byråjävsbestämmelserna revisionsbyråerna?

---

## Sammanfattning

**Bakgrund och problem:** De nya byråjävsbestämmelserna innebär att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett icke-finansiellt aktiebolag vid bokföringen, inte skall kunna vara revisor i bolaget. Vidare anses att ett uppdrag där samma revisionsbyrå deltar i upprättandet av den bokföring som sedan skall granskas av revisorn ger upphov till hot mot oberoendet, även kallat kombiuppdrag. Byråjävsbestämmelserna träder i kraft 2007-01-01 och det råder ovisshet om vilka konsekvenser de kommer att medföra för revisionsbyråerna. Innebär det verksamhetsstrukturella anpassningar hos revisionsbyråerna? Kommer de nya byråjävsbestämmelserna innebära fördelar och/eller nackdelar för revisionsbyråerna?

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att utreda på vilka sätt de nya byråjävsbestämmelserna påverkar revisionsbyråerna. Vi vill redogöra för hur revisionsbyråerna planerar att anpassa verksamhetsstrukturen till de nya bestämmelserna och identifiera eventuella skillnader dem emellan. Vidare vill vi analysera vad anpassningarna betyder för revisionsbyråerna samt urskilja för- och nackdelar. Slutligen vill vi kunna ge rekommendationer för vad vi anser är bra anpassningar till byråjävsbestämmelserna.

**Avgränsningar:** Då de nya byråjävsbestämmelserna endast är aktuella i Sverige kommer studien avgränsas till revisionsbyråer i Sverige. Av tids och kostnadsskäl är studien avgränsad till revisionsbyråer i Göteborgsområdet. Vidare för att kunna dra slutsatser har vi valt att fokusera på större byråer då de har flest klienter som drabbas av de nya bestämmelserna.

**Metod:** Studien har ett abduktivt vetenskapligt förhållningssätt och en kvalitativ metodansats har tillämpats. Personliga intervjuer med tre revisionsbyråer har genomförts; Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers samt Lindebergs Grant Thornton. Respondenterna vid revisionsbyråerna har varit insatta i byråjävsbestämmelserna och byråns verksamhetsstruktur.

**Resultat & Slutsatser:** Effekterna av de nya byråjävsbestämmelserna var mindre än vad vi förväntade för revisionsbyråerna eftersom kombiuppdrag inte utförs i stor mån för de klienter som omfattas av byråjävsbestämmelserna. Vidare identifierades utbildning av klient, för att låta klienten utföra de delar av kombiuppdraget som revisionsbyråer inte längre får utföra, som den mest lämpliga åtgärden för anpassning till byråjävsbestämmelserna.

**Förslag till fortsatt forskning:** En studie efter ikraftträdandet av byråjävsbestämmelserna är av intresse då denna studie är genomförd innan ikraftträdandet. Vidare skulle en liknande studie av små revisionsbyråers verksamhetsstruktur vara intressant för jämförelse revisionsbyråer emellan. Då vår studie är avgränsad till ett storstadsområde skulle en liknande studie av revisionsbyråers verksamhetsstruktur på mindre orter vara intressant.

# Innehållsförteckning

<b>1. Introduktion .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Syfte .....	4
1.4 Avgränsningar.....	4
<b>2. Metod .....</b>	<b>5</b>
2.1 Metodansats .....	5
2.1.1 Empirisk metodansats .....	5
2.2 Urval .....	6
2.3 Datainsamling .....	7
2.3.1 Primärdata & Sekundärdata .....	7
2.3.3 Intervjuteknik.....	8
2.4 Studiens trovärdighet .....	8
2.4.1 Validitet.....	9
2.4.2 Reliabilitet.....	9
2.5 Metodkritik .....	10
2.5.1 Källkritik .....	10
2.5.2 Ansatskritik .....	10
<b>3. Referensram .....</b>	<b>11</b>
3.1 Inledning .....	11
3.1.1 God revisorssed & god revisionssed.....	11
3.1.2 FAR SRS.....	12
3.1.3 Revisorsnämnden.....	12
3.2 Verksamhetsstruktur .....	13
3.2.1 Organisationsformer .....	13
3.2.2 Centralisering vs decentralisering.....	14
3.2.3 Revisionsbyråers verksamhetsstruktur.....	14
3.3 Relevant lagstiftning och rekommendationer .....	15
3.3.1 Aktiebolagslagen.....	15
3.3.2 Revisorslagen.....	16
3.3.2.1 Analysmodellen – en närmare beskrivning.....	16
3.3.3 Revisorers verksamhet .....	19
3.3.4 Förtroendestärkande åtgärder i revisionsbyråer.....	22
3.4 Den nya lagstiftningen .....	23
3.4.1 Skärpta byråjävsbestämmelser i större icke finansiella aktiebolag.....	23
3.4.2 Byråjäv vid revision av mindre icke-finansiella aktiebolag .....	26
3.4.3 Byråjäv vid revision av andra företag .....	26
<b>4. Empiri .....</b>	<b>28</b>
4.1 Ernst & Young .....	28
4.1.1 Intervju 1, Ernst & Young .....	28
4.2 Öhrlings PricewaterhouseCoopers.....	30
4.2.1 Intervju 2, Öhrlings PwC .....	30
4.3 Lindebergs Grant Thornton.....	34
4.3.1 Intervju 3, Lindebergs Grant Thornton.....	34



<b>5. Analys</b> .....	<b>38</b>
5.1 Verksamhetsstruktur .....	38
5.2 Åsikter kring byråjavsbestämmelserna .....	39
5.3 Hur skall byrån anpassas till de nya byråjavsbestämmelserna?.....	40
<b>6. Slutdiskussion</b> .....	<b>43</b>
6.1 Slutsatser .....	43
6.2 Rekommendationer .....	44
6.3 Förslag till fortsatt forskning .....	45
<b>Källförteckning</b> .....	<b>46</b>

## **Bilaga 1 - Intervjuguide**

# 1. Introduktion

---

*För att ge förståelse för studien inleds kapitlet med en bakgrundsbeskrivning av debatten kring oberoendet inom revision. Vidare beskriver vi kortfattat nuvarande jävsbestämmelser samt introducerar de nya byråjävsbestämmelserna som träder i kraft 1 januari, 2007. Problemdiskussionen i studien redogör för problematiken kring de nya byråjävsbestämmelserna. Syftet är, delvis, att identifiera hur verksamhetsstrukturen påverkas i revisionsbyråer. Studien vill även belysa vad eventuella anpassningar betyder för revisionsbyråerna.*

---

## 1.1 Bakgrund

Debatten om revisorers oberoende har pågått länge. Under 80-talet framfördes kritik mot att gränsen mellan revisionsverksamhet och konsultverksamhet var allt svårare att dra. Kritik riktades också mot att revisorerna jobbade för mycket med konsultverksamhet i förhållande till revisionsverksamhet. Även i början på 90-talet kritiserades konsultverksamheten av bland andra FAR:s ordförande, Göran Tidström, som menade att konsultverksamheten inte får bli dominerande då det kan skada revisorernas trovärdighet. Samtidigt argumenterades det också för att konsultverksamheten var till nytta för klienterna. Under 1995 intensifierades debatten och kritik riktades mot att revisionsbyråerna i för stor grad försökte sälja in den lönsamma konsultverksamheten och att detta var orsaken till de låga revisionsarvodena. Detta år infördes även en bestämmelse i Revisorslagen (RevL) som innebar att revisorerna inte fick utöva annan verksamhet än revision om denna kunde minska förtroendet för opartiskheten eller självständigheten. Under 2000-talet har debatten fortsatt och åsikterna går isär vad gällande den omdebatterade konsultverksamheten. Vissa menar att kvalitén på revisionen ökar i och med konsultverksamheten då revisorerna får större insyn i företagets verksamhet medan vissa menar att kvalitén minskar då oberoendet inskränks.<sup>1</sup> I Dagens Industri 2004 återfinns ett antal debatterande artiklar både för och emot konsultverksamheten i samband med revision. Första AP-fonden är kritisk till att revisorerna konsulterar nästan lika mycket som de reviderar i de bolag de i första hand skall granska<sup>2</sup>. Dock argumenterar Björn Suneson i Svenska Dagbladet för att konsultationskostnaderna har minskat i förhållande till den totala revisionsnotan de senaste två åren (räkenskapsåren 2004 och 2005). Konsultationskostnaderna uppgår år 2005 till 30 procent jämfört med 40 procent år 2004<sup>3</sup>. Samma situation råder internationellt, där Kanada som exempel, hade 29 % under år 2003 och under år 2005 har den siffran minskat till 21 %<sup>4</sup>.

Enligt nuvarande jävsbestämmelser får den revisor som biträder ett företag vid bokföring, inte genomföra revision av det företaget. Inte heller får revision genomföras av denne revisor om en kollega vid samma byrå har biträtt vid *grundbokföringen*. Detta innebär

---

<sup>1</sup> Ottersten & Rahm, Revisorn i fokus - Ur ett tjugoårigt tidsperspektiv, 2005

<sup>2</sup> Svensson, Dagens Industri - Revisorerna kläms åt, 2004

<sup>3</sup> Suneson, Svenska Dagbladet - Revisionsnota för 2005 rekordhög, 2006

<sup>4</sup> Mordoch, CA Magazine - Nonaudit Services Dropping, 2006

alltså att bestämmelserna tillåter att personal vid samma byrå som den valda revisorn får bistå med andra redovisningstjänster, dock inte med grundbokföring.<sup>5</sup>

Regeringen har i en proposition<sup>6</sup> givit ut ett förslag till nya byråjävsbestämmelser och efter beslut i Riksdagen 2006-05-03<sup>7</sup> skall dessa gälla från och med 1 januari 2007. Förslaget syftar till att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett icke-finansiellt aktiebolag vid bokföringen, inte skall kunna vara revisor i bolaget. Bolagen som förslaget gäller skall på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering behöva minst en auktoriserad eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.

Regeringen anser att kombiuppdrag - Ett uppdrag där samma revisionsbyrå deltar i upprättandet av den bokföring som sedan skall granskas av revisorn ger upphov till hot mot oberoendet. Regeringens förslag innebär att jäv föreligger då personal på den revisionsbyrå som revisorn företräder tar del i bolagets bokföring, vare sig det gäller grundbokföring, huvudbokföring eller årsredovisningen. Regeringens förslag innebär därmed en inskränkning i revisorns möjlighet att ge revisionsrådgivning till samma bolag som revideras.<sup>8</sup>

## 1.2 Problemdiskussion

Enligt nuvarande lagstiftning är det inte förbjudet för revisionsbyråer att bistå klienter med både revision och andra redovisningstjänster så länge Aktiebolagslagen (ABL) och RevLs bestämmelser följs.<sup>9</sup> Regeringens förslag kommer att, som tidigare nämnts, träda i kraft den 1 januari 2007.

Förslaget lyder kortfattat: *Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett icke-finansiellt aktiebolag vid bokföringen skall inte kunna vara revisor eller lekmannarevisor i bolaget, om bolaget på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering skall ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.*<sup>10</sup>

Detta innebär att vid årsskiftet 2006/2007 kommer termen *grundbokföring*, i lagtexten, ändras till *bokföring* vilket är ett vidare begrepp som innefattar bland annat grundbokföring, huvudbokföring och upprättande av årsredovisning.

Regeringen bedömer att ABLs bestämmelser om byråjäv inte bör skärpas för mindre icke-finansiella aktiebolag då det ansetts att det ur kostnadssynpunkt skulle bli för ansträngande. Vidare menar regeringen att motsvarande byråjävsbestämmelser skall gälla för övriga associationsformer som minst ska ha en auktoriserad revisor eller godkänd

---

<sup>5</sup> 9 kap. 17§ ABL

<sup>6</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

<sup>7</sup> <http://www.riksdagen.se>, 2006-11-20

<sup>8</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

<sup>9</sup> 21§ RevL, 9 kap. 17§ ABL

<sup>10</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m., 2006

revisor som avlagt revisorsexamen. Motsvarande regler skall gälla för de finansiella företagen då revisionen av dessa anses vara av mycket stort allmänintresse.<sup>11</sup>

År 2005 gjordes en undersökning av Svenska Dagbladet Näringsliv som omfattade 260 börsbolag. I årsredovisningarna framgick det att konsulttjänsterna svarade för 30 procent av den totala ersättningen till revisionsbyråerna<sup>12</sup>. Eftersom 30 procent utgör en relativt stor del av ersättningen blir det intressant att se hur revisionsbyråerna kommer att anpassa sig till lagändringen. I vilken mån kommer revisionsbyråerna att påverkas? En intressant aspekt som regeringen har utelämnat i sin proposition är hur lagändringen kan tänkas påverka verksamhetsstrukturen hos revisionsbyråerna. Kommer revisionsbyråerna att kunna fortsätta erbjuda både revision och konsulttjänster genom verksamhetsstrukturella anpassningar, exempelvis genom att skapa nya bolagskonstruktioner? Att bilda dotterbolag och förlägga den jävskapande verksamheten där och på så sätt kringgå byråjävsbestämmelserna har diskuterats mycket enligt Revisorsnämnden (RN). Under ett telefonsamtal med RN 2006-11-20 framfördes att det råder stor ovisshet i vad som kommer att ske nästa år och att de ännu inte har något formellt ställningstagande i frågan. I propositionen framgår det inte tydligt vilka begränsningar som finns för hur revisionsbyråerna får strukturera sin verksamhet för att kunna fortsätta med konsulttjänsterna.

Vidare är det även intressant för vår studie att undersöka vilka fördelar och nackdelar som revisionsbyråerna förutser med de nya byråjävsbestämmelserna. Ser revisionsbyråerna positivt eller negativt på lagändringen? Även revisionsbyråernas åsikter kring byråjävsbestämmelserna ser vi som en betydelsefull del i studien.

I regeringens lagändring anser vi att fokus ligger på vilka bolag som skall omfattas av byråjävsbestämmelserna och vad det kommer att innebära för byråernas klienter.<sup>13</sup> Diskussionen har inte i särskilt stor omfattning behandlat vad de nya byråjävsbestämmelserna kommer att innebära för revisionsbyråerna. I den mån diskussionen har tagit upp revisionsbyråerna, har det handlat huruvida revisorns förutsättningar för kontroll i bolaget kommer försvagas vid förbud av kombiuppdrag. Framförallt har eventuella verksamhetsstrukturella effekter inte belysts tillräckligt. Detta leder oss in på följande frågeställningar:

1. Kommer de nya byråjävsbestämmelserna innebära verksamhetsstrukturella anpassningar hos revisionsbyråerna?
2. Kommer de nya byråjävsbestämmelserna innebära fördelar och/eller nackdelar för revisionsbyråerna?

---

<sup>11</sup> Ibid

<sup>12</sup> Sunesson, Svenska Dagbladet - Revisionsnota för 2005 rekordhög, 2006

<sup>13</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m., 2006



### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att utreda på vilka sätt de nya byråjävsbestämmelserna påverkar revisionsbyråerna. Vi vill redogöra för om revisionsbyråerna planerar att anpassa verksamhetsstrukturen till de nya bestämmelserna och identifiera eventuella skillnader dem emellan. Vidare vill vi analysera vad anpassningarna betyder för revisionsbyråerna samt urskilja för- och nackdelar. Slutligen vill vi kunna ge rekommendationer för vad vi anser är bra anpassningar till byråjävsbestämmelserna.

### **1.4 Avgränsningar**

Vi har valt att göra vissa avgränsningar för att studien ska bli tillförlitlig. Då de nya byråjävsbestämmelserna endast är aktuella i Sverige kommer studien avgränsas till revisionsbyråer i Sverige. Av tids - och kostnadsskäl är studien avgränsad till revisionsbyråer i Göteborgsområdet. Vidare för att kunna dra slutsatser har vi valt att fokusera på större byråer då de har flest klienter som drabbas av de nya bestämmelserna.

## 2. Metod

---

*I följande kapitel redogörs för vilken metod vi anser ha varit lämplig för studien. Vidare presenteras urvalet för studien och hur vi gått tillväga med datainsamlingen. Kapitlet fortsätter med en redogörelse för studiens trovärdighet där studiens validitet och reliabilitet diskuteras. Avslutningsvis behandlas metodkritiken.*

---

### 2.1 Metodansats

Metodansatsen är ett verktyg för att kunna utvinna kunskap samt att finna lösningar på problem<sup>14</sup>. Valet av metodansats bör utgå från undersökningens syfte<sup>15</sup>. Målet med vår uppsats är kortfattat att undersöka hur de nya byråjävsbestämmelserna påverkar större revisionsbyråer.

För att åskådliggöra studiens vetenskapliga förhållningssätt kommer vi presentera tre sätt som visar hur teorin kan kopplas samman med empirin.

**Deduktion** innebär att slutsatser dras utifrån allmänna principer och befintliga teorier. Deduktion kan ses som en logisk bevisföring uppställd i teorin som sedan prövas i empirin.<sup>16</sup> Vidare kan förhållningssättet ses som objektivt eftersom referensramen består av befintliga teorier som inte påverkats av forskarens subjektiva tolkningar. Dock finns det en risk att befintlig teori begränsar mottagligheten för nya infallsvinklar och idéer.<sup>17</sup>

**Induktion** bygger på att teori genereras utifrån empirisk data som insamlats för studien. Det betyder att forskarens kunskaper och tankar utgör basen som sedan med empirin skapar den teoretiska delen. Till skillnad från deduktion finns det risk att studien präglas av subjektivitet eftersom forskarens egna tolkningar genomsyrar studien.<sup>18</sup>

**Abduktion** är en kombination av deduktion och induktion<sup>19</sup>. Eftersom vår studie till stor del utgår från befintliga teorier och lagtext inom området kan den klassas som deduktiv. Samtidigt vill vi genom djupgående intervjuer redogöra för hur de nya bestämmelserna kommer att påverka revisionsbyråerna. Därmed får vår studie induktiva tendenser och således skapas argument för att studien är induktiv. Eftersom det då finns inslag av båda ansatserna bör vår studie betraktas som abduktiv. Under studien kommer det att finnas ett samspel mellan teori och empiri som kommer att tydliggöras senare i analysen.

#### 2.1.1 Empirisk metodansats

Det finns två huvudsakliga metoder för att insamla empirisk data, *kvalitativ* och *kvantitativ*<sup>20</sup>. Båda metodansatserna genererar empirisk data men med olika tillvägagångssätt och olika typer av resultat. Den kvantitativa metodansatsen används för

---

<sup>14</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

<sup>15</sup> Halvorsen, 1992

<sup>16</sup> Patel & Davidsson, 2003

<sup>17</sup> Eriksson & Widersheim-Paul, 2001

<sup>18</sup> Patel & Davidsson, 2003

<sup>19</sup> Alvesson & Sköldberg, 1994

<sup>20</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

att undersöka statistiska signifikanta skillnader då stora urval ofta används. Den kvalitativa metodansatsen appliceras då mer djupgående data önskas för att kunna skapa en ”djup” förståelse för ämnesvalet <sup>21</sup>.

Den kvalitativa metodansatsen är passande när komplexa problem skall undersökas. Genom valet av kvalitativ ansats berikas undersökningen, mer än vid kvantitativ ansats, utav varje respondent via mer djupgående och specifik information.<sup>22</sup> Då kvalitativ ansats är mindre formell ges undersökningen utrymme för flexibilitet. Respondenter kan få uttryck för egna tolkningar och synpunkter genom till exempel personliga intervjuer. Intervjuaren kan genom följdfrågor under intervjuer nå mer preciserade svar.<sup>23</sup> Det bästa tillvägagångssättet att genomföra en kvalitativ ansats är att genom intervjuer samla in empirisk data.<sup>24</sup>

Den kvantitativa ansatsen ger en mer formell undersökning. Då ansatsen bygger på att finna statistiska skillnader i stora urval kan mer generella slutsatser dras från undersökningen.<sup>25</sup>

Eftersom kvalitativ metodansats genererar mer djupgående information kommer vi att forma vår undersökning utefter en kvalitativ ansats. Det är den typ av information vi behöver för att kunna uppfylla vårt syfte. Komplexiteten i de frågor vi behöver få svar på är hög och kräver en flexibel metodansats. Vidare kräver uppsatsens syfte att respondenter tillåts få uttrycka sina resonemang och synsätt genom en informell undersökning. Dessutom kan inte en kvantitativ metodansats gå in på djupet i de komplexa frågeställningar vi måste genomföra för att kunna uppnå vårt syfte. Därför har vi valt att använda en kvalitativ metodansats.

## **2.2 Urval**

För att effektivt uppnå syftet med studien är det viktigt att urvalet noga beaktas<sup>26</sup>. Vid en kvalitativ studie är det betydelsefullt att personer med relevant kompetens ingår i urvalet av respondenter<sup>27</sup>. Relevant kompetens hos respondenterna krävs för att studien skall uppnå validitet och generera ett tillförlitligt resultat.

I Sverige såväl som internationellt dominerar marknaden av fyra stora revisionsbyråer; Ernst & Young (E&Y), Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC), Deloitte och KPMG. Dessa bildar ”The Big four”<sup>28</sup>. Vidare finns två medelstora aktörer på marknaden; Lindeberg Grant Thornton (LGT) och BDO. Tillsammans med ”The Big four” skapar dessa två revisionsbyråer ”The Big six”<sup>29</sup>. Deras verksamhet består av revision och olika konsulttjänster såsom redovisning och rådgivning.

---

<sup>21</sup> Patel & Davidson, 2003

<sup>22</sup> Mason, 2002

<sup>23</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

<sup>24</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>25</sup> Mason, 2002

<sup>26</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

<sup>27</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>28</sup> Talley, Columbia Law Review - Cataclysmic liability risk among big four auditors, 2006

<sup>29</sup> Smith, Accountancy - Big six throw down reporting gauntlet, 2006

Vårt urval representeras av respondenter från E&Y, ÖPwC samt LGT. Vi har därmed två av de fyra största byråerna och en av de två medelstora byråerna med i vårt urval. Urvalet för vår studie kan betraktas som litet och från början var intentionen att ha ytterligare tre respondenter; Deloitte, KPMG och BDO. Efter upprepade försök att få kontakt med dessa byråer via e-post, kontaktades de per telefon där vi meddelades att de inte kunde medverka i studien på grund av tidsskäl. Dock anser vi att urvalet är tillräckligt för att ändå kunna dra värdefulla slutsatser. För att uppnå vårt syfte, att identifiera skillnader mellan byråerna, är det värdefullt att vårt urval representerar både gruppen stora samt medelstora revisionsbyråer. Den viktigaste och mest uppenbara skillnaden mellan byråerna i vårt urval är att LGT inriktar sig mot ägarledda företag medan E&Y och ÖPwC inriktar sig mot både ägarledda och publika företag. Vi kommer i avsnittet företagspresentation ytterligare beskriva byråerna.

Efter en första kontakt med byråerna via e-post, vidarebefordrades vår förfrågan till de personer som ansågs vara väl insatta i ämnet. Följande respondenter ingår i vårt urval:

- *Inger Sjöberg, E&Y*
- *Magnus Eriksson och Helen Olsson Svärdröm, ÖPwC*
- *Ulf Careland, LGT*

## **2.3 Datainsamling**

Det finns två typer av data, primär och sekundär. Primärdata är information inhämtad av forskaren själv och är anpassad för ändamålet av studien. Med sekundärdata avses redan existerande information som kan vara inhämtad för en annan studie.<sup>30</sup>

### **2.3.1 Primärdata & Sekundärdata**

Primärdata för vår studie omfattas av intervjuer med revisionsbyråer. För att kunna uppfylla vårt syfte anser vi det nödvändigt att utföra dessa intervjuer. Fördelen med intervjuer är att insamlad data är direkt kopplad till studien och kan ge djupare förståelse för den verklighet som respondenterna beskriver<sup>31</sup>.

Vi inledde vår studie med att studera tidskrifter, lagtext och dagspress som berörde de nya byråjavsbestämmelserna. Som källor använde vi bland annat tidskriften *Balans* och databaserna FAR Komplet, Affärsdata och Business Source Premier. Vidare granskades Justitiedepartementets promemoria – *Några frågor om revision*<sup>32</sup> där förslaget om de nya bestämmelserna tas upp. För att förstå motiv och tankegångar bakom förändringarna i lagen undersökte vi även remissyttranden på förslaget. Slutligen studerade vi propositionen – *Revisorns oberoende & vissa redovisningstjänster, m.m.*<sup>33</sup> för att förstå den exakta lydelsen av vad de nya byråbestämmelserna reglerar. Efter att vi skapat oss en

<sup>30</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

<sup>31</sup> Merriam, 1994

<sup>32</sup> Justitiedepartementets promemoria - Några frågor om revision, 2003

<sup>33</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

bild av ämnesområdet och den rådande situationen gjordes en mer noggrann genomgång av tidskrifter, artiklar och utlåtanden om de nya bestämmelserna. Information hämtades bland annat från Göteborgs Universitets databaser, där de engelska sökorden *non-audit services*, *contemporary accounting research*, *auditing services* och *audit independency* och de svenska sökorden *revision*, *oberoende*, *kombiuppdrag*, *jävsregler* och *analysmodellen* bland andra användes. Relevant information hämtades även från FARs samlingsvolym del 1 och 2 samt från Ekonomiska biblioteket på Handelshögskolan och Stadsbiblioteket i Göteborg.

### 2.3.3 Intervjuteknik

Två typer av intervjuteknik finns att tillgå, strukturerade och ostrukturerade. Den strukturerade utgår ifrån en mall av frågor och ger mindre utrymme för djupare resonemang. Den ostrukturerade kännetecknas av ett mer djupgående angreppssätt med breda frågor och bidrar till ett vidare resonemang.<sup>34</sup>

Vi anser att en kombination av strukturerad och ostrukturerad intervjuteknik, det vill säga semistrukturerad, är mest lämplig för vår studie då vi behöver djupgående information samtidigt som vi vill att respondenterna fokuserar på våra övergripande frågor. På detta sätt fås en diskussion parallellt med att intervjun följer en förbestämd struktur<sup>35</sup>.

Vi valde att göra personliga intervjuer med respondenterna, delvis för att personliga möten skapar en mindre formell situation och möjligheten att få uttömmande svar av respondenten är större. Ytterligare en fördel med personliga intervjuer är att intervjuaren får en bättre möjlighet att tolka respondentens sätt att uttrycka sig än vid till exempel en telefonintervju.<sup>36</sup>

Vid intervjuerna har vi utgått ifrån en intervjuguide som i möjligaste mån följt strukturen i referensramen. Intervjuguiden har haft en tydlig struktur genom att vi delat upp frågorna i tre segment. Frågorna har varit av en mer öppen karaktär så att respondenten har haft möjlighet att ge uttömmande svar.

För att inte undgå viktig data valde vi att spela in intervjuerna för att sedan transkribera respondenternas svar. Detta gav oss möjlighet att korrektera svaren, dock har vi utelämnat de delar vi ansett vara mindre relevanta.

## 2.4 Studiens trovärdighet

En uppsats måste ge en så rättvis bild som möjligt av det undersökta ämnet. För att höja studiens trovärdighet är det viktigt att beakta begreppen validitet och reliabilitet. Validitet betyder att det som avses mätas verkligen mäts i studien. Begreppet reliabilitet mäter tillförlitligheten i studien. Om en likadan undersökning skulle göras skulle resultatet bli det samma om studien har hög reliabilitet.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Arksey & Knight, 1999

<sup>35</sup> Jacobsen, 1993

<sup>36</sup> Holme & Solvang, 1997

<sup>37</sup> Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001

### 2.4.1 Validitet

För att uppnå en hög validitet är det av stor betydelse att ha en väldefinierad frågeställning som har en tydlig förankring till syftet med uppsatsen. Vid intervjutillfällena måste frågorna vara utformade så att de också kan förväntas ge svar på problemformuleringarna i studien.<sup>38</sup> För att stärka validiteten i vår studie valde vi att skicka intervjuguiden i förväg till respondenterna så att de kunde vara mer förberedda vid själva intervjutillfället. Vi ansåg att det kunde generera mer genomtänkta svar och därmed stärka validiteten. Vidare valde vi att spela in intervjuerna för att på så vis kunna fokusera på respondenternas svar och mer aktivt delta och ställa relevanta följdfrågor vid behov. Angående validiteten på respondenternas svar, har vi inga skäl att misstänka att de undanhållit information som kunnat påverka svaren. Vi anser att frågorna har varit av en mer öppen karaktär och således inte varit ämnade för att ta del av känslig information. Därmed anser vi att validiteten inte blivit lidande på grund av återhållsamhet i svaren från respondenterna.

### 2.4.2 Reliabilitet

En studie har hög reliabilitet om flera oberoende forskares resultat överensstämmer, när de utgår ifrån samma givna forskningsmetod<sup>39</sup>. Personliga intervjuer kan innebära en nackdel eftersom de ger upphov till ett stort tolkningsutrymme. Vidare är det oundvikligt att studien till viss blir subjektiv eftersom vår uppfattning och tidigare erfarenheter inverkar vid bearbetningen av det empiriska materialet och analysen. Dock har samtliga författare deltagit vid intervjutillfällena och vid transkriberingen av den inspelade intervjun, för att således minimera feltolkningar och maximera tillförlitligheten i studien.

Eftersom vi har använt oss av en kvalitativ ansats med en mer öppen karaktär på frågorna, är vi medvetna om att reliabiliteten blir lägre än om vi hade haft en kvantitativ ansats. Det är dock svårt att uppnå en helt neutral studie, även med kvantitativ metodansats<sup>40</sup>. Dessutom anser vi att en kvantitativ metod inte hade gett oss tillräcklig förståelse för revisionsbyråernas situation. Således anser vi att för den här studien uppnås en högre grad av reliabilitet genom en kvalitativ ansats än vad som skulle ha uppnåtts vid tillämpning av en kvantitativ ansats.

Vi är medvetna om att vår studie haft ett bortfall på tre respondenter och att detta kan ha inverkat negativt på studiens tillförlitlighet. Dock uppfattar vi Deloitte och KPMGs verksamheter som mycket lika E&Y och ÖPwC. Detsamma gäller för BDO respektive LGT. Vi anser därmed att vårt urval, trots bortfallen, är representativt.

---

<sup>38</sup> Patel & Davidsson, 2003

<sup>39</sup> Lekvall & Wahlbin, 2001

<sup>40</sup> Mason, 2002

## **2.5 Metodkritik**

### **2.5.1 Källkritik**

Vid studier måste ett kritiskt förhållningssätt uppnås till de källor som används. För att studien skall uppnå en hög trovärdighet är det nödvändigt att kritiskt granska de källor som tas med i undersökningen.<sup>41</sup>

En del av källorna i studien är av typen lagtext och till dessa finns inga alternativa källor, men vi bedömer lagtexten som högst tillförlitlig och detsamma gäller även för källor som är hämtade från justitiedepartementet, regeringen och FARs samlingsvolym. Vidare har diverse debattartiklar, populärvetenskapliga och vetenskapliga artiklar använts och i dessa fall har vi försökt att hitta ett flertal källor som speglar attityden gentemot de nya bestämmelserna. Vi är dock medvetna att det finns en osäkerhetsfaktor inom detta ämnesval. Eftersom byråjävsbestämmelserna ännu ej har trätt i kraft är det med mindre säkerhet vi kan dra några slutsatser om vad som kommer att ske i framtiden när bestämmelserna träder i kraft.

### **2.5.2 Ansatskritik**

Den kvalitativa ansatsen har både fördelar och nackdelar för vår studie. Personliga intervjuer innebär alltid ett riskmoment genom att frågorna och svaren är mer eller mindre påverkade av intervjuaren och respondentens åsikter, attityder och inställning<sup>42</sup>.

Vår studie var från början tänkt att innefatta respondenter även från Deloitte, KPMG och BDO. Som tidigare nämnts kunde dessa revisionsbyråer ej medverka i studien. Detta kan ha påverkat tillförlitligheten negativt.

För att minimera risken har vi varit noga med vår urvalsprocess och använt oss av representanter från olika byråer. Vidare när vi gjorde våra intervjufrågningar har vi efterfrågat den person på byråerna som haft mest kunskap om ämnet. Det är för oss dock svårt att kontrollera om så har varit fallet, samtidigt anser vi att det inte funnits motiv för byråerna att inte välja ut den person som är mest insatt i ämnesområdet.

---

<sup>41</sup> Eriksson & Widersheim-Paul, 2001

<sup>42</sup> Holme & Solvang, 1997

### 3. Referensram

---

*För att ge läsaren förståelse för övriga delar av referensramen ges inledningsvis en beskrivning av de organisationer och begrepp som styr revisionsbyråerna och revisorerna. Vidare beskrivs teorier kring verksamhetsstruktur eftersom det kommer att utgöra en central del av empirin. För att skapa förståelse för kommande lagändringar behandlas även nuvarande lagar och rekommendationer. Då revisorers verksamhet är mångfacetterad och komplex fortsätter kapitlet med en detaljerad beskrivning av deras verksamhet för att avslutningsvis introducera läsaren för den kommande lagstiftningen.*

---

#### 3.1 Inledning

En revisors arbete i Sverige styrs av ett antal lagar och bestämmelser. Sverige har en ramlagstiftning som innebär att lagarna utgör en bas med grundläggande lagstiftning. Denna kompletteras med praxis och normer<sup>43</sup>. Två viktiga begrepp är *god revisors-* och *revisions*sed. I lagtexten understryks att revisorn i sin yrkesroll måste beakta dessa men inte i detalj vad de innebär<sup>44</sup>. FAR SRS främsta uppgift kan kort beskrivas som att definiera vad god revisors- och revisionssed innebär och även ge rekommendationer till revisionsbyråer<sup>45</sup>. RN har också en roll att kommunicera med revisionsbyråer och revisorer. Dock är deras huvuduppgift att granska att god revisors- och revisionssed efterföljs<sup>46</sup>.

Nedan följer en mer detaljerad beskrivning av god revisors- och revisionssed, FAR SRS och RN.

##### 3.1.1 God revisorssed & god revisionssed

Revisorer har enligt RevL<sup>47</sup> en allmän plikt att iakttä god revisorssed<sup>48</sup>. God revisorssed syftar i huvudsak på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande, det vill säga etiska normer. FAR SRS har utfärdat yrkesetiska regler och i dessa ingår den goda revisorssed. <sup>49</sup> Några av de viktigaste bestämmelserna vad gäller god revisorssed är de om oberoende och tystnadsplikt<sup>50</sup>.

Enligt ABL skall revision utföras enligt god revisionssed<sup>51</sup>. God revisionssed avser normer för hur revisionsuppdrag skall utföras<sup>52</sup>. Enligt FAR SRS är god revisionssed enkelt uttryckt detsamma som god sed bland erfarna revisorer med professionellt omdöme och stor integritet. International Federation of Accountants (IFAC) har gett ut

---

<sup>43</sup> Prop. 1997/98:99 - Aktiebolagets organisation, 1998

<sup>44</sup> 19 § RevL

<sup>45</sup> <http://www.farsrs.se>, 2006-12-04

<sup>46</sup> <http://www.revisorsnamnden.se>, 2006-12-04

<sup>47</sup> 19 § RevL

<sup>48</sup> <http://www.farsrs.se>, 2006-12-04

<sup>49</sup> <http://www.revisorsnamnden.se>, 2006-12-04

<sup>50</sup> <http://www.farsrs.se>, 2006-12-04

<sup>51</sup> Ibid

<sup>52</sup> <http://www.revisorsnamnden.se>, 2006-12-05



revisionsrekommendationer som FAR SRSs styrelse har låtit översätta. Dessa benämns som RS – Revisionsstandard i Sverige och behandlar god revisionsred<sup>53</sup>.

Regeringen har uttryckt att vissa grundläggande delar av god revisionsred skulle kunna lagfästas<sup>54</sup>. Dock menar regeringen att dessa lagar i så fall alltid behöver kompletteras med uppfattningar om vad som är god revisionsred. Om dessa normer skulle lagfästas menar regeringen att revisorers granskning skulle begränsas. Därmed menas att ett system med en ramlagstiftning där revisorn föreskrivs att iaktta god revisionsred är att föredra.

### 3.1.2 FAR SRS

FAR SRS är en branschorganisation för revisorer och rådgivare som bildades den 1 september 2006. Det var Sveriges två revisorsföreningar FAR och Svenska Revisorssamfundet som då enades om att gå samman. Organisationen har ca 4000 medlemmar och omfattar kvalificerade revisorer och andra specialistgrupper såsom skattespecialister och redovisningsspecialister. FAR SRS utvecklar revisionsbranschen genom rekommendationer, utbildning, remissverksamhet och genom sitt deltagande i internationella samarbeten. Organisationen verkar således både nationellt och internationellt.<sup>55</sup>

FAR SRS uppgift är att företräda revisionsbranschen och leda utvecklingen i professionella och regulatoriska frågor samt att skapa förutsättningar för dess medlemmar och revisionsföretagen till nytta för näringslivet och samhället. Branschorganisationens huvuduppgift är fastställa god revisors- och revisionsred.<sup>56</sup>

### 3.1.3 Revisorsnämnden

RN är tillsynsmyndighet för Sveriges godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Myndigheten inrättades år 1995 och lyder under Justitiedepartementet.<sup>57</sup>

Myndighetens övergripande mål är att *”tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer och revisionsbolag samt att säkerställa att dessa bedriver revisionsverksamhet av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav”*<sup>58</sup>. RN ansvarar för att god revisors- och revisionsred utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. RN använder sig i stor utsträckning av rekommendationer från FAR SRS som utgångspunkt för sina ställningstaganden men skall genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. Detta innebär att RN har tolkningsföreträde i frågor som rör den goda seden.<sup>59</sup>

---

<sup>53</sup> <http://www.farsrs.se>, 2006-12-05

<sup>54</sup> Prop. 1997/98:99 - Aktiebolagets organisation, 1998

<sup>55</sup> <http://www.farsrs.se>, 2006-12-05

<sup>56</sup> Ibid

<sup>57</sup> <http://www.revisorsnamnden.se>, 2006-12-05

<sup>58</sup> Ibid

<sup>59</sup> Ibid

## **3.2 Verksamhetsstruktur**

Studier kring hur revisionsbyråer strukturerar sin verksamhet är begränsade, speciellt i Sverige. Dock går det att redogöra för organisationsteori som har kopplingar till verksamhetsstruktur samt dra paralleller med hjälp av internationell forskning gjord i ämnet. Dessutom har urvalet i vår studie sitt ursprung från amerikanska revisionsbyråer och således blir teorin relevant angående verksamhetsstrukturen på den svenska marknaden.

### **3.2.1 Organisationsformer**

Inom litteraturen återfinns generellt sett fyra olika organisationsformer. Organisationen kan grupperas in i; funktion, produkt/tjänst, kund eller område<sup>60</sup>. Nedan följer en beskrivning av dessa.

#### **3.2.1.1 Funktionsindeldad**

Uppgifter delas in i huvudområden såsom produktion och försäljning. Organisationen blir på detta sätt specialiserad. Denna specialisering leder till rutiner för snabb och kunnig problemlösning, dock finns det risk att de olika funktionerna isoleras från varandra och att de på så sätt inte förstår varandra och detta kan leda till konflikter dem emellan<sup>61</sup>.

#### **3.2.1.2 Produkt-/tjänstindeldad**

Verksamheten delas in i avdelningar för olika produkter/tjänster. Detta är mest användbart när det finns tydligt skiljda produkter/tjänster. Vid snabba förändringar i konkurrens eller teknologi är denna organisationsform snabbt anpassningsbar. Nackdelen med produkt-/tjänstorganisationen är som i funktionsorganisationen att avdelningarna kan isoleras från varandra och därmed tappa förståelse dem emellan och detta kan leda till en intern konflikt.<sup>62</sup>

#### **3.2.1.3 Kundindeldad**

Verksamheten delas in i huvudområden för olika typer av kundgrupper. En viktig fördel med en kundindeldad organisationsform är att de olika avdelningarna får en god kundkännedom. I övrigt påminner den kundindelade organisationsformen mycket om den produkt-/tjänstindelade vad gäller för- och nackdelar.<sup>63</sup>

#### **3.2.1.4 Områdesindeldad**

Verksamheten delas in i avdelningar för olika geografiska områden. Denna organisationsform är mest lämplig i stora organisationer där de olika områdena har olika karaktärsdrag. En fördel är att avdelningarna kan vidta rätt åtgärder för just det området som den ansvarar för.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> Bakka, Fivelsdal & Lindkvist, 1999

<sup>61</sup> Ibid

<sup>62</sup> Ibid

<sup>63</sup> Hatch, 2002

<sup>64</sup> Ibid

### 3.2.2 Centralisering vs decentralisering

Centralisering av en organisations struktur innebär att beslut tas på hög nivå inom företaget och det är en tydlig hierarkisk ordning. Uppgifter delegeras neråt och resultat rapporteras uppåt. Fördelar med en centraliserad struktur kan vara att ledningen för organisationen får en tydlig överblick över olika avdelningar. Befogenheter och ansvar blir tydligt fördelat.<sup>65</sup>

Decentralisering av en organisations struktur innebär att ansvaret delegeras över en större del av organisationen vilket ger möjlighet för lägre nivåer inom organisationen att fatta beslut. En fördel med en decentraliserad struktur är en ökad flexibilitet inom organisationen. Vidare ökar anpassningsförmågan till förändringar hos organisationen.<sup>66</sup>

### 3.2.3 Revisionsbyråers verksamhetsstruktur

Enligt Bowrin har amerikanska revisionsbyråer sedan 1980-talet gradvis ökat sin specialisering, och därmed har också en uppdelning av verksamhetsområdena hos revisionsbyråerna skett. Anledningen till detta är relaterat till en ökad komplexitet i de tjänster som omvärlden och klienterna efterfrågat. Det finns också argument som invänder mot att verksamheten blir mer strukturerad när komplexiteten ökar, eftersom en högre komplexitet leder till krav på mindre standardisering för att effektivt kunna lösa problem för klienterna.<sup>67</sup>

Vidare kan den tilltagande konkurrensen, revisionsbyråer emellan, ses som ett skäl till att verksamheten blivit mer strukturerad. Då kraven ökat på revisionsbyråerna att diversifiera sig för att klara konkurrensen, har resultatet blivit att olika verksamhetsområden och tjänster uppstått. Revisionsbyråerna har därmed anpassat sig till marknadens krav på ett större utbud av tjänster samtidigt som det har varit nödvändigt att anpassa organisationerna med specialistkompetens inom respektive verksamhetsområde. De stora revisionsbyråerna har trots utveckling av specialistkompetens ett mycket likartat tjänsteutbud och diversifieringen fokuseras istället på kvaliteten av tjänsterna.<sup>68</sup>

En annan orsak till en mer strukturerad verksamhet, menar Bowrin, kan vara att revisionsbyråernas arbete skall tåla myndighetsgranskning och är därmed i hög grad standardiserat.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> Hatch, 2002

<sup>66</sup> Ibid

<sup>67</sup> Bowrin, *Journal of Accounting Literature - Review and Synthesis of Audit Structure Literature*, 1998

<sup>68</sup> Kaplan, Krishnagopal, & Williams, *Journal of Accounting and Public Policy - The effect of audit structure on the audit market*, 1990

<sup>69</sup> Bowrin, *Journal of Accounting Literature - Review and Synthesis of Audit Structure Literature*, 1998

### 3.3 Relevant lagstiftning och rekommendationer

För att förstå de lagändringar som kommer att ske vid årsskiftet 2006/2007 är det av betydelse att ha kunskap om nuvarande lagstiftning och dess innebörd. De lagar som reglerar oberoende och jäv är<sup>70</sup>:

- Aktiebolagslagen (2005:551), se 9 kap. 17 § andra stycket.
- Lagen om ekonomiska föreningar (1987:667), 8 kap. 7 § andra stycket.
- Stiftelselagen (1994:1220), 4 kap. 6 § andra stycket.
- Revisionslagen (1999:1079), 17 § andra stycket.
- Försäkringsrörelselagen (1982:713), 10 kap. 5 § första stycket 2.
- Sparbankslagen (1987:619), 4a kap. 5 § första stycket 2.
- Lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 7a kap. 5 § första stycket 2.
- Lagen (1991:981) om värdepappersrörelse, 2 kap. 5c §.
- Lagen (2004:46) om investeringsfonder, 2 kap. 3a §.
- Lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 10 kap. 12a § resp. 12 kap. 9a §

Ovanstående lagar kommer att ändras efter årsskiftet 2006/2007. Vi kommer nedan att redogöra mer ingående om jäv i ABL och RevL. Övriga nämnda lagar behandlas inte i samma omfattning, eftersom ABL varit förebild för liknande bestämmelser om revision för andra associationsformer<sup>71</sup>. FAR SRS ger vägledning i hur revisorer och revisionsbyråer skall tolka relevant lagstiftning. Därmed är det nödvändigt att redogöra för FAR SRSs tolkningar av de lagar vi behandlar.

#### 3.3.1 Aktiebolagslagen

Jäv för revisorer återfinns i kapitel 9 i ABL<sup>72</sup>. Där beskrivs typsituationer då en revisor anses vara jävlig och därmed inte behörig att vara revisor. Den typsituation som är central för studien är punkt 4 som lyder: *”Den får inte vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver”*<sup>73</sup>. I Bokföringslagen (BFL) görs en skillnad på *grundbokföring* och *huvudbokföring*. Grundbokföring beskrivs som att affärshändelser skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning och huvudbokföring skall presenteras i systematisk ordning<sup>74</sup>. Enligt aktiebolagslagens nuvarande lydelse leder alltså inte biträdande av huvudbokföring i samband med revision till en jävsituation.

---

<sup>70</sup> FAR SRS etikkommitté - De nya reglerna om s.k. byråjäv i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i andra associationsrättsliga författningar, 2006

<sup>71</sup> Prop. 2000/01:146 - Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, 2001

<sup>72</sup> Kap. 9, 17 § ABL

<sup>73</sup> Ibid

<sup>74</sup> Kap. 5, 1 § BFL

### 3.3.2 Revisorslagen

Diskussionen kring byråjäv har pågått under en längre tid. Redan år 1997 behandlade regeringen i en proposition, frågan om byråjäv<sup>75</sup>. Frågan behandlades kortfattat och det konstaterades att skillnaden mellan huvudbokföring och grundbokföring hade passerats av den tekniska utvecklingen, det vill säga att med moderna bokföringsprogram registreras och systematiseras verifikationerna vid samma tidpunkt. Vid denna tidpunkt var inte regeringen beredd att ta något ställningstagande i frågan utan konstaterade bara att det kunde finnas skäl att återkomma till frågan senare<sup>76</sup>. Motivet till att inte ta något ställningstagande var att det under denna period pågick en så kallad Revisionsbolagsutredning som bland annat behandlade revisorers oberoende<sup>77</sup>. Denna ledde fram till att en ny revisorslag<sup>78</sup> trädde i kraft den 1 januari 2002 där bland annat analysmodellen återfinns.<sup>79</sup>

En av de viktigaste ändringarna var det nya sättet att se på revisorns självständighet och opartiskhet i ett revisionsuppdrag. Gamla förbudslistor byttes ut mot en modell för analys av hot mot objektiviteten och av åtgärder som revisorn kunde vidta för att minska eller eliminera hoten. *Analysmodellen* är utformad enligt ett internationellt synsätt och FAR menar att det borde vara av allmänt intresse att den svenska revisionsmiljön utvecklas i riktning mot en internationell syn på frågan kring revisorns oberoende.<sup>80</sup>

Det är revisorn själv som skall pröva revisionsuppdragen för opartiskhet och självständighet. Denna frihet som revisorn får av lagstiftaren ställer krav på motprestation i form av tillfredställande dokumentation. På så sätt kan samhället, genom revisorsnämnden och domstolar i efterhand kontrollera om revisorerna lever upp till det förtroende som ges till dem.<sup>81</sup>

#### 3.3.2.1 Analysmodellen – en närmare beskrivning

Analysmodellen<sup>82</sup> kan delas in i tre steg:

1. Identifiering av förtroendskadliga förhållanden.
2. Eliminering av förtroendskadliga förhållanden.
3. Dokumentering av analysen.

##### 1. Identifiering av förtroendskadliga förhållanden

Inför varje uppdrag i revisionsverksamheten skall revisorn pröva om det finns omständigheter som kan utgöra jäv<sup>83</sup>. Det finns även en generalklausul för alla andra

---

<sup>75</sup> Prop. 1997/98:99 - Aktiebolagets organisation, 1998

<sup>76</sup> Ibid

<sup>77</sup> Prop. 2000/01:146 - Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet, 2001

<sup>78</sup> Ibid

<sup>79</sup> Justitiedepartementets promemoria - Några frågor om revision, 2003

<sup>80</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

<sup>81</sup> Ibid

<sup>82</sup> RevL 21 §

<sup>83</sup> Kap. 9, 17 § ABL

omständigheter som i övrigt kan störa förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet<sup>84</sup>.

Det finns i analysmodellen<sup>85</sup> fem typsituationer där det alltid medför, oberoende omständigheterna i det enskilda fallet, en presumtion att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. De hot mot revisorns oberoende och opartiskhet som kommer att behandlas mer ingående är självgranskningshot och partställningshot då de får anses som mest anknutna till byråjäv. Övriga hot beskrivs endast kortfattat.

Ett egenintressehot uppstår då revisorn eller någon person i revisionsgruppen där revisorn är verksam har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet.<sup>86</sup>

Ett självgranskningshot uppstår när revisorn eller någon i revisionsgruppen där revisorn är verksam vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som revisorn i revisionsuppdraget kan bli tvungen att ta ställning till. Då en revisor ofta ger uppgifter om regler och rekommendationer och svarar på frågor om tillämpning kan råden ofta ge upphov till självgranskningshot. Om råden har varit okomplicerade borde inte det leda till självgranskningshot. Förtroenderisken kan även dämpas med hjälp av fungerande interna kvalitetskontrollsystem. Även när revisorn har varit anställd av klienten tidigare uppkommer ett självgranskningshot.<sup>87</sup>

Även indirekta självgranskningshot föreligger och måste tas i beaktning. Exempel på ett sådant hot kan vara om en till revisorn närstående person har deltagit i det arbete som revisorn skall granska.<sup>88</sup>

Om revisorn själv eller en person i revisionsgruppen där revisorn är verksam har tidigare arbetat med granskningsuppdraget och gjort ställningstaganden vilka revisorn måste granska uppstår ett självgranskningshot som normalt sett accepteras. Exempel på ett sådant hot är om en revisor granskar ett förhållande i en årsredovisning vilket han eller hon i föregående års räkenskaper redan granskat.<sup>89</sup>

Ett partställningshot uppstår då revisorn eller en person i revisionsgruppen uppträder eller har uppträtt till stöd eller mot klientens ståndpunkt i en rättslig eller ekonomisk fråga. Ett sådant hot bör rubba förtroendet för opartiskheten eller självständigheten. Om revisorn biträder klienten med kontakter med skattemyndigheten eller i en skatteprocess uppstår ett partställningshot. Vidare uppstår sådant hot om revisorn företräder klienten i förhandlingar om förvärv eller försäljning av företagets tillgångar.<sup>90</sup>

Vänskapshot uppkommer då revisorn eller någon i revisionsgruppen har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning.

---

<sup>84</sup> Kap. 9, 18 § ABL

<sup>85</sup> RevL 21 §

<sup>86</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

<sup>87</sup> Ibid

<sup>88</sup> Ibid

<sup>89</sup> Ibid

<sup>90</sup> Ibid

Skrämselhot uppstår när revisorn eller en person i revisionsgruppen utsätts för hot och påtryckningar som är ägnade att inge obehag.<sup>91</sup>

Generalklausulen innebär att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget även om något av de ovan nämnda hot inte föreligger, men det ändå finns omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.<sup>92</sup>

## 2. Eliminering av förtroendskadliga förhållanden

Presumtionen, att revisorn skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger omständigheter som leder till att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet kan rubbas, kan genom två sätt brytas; dels kan det ske genom att i det enskilda fallet kan anses att omständigheterna faktiskt inte leder till att förtroendet rubbas, dels genom att åtgärder, vidtagna eller planerade, kan säkerställa att förtroendet inte kommer att rubbas.<sup>93</sup>

Vilka åtgärder som revisorn kan vidta eller vilka omständigheter som kan råda för att inte behöva avböja eller avsäga sig uppdrag där förtroendskadliga omständigheter råder behandlas nedan.

FAR beskriver vilka omständigheter som innebär att det saknas anledning att anta att förtroendet rubbas genom att exemplifiera<sup>94</sup>:

- Affärstransaktioner, som är av vardaglig, ordinär karaktär och har samma villkor som för andra transaktioner, mellan revisor och klient.
- Tidigare anställning av revisorn hos klienten om anställningen ligger långt bak i tiden eller inte avsåg det som revisionen avser.
- Det förhållande någon i revisionsgruppen har med någon i klientens ledning om det kan konstateras att personen inte har någon anknytning till revisionsuppdraget eller kan påverka revisionsuppdraget.
- Om någon person i revisionsgruppen äger aktier i klientens bolag men personen inte har någon faktisk anknytning till revisorerna eller insyn i uppdraget.

Som tidigare nämnts är det andra alternativet att undgå att avböja eller avsäga sig ett uppdrag om revisorn kan påvisa att planerade eller vidtagna åtgärder undanröjer anledningar till att förtroendet för opartiskhet eller självständighet rubbas. Vilka åtgärder som måste vidtas beror på hotet och den konkreta situationen.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

<sup>92</sup> Ibid

<sup>93</sup> Ibid

<sup>94</sup> Ibid

<sup>95</sup> Ibid

I enkla fall kan informativa åtgärder vara tillräckliga. En informativ åtgärd kan vara att revisorn i ett granskningsutlåtande beskriver sitt ställningstagande och därtill vilka skäl han/hon har till det.<sup>96</sup>

I de fall där risken för att förtroendet kommer att rubbas är större men ändå framstår som mindre allvarsam kan sunda byrårutiner vara tillräckligt. För att minimera risken att revisorer kan bli påverkade av varandra inom byrån kan det vara viktigt att ha tydliga gränser mellan olika revisionsgrupper och mellan olika verksamhetsgrenar i olika företag. Vidare kan det i en del fall vara neutraliserande om en annan revisor på samma byrå ger en så kallad second opinion.<sup>97</sup>

I fall där revisorn eller någon i revisionsgruppen har, vid ett fristående rådgivningsuppdrag, lämnat råd i en fråga som omfattas av revisionen och är väsentlig för klienten kan det vara nödvändigt att söka externa åtgärder. Detta kan hämtas från kompletterande granskningsåtgärder av en revisor utanför revisionsgruppen (second opinion).<sup>98</sup>

### 3. Dokumentering av analysen

Analysmodellen har utökats med en skyldighet för revisorn att dokumentera sina överväganden angående om han eller hon avböjer eller avsäger sig uppdraget eller inte. Det skall i dokumenteringen framgå vilka förtroendeskadliga förhållanden som har förelegat och vilka åtgärder som vidtagits för att undanröja att förtroendet har skadats. Dokumentationen skall ske fortlöpande.<sup>99</sup>

ABL tillsammans med RevL och dess analysmodell redogör för begränsningarna i revisorns verksamhet. Begränsningarna kan sammanfattas till faktorer som utgör hot mot revisorns opartiskhet och självständighet och i situationer då en revisor anses vara jävig. Studien inriktar sig mot revisionsbyråers verksamhet. För att ytterligare tydliggöra revisorns verksamhet vill vi, genom *FARs stadgar, regler, rekommendationer m.m. om god yrkessed*, belysa gränsdragningarna och uppdelningarna i revisorers verksamhet.

#### 3.3.3 Revisorers verksamhet

Det finns verksamhet som revisorer inte får ägna sig åt. Detta är lagfäst genom RevL. Inskränkningen beror på två olika anledningar; dels vilket slag av verksamhet har som uppdraget innehåller, dels innehållets inverkan på revisorns opartiskhet och självständighet.

---

<sup>96</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

<sup>97</sup> Ibid

<sup>98</sup> Ibid

<sup>99</sup> Ibid



Följande beskrivs i FARs samlingsvolym:

Verksamhetens slag

- Revisionsverksamhet
- Verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet
- Sidoverksamhet

Vidare kan sidoverksamhet i sin tur delas in i tre kategorier.

Sidoverksamhet

- Sidoverksamhet utan förhinder
- Sidoverksamhet som genom sin art eller omfattning rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet
- Sidoverksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision

Nedan illustreras schematisk modell för att dela in arbetsuppgifterna på ett tydligt sätt.

	Stör inte oberoendet i uppdrag i revisionsverksamheten enligt analysmodellen	Stör oberoendet i uppdrag i revisionsverksamhet enligt analysmodellen
Revisionsverksamhet	Tillåtet (1)	Tillåtet ibland (2)
Verksamhet med ett naturligt samband till revisionsverksamhet	Tillåtet (3)	Ej tillåtet (4)
Sidoverksamhet som inte rubbar förtroendet	Tillåtet, men ej i revisionsföretaget (5)	Ej tillåtet (6)
Sidoverksamhet som rubbar förtroendet	Ej tillåtet (7)	Ej tillåtet (8)

Figur 3-1, Modifierad schematisk modell<sup>100</sup>

I kolumnerna visas om uppdragen, efter prövning av analysmodellen, är förenliga med uppdrag i revisionsverksamhet eller inte. Om revisorn får utföra arbetsuppgiften beror på verksamhetens art och om det är godtagbart enligt analysmodellen.

**3.3.3.1 Revisionsverksamhet - 1 & 2**

Enligt RevL beskrivs revisionsverksamhet som ”*verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än*

<sup>100</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

uppdragsgivaren” och som ”rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid sådan granskning”. Bland annat hör lagstadgad och avtalad revision, lagstadgade tilläggsuppdrag och motsvarande tilläggsuppdrag vid avtalad revision, samt granskning för utfärdandet av olika intyg till revisionsverksamhet.<sup>101</sup>

### 3.3.3.2 Verksamhet med ett naturligt samband till revisionsverksamhet - 3 & 4

Lagtexten beskriver inte begreppet ”naturligt samband” i någon närmare utsträckning. Dock ges exempel på aktiviteter som anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Detta är rådgivning kring redovisning och beskattning. Även ”organisationskonsultationstjänster” nämns som verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.<sup>102</sup>

Motivet för att tillåta verksamheter som redovisnings-, organisations-, och skattekonsultationstjänster är att de faller inom ramen för revisorns kärnkompetens. Därmed menar FAR att om det med fog kan sägas att verksamheten faller inom området för revisorns kärnkompetens, får den anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamhet. FAR menar dock att denna tolkning bör tillämpas försiktigt då viss verksamhet som ligger inom ramen för revisorns kärnkompetens men inte behövs vid revisionen skulle kunna ses som verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet.<sup>103</sup>

Revisionsrådgivning har ett naturligt samband med revision. I SOU 1995:44 och prop. 2000/01:146 beskrivs revisionsrådgivning som förslag till åtgärder som skall medföra att den lämnade informationen skall uppnå den eftersträvande ekonomiska och sociala nyttan<sup>104</sup>.

### 3.3.3.3 Sidoverksamhet som inte rubbar förtroendet - 5 & 6

Utöver de två sorters verksamheter som beskrivits ovan återstår sidoverksamhet. Sidoverksamhet är annan verksamhet än revisionsverksamhet och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet<sup>105</sup>. I empirin och analysen är konsultation, bokföring och redovisningsuppdrag exempel på sidoverksamhet. Sidoverksamhet ska hållas tydligt avskilt från revisionsverksamheten. Detta kan ske såväl synbart som faktiskt. Då skiljer revisionsbyrån i form av lokaler, annonsering, skyltning av verksamheten från revisionsverksamheten. Det skall framgå för utomstående att det är fråga om två skiljda verksamheter. Det är dock inte förbjudet att bedriva de två verksamheterna i samma lokal. Förutsatt att verksamheterna skiljer sig klart från varandra kan inte namnlighet uteslutas<sup>106</sup>. Det är även tillåtet att utnyttja specialister i sidoverksamheten för specialändamål i revisionsverksamheten.

<sup>101</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

<sup>102</sup> Ibid

<sup>103</sup> Ibid

<sup>104</sup> SOU 1995:44, Prop. 2000/01:146

<sup>105</sup> Stenberg, Balans - Om revisorns ägande av sidoverksamhet, 2003

<sup>106</sup> Engerstedt, FAR info - Revisionsbolag och konkursförvaltning, 2002

#### 3.3.3.4 Sidoverksamhet som rubbar förtroendet - 7 & 8

Sidoverksamhet som på grund av sin art eller omfattning kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet är förbjuden. Vidare är sidoverksamhet som är oförenlig med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision förbjuden.<sup>107</sup>

Ruddock, Taylor och Taylor har i studier visat att högre nivå av sidoverksamhet, som revisionsbyråer bygger sin sammanlagda verksamhet på, leder till lägre oberoende till revisionsverksamheten. Detta i sin tur förstås leda till en lägre kvalitet på revisionsverksamheten.<sup>108</sup>

#### 3.3.3.5 Kombiuppdrag

Enligt justitiedepartementet definieras kombiuppdrag som; när någon är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn och deltar i upprättandet av bokföringen som den valde revisorn skall granska.<sup>109</sup>

Kombiuppdrag kan därmed ses som ett hot mot revisorns oberoende. Särskilt problematiskt anses det vara när en person på revisionsbyrån deltar vid upprättandet av revisionsklientens årsredovisning, med vad det medför i fråga om ställningstaganden till exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar.<sup>110</sup> Dock anser Beck och Wu att revisionsbyråer får en ökad kompetens om klienter då de tillåts utföra kombiuppdrag. Denna kompetens resulterar i en högre kvalitet på såväl revisionsverksamheten som sidoverksamheten.<sup>111</sup>

Eftersom det finns ett flertal restriktioner över vad som är tillåtet i revisorers verksamhet, är det av större betydelse för revisionsbyråerna att förebygga så att revisorerna undviker situationer som kan utgöra hot mot oberoendet. Som en konsekvens har FAR publicerat vissa åtgärder som kan stärka förtroendet för revisionen ute på byråerna.<sup>112</sup>

### 3.3.4 Förtroendestärkande åtgärder i revisionsbyråer

#### 3.3.4.1 Verksamhetens organisation

För att säkerställa revisionsverksamhetens opartiskhet och självständighet kan revisionsbyråerna organisera verksamheten så att den bidrar till det syftet. Ett fundamentalt krav är att revisionsgruppen inte bedriver annan verksamhet än revision och verksamhet som har ett naturligt samband med revisionen. Sidoverksamhet får därmed läggas utanför revisionsgruppen. Dessutom kan byrån dra tydliga linjer mellan revision och tjänster som har ett tydligt samband med denna.

---

<sup>107</sup> RevL §25

<sup>108</sup> Ruddock, Taylor & Taylor, Contemporary Accounting Research - Nonaudit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?, 2006

<sup>109</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

<sup>110</sup> Lagrådsremiss - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m., 2006

<sup>111</sup> Beck & Wu, Contemporary Accounting Research - Learning by Doing and Audit Quality, 2006

<sup>112</sup> FARs samlingsvolym del 2, 2004

### 3.3.4.2 Information och utbildning

Det krävs för att analysmodellen skall fungera i praktiken att medarbetare inom byrån och revisionsgruppen är informerade om analysmodellen samt hur den skall implementeras i praktiken. Detta inkluderar inte bara revisorer och medarbetare närmst dem utan även specialister verksamma i egna uppdrag.

### 3.3.4.3 Instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel

Inom en byrå måste det finnas instruktioner, rutiner och tekniska hjälpmedel så att byrån möjliggör kontroll och hantering av förtroenderubbade omständigheter. Både nya och befintliga klienter skall kunna med hjälp av rutiner undersökas av revisorer och specialister i den grad som analysmodellen kräver. En specialist skall utan dröjsmål kunna ta reda på om uppdraget är en tidigare revisionsklient. De faktorer som kan komma att inverka på uppdragen skall med hjälp av rutiner och tekniska hjälpmedel fångas upp.

## 3.4 Den nya lagstiftningen

Den nuvarande lagstiftningen kommer vid årsskiftet 2006/2007 att ändras. Ändringen kommer dock inte medföra att helt nya lagar skapas utan istället en skärpning av de tidigare listade lagarna (se avsnitt 3.3). Det skall även tilläggas att de nya bestämmelserna inte kommer gälla de företag som inlett sitt kalenderår innan den 1 januari 2007.<sup>113</sup> Följande avsnitt behandlar mer detaljerat hur de nya bestämmelserna uppstod och deras innebörd.

### 3.4.1 Skärpta byråjävsbestämmelser i större icke finansiella aktiebolag

Regeringen har i sin proposition föreslagit att *”den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett icke-finansiellt aktiebolag vid bokföringen skall inte kunna vara revisor eller lekmannarevisor i bolaget, om bolaget på grund av sin storlek eller på grund av börsnoterings skall ha minst en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.”*<sup>114</sup>

Dock har FAR SRS uttalat sig<sup>115</sup> för att förtydliga att byråjävsbestämmelserna endast hindrar den som är verksam i samma företag, som den som biträder klienten vid bokföringen, att vara revisor. Jäv uppstår däremot inte om revisorn är verksam i samma koncern eller revisionsgrupp. Den situationen skall istället testas enligt RevLs analysmodell.

#### 3.4.1.1 Skälen till förslaget

Den 25 juni 2003 gav regeringen genom justitiedepartementet ut en promemoria, *Några frågor om revision*, där frågan om byråjäv tas upp. En av anledningarna till att regeringen ansåg att frågan bör tas upp var att EG-kommissionen utfärdade en rekommendation<sup>116</sup> om revisorers oberoende. Där sägs bland annat följande om självgranskningshot.

<sup>113</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

<sup>114</sup> Ibid

<sup>115</sup> FAR SRS etikkommitté - De nya reglerna om s.k. byråjäv i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i andra associationsrättsliga författningar, 2006

<sup>116</sup> EG-rekommendation - 2002/590/EG, 2002

*”Upprättande av räkenskaper och redovisning*

- 1. Ett självgranskningshot existerar då en revisor, ett revisionsbolag, ett företag i ett nätverk eller en partner, chef eller anställd i dessa deltar i upprättandet av revisionsklientens räkenskaper eller redovisning. Hur betydande hotet är beror på utsträckningen av dessa personers involvering i processen och graden av allmänt intresse.*
- 2. Självgranskningshotet anses alltid vara för betydande för att möjliggöra deltagande i upprättandeprocessen, om inte den tillhandahållna hjälpen endast är av teknisk eller mekanisk karaktär och de råd som ges endast är av informativ karaktär.*
- 3. När det gäller lagstadgad revision av kunder som är företag av allmänt intresse anses emellertid tillhandahållande av någon annan sådan hjälp än den som ligger inom ramen för revisionsmandatet orsaka en oacceptabelt hög risk för oberoendet, och bör därför förbjudas.”*

EG-rekommendationen har jämförelsevis med ABL, en strängare syn på byråjäv och självgranskningshot. I ovan nämnda promemoria ansåg regeringen att det finns goda skäl för denna strängare syn. I promemorian föreslogs att den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen inte skall kunna vara revisor i bolaget. Byråjävsbestämmelserna föreslogs alltså gälla alla aktiebolag oavsett om det är krav på auktoriserad eller godkänd revisor. Under arbetets gång med promemorian gavs RN, FAR och Svenska Revisorssamfundet (SRS) tillfälle att ge sina synpunkter om byråjävsfrågan. Revisorsnämnden menade då att bestämmelsen om byråjäv bör gälla bokföring och inte grundbokföring, det vill säga allt från grundbokföring till upprättande av årsredovisning. FAR och SRS motsatte sig en förändring bland annat med motiveringen att det skulle innebära högre kostnader för små företag. I promemorian har regeringen som utgångspunkt i diskussionen att all revisorns inblandning, direkt eller indirekt, i det reviderade bolaget ger upphov till hot mot revisorns oberoende. Två typer av oberoende framfördes, *faktiskt oberoende* och *synbart oberoende*. Med faktiskt oberoende avses att revisorn utför sin granskning på ett opartiskt sätt och med synbart oberoende avses att omvärlden har tilltro till revisionen eftersom revisorn inte framstår som opartisk. Enligt regeringen skulle kombiuppdrag ofta ge upphov till hot mot både det faktiska oberoendet och det synbara oberoendet. Vidare menade regeringen att frågan även bör ses i ett kvalitetsperspektiv. Från revisorshåll hävdades att kombiuppdrag leder till en högre kvalitet på revisionen medan RN invände mot detta och menade att kvaliteten på revisionen i kombiuppdrag ofta är sämre än den som utförs om det inte föreligger något kombiuppdrag. Ytterligare en viktig faktor att ta hänsyn till ansåg regeringen var EG-rekommendationen (se utdrag ovan). Regeringen tolkade den som att det inte godtas att någon som är verksam i samma revisionsföretag som den valde revisorn deltar i varken de inledande momenten av grundbokföring och inte heller vid upprättandet av årsbokslut och årsredovisning vad gäller företaget av allmänt

intresse. Dessa moment ansåg regeringen inte kunde anses vara av mekanisk eller teknisk karaktär.<sup>117</sup>

Promemorian har sedan varit ute på remissomgång där olika instanser har kommenterat förslaget om byråjäv. Många av remissinstanserna har tillstyrkt förslaget i promemorian eller inte haft några invändningar mot det. Dock har några remissinstanser bland andra Svenskt Näringsliv, FAR och SRS avstyrkt förslaget. Svenskt Näringsliv menade att kombiuppdrag ofta har högre kvalitet än andra uppdrag då kompetensen för att få bästa möjliga kvalitet utnyttjas bättre. Vidare argumenterade Svenskt Näringsliv för att mindre företag kommer få betydligt högre kostnader till följd av promemorians förslag. FAR menade i likhet med Svenskt Näringsliv att deras uppfattning är att kombiuppdrag håller en hög kvalitet samt att promemorians förslag skulle leda till ökade kostnader för mindre företag. FAR riktade också kritik mot att revisionsbyråbranschens framtida kompetensutveckling kan bli lidande. En bransch där möjligheten till konstruktiv rådgivning till klienter inskränks har inte samma attraktionskraft på de bästa ekonomer som den nu har menade FAR. SRS framförde liknande argument och avstyrkte således förslaget.<sup>118</sup>

Efter remissomgången har regeringen överlämnat en lagrådsremiss<sup>119</sup> till Lagrådet 2006-01-26. Enligt lagrådsremissen är det regeringens uppfattning att det i byråjavsfrågan bör skiljas på större och mindre företag, vilket inte görs i promemorian. När det gäller större företag (företag som på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor) överensstämmer lagrådsremissen med promemorians förslag om byråjäv men i mindre företag (företag där det inte finns något krav på en auktoriserad eller godkänd revisor) väntar regeringen med att ta ställning tills det står klart vilka konsekvenser de nya revisionsstandarderna får för revisionen av små företag. ABLs bestämmelser om byråjäv för revisorer bör alltså inte skärpas för dessa mindre företag enligt lagrådsremissen.<sup>120</sup>

Ett ställningstagande som regeringen framfört är för vilka aktiebolag de nya byråjavsbestämmelserna bör gälla. Regeringens utgångspunkt är att aktiebolag som enligt EG-rekommendationen anses vara "av allmänt intresse" bör omfattas av de nya bestämmelserna. Regeringen anser att det är lämpligt att de bolag som skall omfattas av de nya byråjavsbestämmelserna är de bolag som skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen. Dessa bolag är idag de vars nettotillgångar enligt balansräkningen överstiger 40 miljoner kr eller om antalet anställda överstiger 200 eller om bolagets aktier är börsnoterade. I samband med att de skärpta byråjavsbestämmelserna träder i kraft kommer nya gränsvärden introduceras. Det innebär utöver om bolagets aktier är börsnoterade, skall bolaget dessutom ha en auktoriserad eller godkänd revisor om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

---

<sup>117</sup> Sammanställning av remissyttranden över promemorian - Några frågor om revision, 2003

<sup>118</sup> Ibid

<sup>119</sup> Lagrådsremiss - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m., 2006

<sup>120</sup> Ibid

1. "Medelantalet anställda i aktiebolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
2. Värdet av aktiebolagets tillgångar enligt balansräkningarna för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kr.
3. Nettoomsättningen i aktiebolaget enligt resultaträkningarna för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kr".<sup>121</sup>

### 3.4.2 Byråjäv vid revision av mindre icke-finansiella aktiebolag

Regeringen bedömde att de nya bestämmelserna "inte (bör) skärpas beträffande andra icke-finansiella aktiebolag än de som på grund av sin storlek eller på grund av börsnotering skall ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen"<sup>122</sup>

#### 3.4.2.1 Skälen till bedömningen

Flera remissinstanser har ansett att de nya byråjävsbestämmelserna skulle ur kostnadssynpunkt drabba mindre aktiebolag för hårt. Detta eftersom mindre företag i så fall skulle behöva involvera ett större antal personer och företag vid bokföring och revision. Därav har flera remissinstanser ifrågasatt den ursprungliga promemorian som föreslog att alla aktiebolag skall omfattas av de nya byråjävsbestämmelserna.

Vidare har Bolagsverket och Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet uttryckt att om de nya byråjävsbestämmelserna skulle omfatta alla aktiebolag kommer problem uppstå på mindre orter där utbudet av företag som kan erbjuda tjänster inom revision och redovisning är för litet.

Regeringen instämmer i att konsekvenserna för små aktiebolag inte är tillräckligt belysta i promemorian. Därmed är regeringen i dagsläget inte beredd att låta de mindre icke noterade aktiebolagen omfattas av bestämmelserna. Det hot mot oberoendet som kombiuppdrag kan ge upphov till i mindre, icke börsnoterade bolag skall tillsvidare hanteras i analysmodellen.

### 3.4.3 Byråjäv vid revision av andra företag

Regeringen har föreslagit att även andra associationsformer skall omfattas av de nya bestämmelserna. De företag som enligt lagen om ekonomiska föreningar<sup>123</sup>, stiftelselagen<sup>124</sup> eller revisionslagen<sup>125</sup> skall minst ha en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen kommer omfattas av de nya bestämmelserna. Detsamma gäller för samtliga försäkringsbolag, banker, kreditmarknadsföretag, värdepappersbolag och fondbolag. Beträffande dessa typer av bolag ser regeringen att både stora och små företag ska omfattas av bestämmelserna och ser ingen anledning att skilja dem åt.

---

<sup>121</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006

<sup>122</sup> Ibid

<sup>123</sup> Lagen om ekonomiska föreningar (1987:667)

<sup>124</sup> Stiftelselagen (1994:1220)

<sup>125</sup> Revisionslagen (1999:1079)

### 3.4.3.1 Skälen till förslaget

Regeringen anser att det finns ett mycket stort allmänintresse av revision av de finansiella företagen. Vidare menar regeringen att det är viktigt att revisionen har god kvalitet och uppfattas som trovärdig. Därför är det betydelsefullt att revisorn inte har några kopplingar till den som har biträtt bolagets bokföring. Vidare kategoriserar EG-rekommendationen finansiella företag som "företag av allmänt intresse" där byråjäv inte får förekomma.

Beträffande övriga revisionspliktiga fysiska och juridiska personer anser regeringen att, med hänsyn till deras storlek, de skall behandlas på samma sätt som de stora aktiebolagen. Dock anser regeringen att de mindre företagen inte bör omfattas av byråjävsbestämmelserna. Gränsdragningen sker även här vid kravet av auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Prop. 2005/06:97 - Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m., 2006



## 4. Empiri

---

*Kapitlet redogör för primärdata som samlats in under studien och följer strukturen som intervjuguiden har. En övergripande företagspresentation presenteras innan primärdata för respektive revisionsbyrå redovisas.*

---

### 4.1 Ernst & Young

E&Y har i Sverige 1750 anställda fördelade på 73 kontor och omsätter 2,3 miljarder kronor (i Sverige)<sup>127</sup>. E&Y är ett internationellt bolag som finns representerat över hela världen. De är en av de fyra stora revisionsbyråerna, the Big four<sup>128</sup>. E&Y erbjuder tjänster inom affärsområdena revision, företagstjänster, tax, risk & business advisory services och transaction advisory services<sup>129</sup>.

#### 4.1.1 Intervju 1, Ernst & Young

Intervjun genomfördes med Inger Sjöberg som är auktoriserad revisor sedan ungefär 15 år tillbaka. Hon jobbar i huvudsak med ägarledda bolag och ansvarar för strukturella frågor på Göteborgskontoret. Inger är involverad i byråjävsreglerna för E&Y. Intervjun ägde rum den åttonde december 2006.

##### 4.1.1.1 Situationen idag

###### **Hur ser verksamhetsstrukturen ut i er organisation?**

E&Y har delat upp revisionen till dels publika och dels ägarledda bolag. 1 juli 2005 bildades ett nytt affärsområde som heter FAS. FAS är ett område som består av olika företagstjänster såsom bokföring och lönehantering. När FAS startades delades revisionen hos E&Y. Personal som önskade ansluta till FAS fick den möjligheten och de som vill fortsätta med revision fick den möjligheten. I dagsläget söker E&Y mer aktivt efter redovisningsuppdrag. De marknadsför sig mer aktivt via till exempel broschyrer där klienter erbjuds utbildning, seminarier och kurser.

###### **Varför ser den ut som den gör idag? Analysmodellens påverkan?**

För E&Y är det svårt att peka på hur just analysmodellen har påverkat hur verksamheten struktureras. E&Y anpassar sig hela tiden efter gällande bestämmelser och regelverk. Även omvärlden påverkar mycket då E&Y är en global organisation. Skandaler i USA har som exempel medfört att E&Y har fått anpassa sin verksamhetsstruktur. Inger går dock inte in i detalj i hur verksamhetsstrukturen har ändrats.

###### **I vilken omfattning består er verksamhet av kombiuppdrag?**

E&Ys verksamhet består till stor del av kombiuppdrag, nästan uteslutande i mindre bolag i kundstocken. I de riktigt stora bolagen är kombiuppdragen nästan obefintliga då dessa bolag har kompetensen själva.

---

<sup>127</sup> <http://www.ey.com>, 2006-12-17

<sup>128</sup> Talley, Columbia Law Review - Cataclysmic liability risk among big four auditors, 2006

<sup>129</sup> <http://www.ey.com>, 2006-12-17

#### 4.1.1.2 Åsikter kring byråjävsbestämmelserna

##### **Har ni haft inflytande i fråga om de nya bestämmelserna?**

E&Y och resten av branschen har haft ett indirekt inflytande. Detta har skett framförallt genom FAR/SRS där åsikterna har kanaliserats igenom.

##### **Hur är byråns syn på de nya byråjävsbestämmelserna? Fördelar och nackdelar?**

E&Y menar att tanken med byråjävsbestämmelserna är god och anser att många av klienterna skall kunna sköta många delar av verksamheten. På de riktigt små bolagen är det en fördel att kunna ha kombiuppdrag då det blir mer kostnadseffektivt. E&Y anser att det är bra att bestämmelserna inte träffar de allra minsta bolagen och naturligt att de inte träffar de allra största bolagen. Mellansegmentet ser E&Y som tveksamt. E&Y hade önskat högre gränsvärden än 50/25/50. E&Y anser att bestämmelserna inte kommer att resultera i att klienter kommer att kunna skära ner kostnaderna för redovisning och revision, utan tvärtom. Som exempel menar de att klienter vill ha hjälp med årsredovisningen och att den endast är en sammanfattning där revisorn inte tar några ställningstaganden i upprättandet. Hon menar att klienter inte har kännedom om nya lagar, rekommendationer och stadgar. Klienter skall kunna stå för sina siffror i bokslutet och revisorerna skall kunna ge synpunkter men inte aktivt arbeta med bokslutet för en revisionsklient. E&Y ser inte upprättandet av en årsredovisning för en revisionsklient som jävskapande. På så sätt uppfyller inte byråjävsbestämmelserna syftet enligt E&Y.

##### **Vad tror ni om RNs och övriga intressenters åsikter om byråjävsbestämmelserna?**

E&Y tror att deras klienter, som träffas av bestämmelserna, anser att det är till nackdel att E&Y inte kan få fortsätta med kombiuppdrag. Inger tror dock inte på några starka reaktioner.

#### 4.1.1.3 Hur skall byrån anpassas till de nya byråjävsbestämmelserna?

##### **Hur har ni fram tills idag anpassat er verksamhetsstruktur till byråjävsbestämmelserna som träder i kraft 1 januari 2007?**

E&Y har kartlagt vilka klienter som kommer att påverkas av byråjävsbestämmelserna. E&Y vill att deras klienter skall lära sig sköta de verksamheter som E&Y inte kan göra. Detta vill E&Y genomföra genom att utbilda klienten. Förberedelser inför byråjävsbestämmelserna har varit att bland annat starta upp FAS. FAS går i linje med hur revisionsutvecklingen i stort artar sig. Utvecklingen går mot att specialisera sig och en revisor kan inte arbeta med och vara insatt i alla delar i revisionsrollen. På sikt kommer FAS att göra all bokföring och redovisning för E&Y. Det kommer att ta tid att flytta om alla kunder befarar E&Y.

E&Y förtydligar att byråjävsbestämmelserna gäller räkenskapsår som börjar 1 januari år 2007 och att det går att fortsätta med kombiuppdrag för klienter vars räkenskapsår är brutet och inte börjar med 2007 års räkenskaper förrän vid till exempel i sommar. E&Y menar att de ligger i fas. De räknar med att hinna anpassa sig.

### **Vilka eventuella effekter kommer de nya byråjävsbestämmelserna ha för ert företag?**

E&Y måste på något sätt hantera de företag byråjävsbestämmelserna träffar, antingen genom att försöka få klienter att utföra de tjänster, som E&Y inte själva får göra, alternativt genom att hjälpa klienterna att hitta en annan byrå som kan utföra dem. E&Y kommer att släppa kunder men tror att de kommer erhålla uppdrag av andra byråer som står inför samma förutsättningar som E&Y. E&Y tror att, i antal uppdrag, kommer det gå jämnt ut. Det är ”mellansegmentet”, de klienter som precis kommer över gränsvärdena, som berörs mest. För E&Y i Göteborg är det inte vanligt med kombiuppdrag för mellanstora klienter, de flesta bolag i den storleken har egen personal som oftast upprättar årsredovisningen själva. E&Y tror därmed inte att bestämmelserna kommer att föranleda särskilt stora problem för dem.

### **Har ni tänkt behålla konsulttjänsterna och revisionen för samma företag? Är det möjligt? Hur?**

För E&Y återstår det att se vad som är möjligt. E&Y kommer att erbjuda både konsulttjänster och revision, frågan är bara i vilken utsträckning. Hon tydliggör att det är en ganska liten kundgrupp som drabbas eftersom de klienter som precis kommer över gränsvärdena inte i stor utsträckning behöver kombiuppdrag. De kan föra en diskussion med RN så de inte gör något som sedan inte accepteras.

### **Kan det vara aktuellt att bilda ett dotterbolag och bedriva bokföringen i det bolaget?**

Att starta ett dotterbolag och placera den jävskapande verksamheten där, har diskuterats hos E&Y. Den tidigare uppfattningen har varit att det inte skulle hjälpa, då bolag inom samma koncern ändå skulle vara jäviga. Under november har E&Y fått uppfattningen att om bokföringen utförs av ett dotterbolag inom koncernen, skulle revision utförd av E&Y kunna accepteras. Då skulle jävsreglerna vara ett slag i luften menar E&Y. Vidare menar E&Y att det inte är klart vad som kommer att accepteras av RN.

## **4.2 Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

ÖPwC ingår i det internationella PricewaterhouseCoopers och har i Sverige 3000 anställda fördelade på 125 kontor och omsätter 3,3 miljarder kronor<sup>130</sup>. PwC är en av de största byråerna, the Big four<sup>131</sup>. ÖPwC erbjuder tjänster inom affärsområdena revision, redovisning, skatt, riskhantering, corporate finance och rådgivning och affärsservice<sup>132</sup>. Vidare är Öhrlings den största redovisningsbyrå i Sverige<sup>133</sup>.

### **4.2.1 Intervju 2, Öhrlings PwC**

Intervjun genomfördes med Helen Olsson Svärdström och Magnus Eriksson. Helen är auktoriserad revisor sedan 21 år tillbaka. Hon är *Partner to consult* i region Väst, vilket innebär att hon är regionchefens stöd i risk/kvalitet frågor. *Region väst* består av åtta

<sup>130</sup> <http://www.pwc.com>, 2006-12-18

<sup>131</sup> Talley, Columbia Law Review - Cataclysmic liability risk among big four auditors, 2006

<sup>132</sup> <http://www.pwc.com/>, 2006-12-18

<sup>133</sup> Ibid

kontor i Västsverige. Magnus är godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult. Han är partner inom affärsservice i *region väst*. Affärsservice arbetar med ett större antal tjänster än inom redovisningsservice. Intervjun tog plats den elfte december 2006.

#### 4.2.1.1 Situationen idag

##### **Hur ser verksamhetsstrukturen ut i er organisation?**

ÖPwCs revision är uppdelad i assurance och local business. Assurance reviderar publika bolag och local business reviderar ägarledda bolag. Dessutom finns ett antal stödfunktioner; tax, CFar, advisory, rådgivning, företagsvärdering. Vidare erbjuder ÖPwC RMS, vilket är IT-säkerhet, systemstöd, riskanalys.

Inom local business har ÖPwC en affärsenhet som heter Affärsservice. Verksamheten inom affärsservice är redovisning, bokslut, årsredovisningar. En del av Affärsservice är hantering av till exempel löner för kunder. Vidare har ÖPwC ett affärsområde som heter Affärsservice plus vilket innefattar mer avancerade utredningar. Detta kan vara resultatbudgetar, likviditetsbudgetar och kassaflödesanalyser. Slutligen finns en affärsenhet som heter Affärsservice rådgivning. Detta omfattar avancerad rådgivning för företagen. Exempel på detta är optionsprogram för en VD. Helen Olsson menar att basen i deras verksamhet är de minsta bolagen

##### **Varför ser den ut som den gör idag? Analysmodellens påverkan?**

ÖPwC har ingen redovisningsavdelning som är avskiljd från revisionen. Under ett uppdrag finns alltid en redovisningsansvarig, så kallad Reda, som hanterar bokföringsdelen av kombiuppdraget. Revisorns uppgifter och Redans uppgifter får inte gå in i varandra. ÖPwC poängterar att detta är oerhört väsentligt. Vidare yttrar ÖPwC att revisorn skall granska rapporterna utan att ha varit inblandad i upprättandet av dem, de menar att om en revisor har varit inblandad i redovisningen blir han/hon partisk.

Med det ovan sagda menar ÖPwC att det inte är sagt att de inte har en redovisningsavdelning, dock är den inte helt avskiljd från revisionsavdelningen. Redovisningsavdelningen begränsas inte till kombiuppdrag utan arbetar även med större redovisningsuppdrag. På de mindre kombiuppdragen används ofta de som bara jobbar med redovisning. Det viktiga är att den som biträder redovisningen är fristående från teamet, alltså inte biträder revisionen i någon del, detta ligger i linje med analysmodellen menar ÖPwC. Analysmodellen har ställt krav på dokumentation av revisorns bedömning om han/hon kan åta sig uppdraget eller inte. Detta är viktigt hos ÖPwC. Det dokumenteras vem som utför redovisning respektive revision. Revisionsteamet sköter dokumentationen.

##### **I vilken omfattning består er verksamhet av kombiuppdrag?**

Inom local business där ÖPwC har ungefär 44000 uppdrag totalt, består 95 % av kombiuppdrag. De flesta av dessa bolag träffas inte av byråjävsbestämmelserna då de inte uppfyller mer än ett av gränsvärdena. ÖPwC menar att klienterna generellt har ett enkelt redovisningsprogram men behöver hjälp med avstämning, såsom dispositioner och årsredovisning. Kompetens finns hos företagen men revisionsbyråerna är uppdaterade på

de senaste ändringarna. ÖPwC beskriver dessa tjänster som skrivuppdrag och menar att byrån mer skriver rent och sammanställer årsredovisningen. Inom assurance är det mycket ovanligt med kombiuppdrag menar ÖPwC.

#### **4.2.1.2 Åsikter kring byråjävsbestämmelserna**

##### **Har ni haft inflytande i frågan om de nya byråjävsbestämmelserna?**

ÖPwC har haft ett indirekt inflytande i frågan. Då förslaget har varit ute på remiss hos RN och FAR/SRS har ÖPwC via dem fått lämna sin åsikt.

##### **Hur är byråns syn på de nya byråjävsbestämmelserna? Fördelar och nackdelar?**

ÖPwC ser både för- och nackdelar med byråjävsbestämmelserna. ÖPwC uppfattar sig själva som en instans som skriver rent vad klienterna redan har gjort och bistår med bra hjälpmedel för klienter. Om små detaljer som inte påverkar bilden av klientens finansiella ställning måste rättas till är det bra att ÖPwC, som har revisorer som gör 200-300 årsredovisningar om året, kan utföra detta. Detta kommer att förhindras i samband med de nya byråjävsbestämmelserna för vissa klienter. ÖPwC anser att förbudet att få ändra på detaljer som inte påverkar bilden av klienten blir en nackdel i sammanhanget. Detta kommer leda till ökade kostnader för klienterna.

Vidare anser ÖPwC att gränsvärdena, för vilka företag som kommer att innefattas av bestämmelserna, är satta för lågt. De menar att noterade bolag bör innefattas då revisorn i dessa bolag har en viktig roll och måste vara opartisk. Beträffande ägarledda bolag spelar omsättningen inte stor roll för typen av uppdrag. Om ett bolag omsätter tio miljoner eller 100 miljoner är uppdraget i stort sett detsamma, menar ÖPwC. Fastighetsbolagen är ett exempel på detta där bolagen kommer över gränsvärdena så fort de äger relativt få fastigheter. ÖPwC anser att byråjävsbestämmelserna har framtagits för fort och att klienterna kommer att få ökade kostnader. Om en klient måste vända sig till en annan byrå kommer den byrå att vara tvungen att sätta sig in i uppdraget vilket medför mer tid och kraft för både byrå och klient.

ÖPwC ser också fördelar med de nya bestämmelserna. Exempelvis i företag där det inte finns kompetens om skatt och avskrivningar. Om byrån skall göra allt detta och sedan granska förstår byrån att utomstående kan se jävsituationer.

Koncernredovisningskompetensen på byrån kan komma att gå ner eftersom personal hos ÖPwC inte kommer att kunna bistå koncernredovisningen i bolagen. Likväl som för andra tjänster kommer dessa att vandra runt mellan byråerna, menar ÖPwC.

##### **Vad tror ni om RNs och övriga intressenters åsikter om byråjävsbestämmelserna?**

ÖPwC tror inte att kunderna blir positivt inställda till byråjävsbestämmelserna men att någon större förändring inte förväntas. ÖPwC tror inte att RN kommer ge sig ut våren år 2008 och granska ur byråjävsperspektivet utan byråer och klienter kommer att ges lite tid till övning.

#### 4.2.1.3 Hur skall byrån anpassas till de nya byråjävsbestämmelserna?

##### **Hur har ni fram tills idag anpassat er till byråjävsbestämmelserna som träder i kraft 1 januari 2007?**

ÖPwC har varit förberedda på en lagförändring då diskussionen om ett införande av byråjävsbestämmelser har pågått under flera år. På ÖPwC har revisorerna fört en diskussion med de klienter som påverkas om hur lösningen på problematiken skall se ut. Många gånger finns kompetenta ekonomichefer som kan sköta bokföringen på egen hand. Historiskt sett har revisorerna skrivit rent årsredovisningen men nu kommer ekonomichefen att sköta detta själv. Dock kommer ÖPwC att bistå med stöd i form av utbildning. ÖPwC kommer att erbjuda klienter, som träffas av bestämmelserna, ett dataprogram för avancerat bokslut och ett för koncernredovisning för att underlätta arbetet för klienterna. Vidare menar ÖPwC att om ekonomichefen inte har kunskapen får man hitta en lösning för bolaget, ÖPwC kan inte i fortsättningen göra bokföring och revision. Lösningen är att ÖPwC får ordna en bra kontakt till klienten.

##### **Vilka eventuella effekter kommer de nya byråjävsbestämmelserna ha för ert företag?**

ÖPwC har gjort en inventering och kommit fram till att byråjävsbestämmelserna kommer inverka relativt lite på deras verksamhet och struktur. Detta har olika anledningar men i stort sett menar ÖPwC att de företag som träffas av byråjävsbestämmelserna antingen har en duktig redovisare som kan utföra dessa tjänster eller så träffas kunden inte av byråjävsbestämmelserna då de inte uppfyller mer än ett av kraven i gränsvärdena. Inverkan blir förmodligen inte så stor som ÖPwC trodde från början. ÖPwC kommer att vara tvungna att låta en del uppdrag utföras av någon annan byrå men menar att de av samma anledning kommer att få en del uppdrag till sig eftersom byråjävsbestämmelserna även kommer att tvinga andra byråer att låta bli uppdrag. Men huvudlinjen för ÖPwC är att utbilda klienterna så de kan sköta uppgifterna. ÖPwC:s främsta åtgärder kommer att bli ett ökat kursutbud för klienterna och årliga uppdateringar av nyheterna.

##### **Har ni tänkt behålla konsulttjänsterna och revisionen för samma klient? Är det möjligt? Hur?**

ÖPwC kommer att erbjuda revision samt revisionsnära rådgivning. De kommer även att fortsätta med sidoverksamhet dock vet de inte i vilken utsträckning.

##### **Kan det vara aktuellt att bilda ett dotterbolag och bedriva bokföringen i det bolaget?**

Hos ÖPwC kommer det inte vara ett alternativ att starta ett dotterbolag för att kringgå byråjävsbestämmelserna. De ser inte detta som en bra lösning, ”*då blir man ju anställd av ett nytt företag men sitter ändå i samma lokaler*”.

### **4.3 Lindebergs Grant Thornton**

LGT är medlem i paraplyorganisationen Grant Thornton International som ingår i the Big six. Alltså är Grant Thornton en av de sex största byråerna i världen<sup>134</sup>. I Sverige har LGT 660 anställda fördelade på 33 kontor och omsätter 590 miljoner kronor<sup>135</sup>. LGT erbjuder tjänster inom revision och rådgivning, redovisning, skatt, corporate finance, och ekonomi- och verksamhetsstyrning.

#### **4.3.1 Intervju 3, Lindebergs Grant Thornton**

Intervjun genomfördes med Ulf Careland den 21 december 2006. Ulf har arbetat på LGT i ett år, men arbetat hos KPMG under 21 år. Han är auktoriserad revisor och partner inom LGT. Ulf ingår i kontorsledningen på Göteborgskontoret och är väl införstådd i byråjävsbestämmelserna. Han jobbar nästan uteslutande med ägarledda bolag.

##### **4.3.1.1 Situationen idag**

###### **Hur ser verksamhetsstrukturen ut i er organisation?**

LGT har delat upp revisionen till ägarledda och publika bolag. Fokus ligger mot ägarledda bolag. Dock tar LGT vissa uppdrag för publika bolag.

Redovisningsavdelningen är tydligt avgränsad från revisionsavdelningen. LGT menar att det är ”vattentäta skott” där emellan. Redovisningsavdelningen sköter sig självt, de har ett eget marknadsansvar, vilket innebär att de söker sina kunder själva och jobbar med helt egna kunder. Dessutom ansvarar de för sina egna intäkter och skall inte vara beroende av revisionsavdelningen.

Marknadsmässigt fungerar denna lösning bäst för LGT och genom denna lösning kan LGT hantera oberoendet bra. Dock kan en nackdel identifieras och det är att kunden, då den under en övergångsperiod, får prata med dels redovisningskonsult och revisor och revisionsassistent vilket kan bli förvirrande.

###### **Varför ser den ut som den gör idag? Analysmodellens påverkan?**

LGT menar att det är på grund av marknadens krav som LGT har strukturerat sin organisation som de har gjort. De tjänster som LGT kan leverera vill klienter att en revisionsbyrå skall kunna leverera. En revisionsbyrå måste kunna leverera en helhetsservice. Detta tycker klienterna är praktiskt.

Analysmodellen har så här långt inte haft så stor påverkan på verksamheten hos LGT, annat än att de måste dokumentera vad som görs och ta ställning till hoten. Något som diskuteras mycket angående analysmodellen, är medvetenheten om problematiken kring vad som ingår i revision, revisionsnära tjänster och konsultation. Det är viktigt att definiera vad man själv anser vara revisionsnära tjänster. Som exempel medar LGT att rådgivning i bokslut och årsredovisning är accepterbart, men inte att göra bokslutet och

---

<sup>134</sup> Smith, Accountancy - Big six throw down reporting gauntlet, 2006

<sup>135</sup> <http://www.lindebergs.se>, 2006-12-19

årsredovisningen. Ingen i revisionsteamet kan göra det. Vidare har branschen tvingats tänka till över vad som kan göras och vad som inte kan göras. Distinktionen mellan revisionsavdelning och redovisningsavdelning är mycket tydlig tack vare analysmodellen menar LGT.

#### **I vilken omfattning består er verksamhet av kombiuppdrag?**

LGT kunde inte uttala en exakt siffra men trodde att kombiuppdrag utgjorde en relativt stor del av totala antalet uppdrag. Uppskattningsvis stod kombiuppdrag för 25 % av omsättningen (590 Mkr). Då kombiuppdrag utförs hos de mindre bolagen och dessa uppdrag inte ger mycket intäkter menar LGT att i antal uppdrag är siffran mycket högre än 25 %.

#### **4.3.1.2 Åsikter kring byråjävsbestämmelserna**

##### **Har ni haft inflytande i frågan om de nya byråjävsbestämmelserna?**

Enligt LGT har inte branschen haft inflytande i frågan. På grund av att det finns en press på branschen utifrån om oberoendet har byråerna inte fått tycka till utan de har fått finna sig i vad som har bestämts.

##### **Hur är byråns syn på de nya byråjävsbestämmelserna? Fördelar och nackdelar?**

Den som är medveten om vad som händer och agerar därefter kommer sannolikt att vinna på förändringen menar LGT. LGT ser sig som vinnare eftersom byrån inte är en av de fyra största byråerna. Redan i nuläget har LGT stora rådgivningsjobb för stora börsnoterade företag. För att förtydliga fördelen som LGT har exemplifierar Ulf; Kappahl har ÖPwC som revisorer och ÖPwC kan inte ge all rådgivning då det är förbjudet. För ÖPwC utgör de tre andra stora byråerna ett hot medan LGT inte ses som en konkurrent för revisionsuppdraget och kan därför släppas in på redovisningsuppdragen.

##### **Vad tror ni om RNs och övriga intressenters åsikter om byråjävsbestämmelserna?**

LGT är övertygade om att RN kommer att vara tuffa i sin granskning av hur byråjävsbestämmelserna följs. Ulf tror att de kommer att titta på hur revisorerna har bedömt sitt oberoende med hjälp av analysmodellen. Vad revisorerna har inkluderat i revisionsnära tjänster kommer att granskas hårt.

#### **4.3.1.3 Hur skall byrån anpassas till de nya byråjävsbestämmelserna?**

##### **Hur har ni fram tills idag anpassat er verksamhetsstruktur till byråjävsbestämmelserna som träder i kraft 1 januari 2007?**

Hittills har LGT endast kartlagt vilka uppdrag som träffas av bestämmelserna och även funderat kring hur LGT skall kunna lösa problemen för klienterna på bästa sätt. LGT har inte förberett utbildningsprogram ännu. LGT är tveksamma till om branschen är förberedd.

LGT försöker anpassa individen inom byrån. En revisor, med en kundstock som uteslutande består av små bolag, kan gå till att bli redovisningskonsult som jobbar antingen med konsultation eller revisionsnära rådgivning. Denne revisor kan likväl välja



att försöka få in fler större bolag till sin kundstock. LGT för denna diskussion med sina anställda, kanske främst på grund av att revisionsplikten i framtiden kanske kommer att slopas för de mindre bolagen.

### **Vilka eventuella effekter kommer de nya byråjävsbestämmelserna ha för ert företag?**

Effekten för LGT är att de behöver hitta lösningar för de klienter som drabbas av byråjävsbestämmelserna. Byrån menar att det finns tre sätt att gå till väga:

1. Byta uppdrag – fungerar enligt LGT inte i praktiken för det är för mycket konkurrens mellan byråerna.
2. Extern redovisningsbyrå – LGT menar att redovisningsbyråerna vädrar morgonluft och dessa bolag har en stor potential om de är duktiga.
3. Utbilda klienten – LGT ser detta som rätt väg att gå, många kunder har en bra ekonomifunktion som kan allt bra fram till bokslut. Lär henne/honom att göra resten. Då får byrån bra kontakt med klienten också menar byrån.

Risken med ettan och tvåan är att byrån riskerar att bjuda in en konkurrent som ju vill ha uppdraget. Enligt LGT blir det viktigt att alliera sig med redovisningsbyråer som revisionsbyrån litar på. Revisionsbyrån kan då påverka klienten så att redovisningsuppdrag kan erbjudas den allierade redovisningsbyrån. På samma sätt kan då redovisningsbyrån påverka klienter att fortsätta erbjuda LGT revisionsuppdrag.

Vidare kommer LGT att försöka ”säkra upp” konsultationen (sidoverksamhet), för den är mycket lönsam. Har de inte i nuläget konsultationen försöker LGT få den. Revisionsarvodena för mindre bolag är inte stora, menar LGT. Skulle redovisningsbyråerna få konsultationen får de även revisionsnära rådgivning tror LGT. Alltså försöker LGT säkra upp konsultationen för att få även revisionsrådgivning.

LGT är en av få som kommer att kunna leverera konsultationen, till exempel upprätta årsredovisning, kassaflödesanalyser till stora företag, som inte de fyra största byråerna får så länge de inte byter uppdrag med varandra. Att de stora byråerna skulle byta uppdrag tror inte LGT kommer att hända. Dessa tjänster jagar nu LGT. LGT ser mest möjligheter med bestämmelserna eftersom de inte har så många stora bolag i sin kundstock. De klienter de kontaktar ser de bara möjligheter med. LGT tror att de antingen vinner revisionsuppdraget eller redovisningsuppdraget. Konkurrenterna ringer till LGTs kunder och försöker få uppdragen. LGT ligger inte lika långt framme med detta, men planerar att göra det. Målsättningen är att få de kunder de inte har.

Upprättande av bokslut, årsredovisning, deklaration, koncernredovisning, kassaflödesanalys, bolagshandlingar med mera är väldigt lukrativa tjänster menar LGT. Dessa tjänster är lätta att ta mycket betalt för. De är inte prispressade på samma sätt som revision vilket kan innebära öppningar på marknaden för byråer som håller sig framme. Kakan blir mindre om kunden gör det själv, men har LGT utbildat kunden kommer andra, mer avancerade tjänster att efterfrågas vilket innebär att kakan trots allt blir större. De mer avancerade tjänsterna kommer LGT att kunna ta mycket betalt för.

Ett stort hot ur branschens synvinkel menar LGT kan vara att nya aktörer kan komma in på marknaden. LGT menar att till exempel Vissma i Norge, en gigantisk redovisningsbyrå, mycket väl skulle kunna etablera sig på marknaden i Sverige och argumentera att på grund av oberoenderegler är Vissma den naturliga leverantören av dessa tjänster. Det skulle skaka om branschen rejält tror LGT. Vissma kanske har teknik anpassad enbart för konsultation, kanske prissätter på annat sätt, kan vara aggressiva på marknaden menar LGT. Även andra utländska aktörer kan slå sig in på marknaden. Dock ser LGT det som svårt att konkurrera med pris då de anser att det inte är stora prisskillnader. Sverige ligger redan mycket lågt i pris enligt LGT.

**Har ni tänkt behålla konsulttjänsterna och revisionen för samma företag? Är det möjligt? Hur?**

LGT menar att ett vanligt sätt att förlora ett kombiuppdrag är att släppa in en konkurrent. Läger en byrå ut det på en redovisningskonsult har den konsulten egna kontakter på andra byråer han/hon är van att jobba med och risken är stor att förlora uppdraget. Därför vill LGT hellre utbilda kunden. Återigen menar Ulf att det är viktigt att alliera sig. Han menar att detta kommer att påverka små byråer mer än de stora.

**Kan det vara aktuellt att bilda ett dotterbolag och bedriva bokföringen i det bolaget?**

LGT tror inte på att starta dotterbolag för tillvägagångssättet skulle i så fall ändå uppfattas som en jävsituation av RN.

## 5. Analys

---

*I detta kapitel kommer vi att analysera empirin samt göra återkopplingar till referensramen. Analysen kommer att identifiera skillnader mellan de olika byråerna och orsaker till dem. Vidare kommer effekter för byråerna analyseras. Vi har valt att strukturera analysen utifrån intervjuguiden. Dock, till skillnad från empirin kommer alla respondenters svar att redogöras för samt analyseras under samma fråga.*

---

### 5.1 Verksamhetsstruktur

Gemensamt för de tre byråerna och deras verksamhet är att deras organisationsform är produkt-/tjänstindelad. Exempel på denna indelning är att byråerna har olika avdelningar såsom revision, redovisning, skatt och corporate finance. Vidare är revisionsavdelningen hos samtliga byråer i sin tur kundindelad mot publika bolag och ägarledda bolag. Dock fokuserar LGT mot det ägarledda segmentet som kan ses som en specialisering i enlighet med Bowrins (1998) teorier. Samtliga vill kunna erbjuda helhetslösningar för klienterna och vår uppfattning är att byråerna inte skiljer sig nämnvärt i hur verksamheten är strukturerad.

Bakka et al. (1999) menar att produkt-/tjänstindelade organisationer är snabbt anpassningsbara till förändringar. Vi menar dock att motivet till att vara produkt-/tjänstindelade organisationsformer i byråernas fall inte är anpassningsbarheten till förändringar, utan vi ser motivet som ett sätt att maximera intäkter. LGT är mycket tydliga med att deras redovisningsavdelning och revisionsavdelning är tydligt separerade och har eget marknadsansvar, det vill säga ansvarar för exempelvis intäkter och kundstock. Vi anser dock att anpassningsbarheten som enligt Bakka et al. erhålls vid produkt-/tjänstindelning kan gynna byråerna vid implementeringen av byråjävsbestämmelserna då det är tydligt avskiljda delar av verksamheten som berörs.

På frågan om varför verksamheten är strukturerad som den är, kan vi identifiera skillnader. E&Y menar att de kontinuerligt anpassar sig efter gällande bestämmelser och att det är svårt att peka på enskilda faktorer och hur just de har påverkat verksamhetsstrukturen. ÖPwC menar att, i enlighet med analysmodellen är opartiskhet och självständighet oerhört väsentligt för hur verksamheten är strukturerad. LGT menar att analysmodellen inte har haft någon strukturell påverkan utan det är marknadens krav som påverkar.

Byråerna uppger således olika anledningar till varför verksamheten är strukturerad som den är. Dock resulterar de olika anledningarna i mycket liknande verksamhetsstrukturer i enlighet med vad Kaplan et al. (1990) lyfter fram. Vi anser att en anledning till varför byråerna har så likartade verksamhetsstrukturer är att de influeras av varandra. Samtidigt menar vi att analysmodellen har haft en viss påverkan på byråernas verksamhetsstruktur då de alla uppfyller kraven i denna. Att anledningarna varierar mellan respondenterna anser vi beror på hur verksamheten var strukturerad innan analysmodellen trädde i kraft.

Det kan konstateras att verksamheten hos alla byråer till stor del består av kombiuppdrag. Det är i detta sammanhang viktigt att skilja på antal uppdrag och hur stor del av

omsättningen kombiuppdragen utgör. Till antalet utgör kombiuppdragen en mycket stor del av verksamheten hos byråerna, merparten av dessa uppdrag är dock små. Effekten av de nya byråjävsbestämmelserna blir alltså inte så stor, som kan tyckas vid en första anblick, då mindre bolag enligt prop. 2005/06:97 *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.* inte innefattas av de nya byråjävsbestämmelserna.

## 5.2 Åsikter kring byråjävsbestämmelserna

Branschen tycks indirekt ha haft inflytande i frågan om de nya byråjävsbestämmelserna genom att branschorganisationen FAR SRS avgivit remissvar på prop. 2005/06:97 *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster, m.m.* Detta menar både ÖPwC och E&Y medan LGT menar att branschen inte haft något inflytande över huvud taget. En anledning till LGTs åsikt kan vara att FAR SRS fått relativt lite gehör för sina synpunkter i remissomgången. Vidare befarar vi att FAR SRS möjligen prioriterar åsikter från de största aktörerna på marknaden, the Big four<sup>136</sup>. Om en byrå anser att de har haft inflytande eller inte i frågan om de nya bestämmelserna kan påverka inställningen till lagändringen.

Både E&Y och ÖPwC framhåller att en nackdel med de nya byråjävsbestämmelserna är att byråerna inte får hjälpa klienter med upprättandet av årsredovisningar. De argumenterar för att detta inte innebär några ställningstaganden utan snarare är en sammanfattning och renskrivning av verksamheten. Vi anser att det är viktigt att skilja på det faktiska och synbara oberoendet som regeringen framförde i promemorian *Några frågor om revision*. Även om det inte i detta fall skulle påverka det faktiska oberoendet kan det mycket väl påverka det synbara. För en utomstående kan det framstå som att revisorn inte är oberoende om denne har hjälpt till med upprättandet av årsredovisningen och sedan granskar den. LGT framförde inte detta som någon nackdel. Detta kan bero på att LGT inte i samma omfattning som de övriga byråerna upprättar årsredovisningar för större revisionsklienter. ÖPwC framhåller i likhet med LGT att utomstående kan uppfatta situationen som jävskapande och syftar då på när byråerna bistår med exempelvis skatterådgivning. Det finns enligt oss en uppenbar risk med nuvarande bestämmelser att byråerna underskattar vikten av det synbara oberoendet.

Gällande gränsvärdena, 50/25/50, för vilka bolag som träffas av de nya byråjävsbestämmelserna anser både E&Y och ÖPwC att de är för låga och alltså träffar för många bolag. Samtidigt hävdar E&Y och ÖPwC att byråjävsbestämmelserna inte kommer att inverka på deras verksamheter i någon större utsträckning då mindre bolag inte omfattas av byråjävsbestämmelserna och det i större bolag inte utförs många kombiuppdrag. Det är alltså endast de bolag som ligger precis över gränsvärdena som kan skapa problem för revisionsbyråerna. Därav antar vi att revisionsbyråerna föredrar att fortsätta med verksamheten som den är tillåten idag. Hade gränsvärdena varit högre skulle revisionsbyråernas verksamhet i princip inte påverkas av byråjävsbestämmelserna. Anledningen är att kombiuppdrag inte utförs i större omfattning hos de klienter som ligger en bit över gränsvärdena för att den kompetensen finns inom företaget.

---

<sup>136</sup> Talley, Columbia Law Review - Cataclysmic liability risk among big four auditors, 2006

Att LGT inte nämmer gränsvärdena som en nackdel kan helt enkelt vara av den anledningen att de är den byrå som ser mest optimistiskt på de nya bestämmelserna. Detta kommer att diskuteras mer ingående när vi tar upp effekter av byråjävsbestämmelserna.

Det kan konstateras att byråerna inte tror att klienterna kommer att märka av någon större skillnad på grund av de nya byråjävsbestämmelserna. Vår uppfattning är att byråerna kommer skapa lösningar för klienterna och vara måna om att göra det så smidigt som möjligt för dem. Dock innebär byråjävsbestämmelserna att klienterna antingen kommer att vara tvungna att söka nya revisionsbyråer respektive redovisningsbyråer för de verksamheter som en och samma revisionsbyrå inte tillåts utföra. Alternativet är, som framkommit i empirin, att klienten utbildar sig och på egen hand sköter de verksamheter som en och samma revisionsbyrå inte längre tillåts göra. Denna omställning ser vi som besvärlig ur klienternas perspektiv då klienterna förmodas vilja lägga tid och kraft på sin kärnverksamhet och hellre låta en revisionsbyrå sköta både bokföring och revision istället för att ha kontinuerlig kontakt med två aktörer. Detta torde kräva mer tid och kraft.

Det kan konstateras att olika uppfattningar råder kring hur granskningen av byråjävsbestämmelserna kommer att ske. ÖPwC förutser en period av övning för såväl revisionsbyrå som klient. LGT tror däremot att RN kommer att vara tuff i sin bedömning och att det är viktigt att bestämmelserna följs redan från början. E&Y har en mer avvaktande inställning då de inte vet vad som kommer att accepteras ännu. Alltså är det tydligt att det råder osäkerhet kring byråjävsbestämmelsernas konsekvenser. Som orsak till osäkerheten ser vi att RN inte ännu lämnat ett officiellt ställningstagande i frågan. Denna osäkerhet kan leda till att några byråer tar för lätt på granskningen av hur väl de följer byråjävsbestämmelserna och kan på så sätt bli indragna i prövningar eller disciplinärenden.

### ***5.3 Hur skall byrån anpassas till de nya byråjävsbestämmelserna?***

Samtliga byråer har kartlagt vilka klienter och uppdrag som kommer att påverkas av de nya byråjävsbestämmelserna. Vidare är samtliga byråers huvudlinje att de genom utbildning vill möjliggöra för kunden att sköta den jävskapande verksamheten, exempelvis bokföring och upprättande av årsredovisningar. E&Y och ÖPwC har redan förberett utbildningsprogram för de klienter som drabbas medan LGT ännu ej gjort detta. Vi anser att det vore logiskt att utbilda klienterna i början av 2007, då det är detta års räkenskaper bestämmelserna innefattar. Ett utbildningsprogram kan säkert förberedas relativt snabbt, men klienterna måste också ges viss tid till att planera in utbildningen för att ha möjlighet att delta. Om inte LGT relativt snart sätter ihop ett utbildningsprogram till klienterna ifrågasätter vi därmed huruvida de ligger i fas med förberedelserna inför de nya byråjävsbestämmelserna.

Tanken med att utbilda klienterna så att de själva kan utföra delar av vad byråerna tidigare utförde, medför en möjlig risk att byråerna förlorar intäkter. Byråerna kan inte ta betalt för tjänster de inte utför. Vidare är det tveksamt om byråerna kan debitera sina klienter särskilt mycket för utbildningen då de då riskerar att klienten väljer att utbilda sig hos någon annan byrå vilket möjligen kan resultera i att de även väljer den byrån för

revision. Även om byråerna får intäkter för de erbjudna utbildningarna kan detta ses som i huvudsak en engångsintäkt, bortsett från mindre årliga uppdateringar av till exempel nya lagar och bestämmelser. Detta skulle också kunna innebära möjligheter genom ökad efterfrågan på mer kvalificerade tjänster, vilka revisionsbyråer kan ta mer betalt för, som i sin tur kan leda till ökade intäkter. Resonemanget bygger på att klienter till revisionsbyråer utvecklar sin kunskap inom redovisning och som effekt behöver assistans med mer komplicerade tjänster och mindre prispressade tjänster.

Varken E&Y eller ÖPwC förutser några stora effekter av de nya byråjävsbestämmelserna. De menar att, för klienter, där utbildning inte blir ett alternativ kan det bli fråga om att förmedla en bra kontakt, en redovisningsbyrå eller en annan revisionsbyrå, som kan sköta den jävskapande verksamheten. Vidare tror E&Y och ÖPwC att uppdrag de tvingas släppa kommer att gå på ett ut med uppdragen de får från andra byråer som också tvingas släppa uppdrag. LGT menar i likhet med E&Y och ÖPwC att det finns tre lösningar för de klienter som drabbas; byta uppdrag mellan byråerna, utse en extern redovisningsbyrå eller att utbilda klienten. LGT påpekar att det finns en stor risk när byråerna byter uppdrag med varandra att de kan förlora klienter eftersom det innebär att en konkurrent träder in i uppdraget. Konkurrensen mellan byråerna är väldigt tuff och LGT menar att denna lösning därför inte är trolig, åtminstone inte mellan de fyra största byråerna. Av denna anledning ser LGT stora möjligheter att vinna klienter och marknadsandelar då de inte konkurrerar om de publika bolagen när det gäller revisionsuppdraget, men de ämnar leverera konsultationen till dessa bolag. LGTs resonemang bygger på att de fyra största byråerna inte skulle vara rädda för att släppa redovisningsdelen av de publika uppdragen till LGT eftersom LGT ändå inte strävar efter att revidera dessa bolag.

Det är svårt att avgöra hur det egentligen kommer att bli, men då varken E&Y och ÖPwC uppgett att de ser risker med att släppa delar av uppdrag till konkurrenter skulle detta kunna tyda på att LGT är väl positiva i sin syn på framtiden. Ytterligare en möjlighet är att de fyra största byråerna ändå ser risker med att låta konkurrenterna sköta redovisningsdelen av uppdragen men att de trots det byter uppdrag med varandra av rädsla för att tappa intäkter och att nya aktörer släpps in på marknaden, exempelvis Vissma.

LGT förde vikten av alliering med redovisningsbyråer på tal. ÖPwC och E&Y nämnde inte något om alliering. Anledningen till detta är svårt att uttala sig om men det kan i alla fall konstateras att LGT anser att det är en viktig del i vad som kommer att hända när byråjävsbestämmelserna träder i kraft. Återigen är det svårt att avgöra hur det kommer att bli men vi tror att allianser mellan redovisningsbyråer och revisionsbyråer kommer att bli vanligt förekommande då det enligt vår mening kan gynna både revisionsbyråer och redovisningsbyråer. Vid alliering kommer revisionsbyråerna att förlora intäkter till redovisningsbyråerna medan revisionsbyråerna i sin tur i så fall får vinning i att redovisningsbyråerna påverkar klienten till att behålla den revisionsbyrån.

Beträffande möjligheten att skapa ett dotterbolag och placera den jävskapande verksamheten i dotterbolaget och på så sätt kringgå byråjävsbestämmelserna går åsikterna

mellan byråerna kraftigt isär. E&Y menar att den tidigare uppfattningen har varit att denna lösning inte skulle accepteras av RN. Dock menar E&Y att denna uppfattning nu håller på att ändras och att lösningen ändå är möjlig. ÖPwC och LGT menar att en lösning av den här typen inte är möjlig då den ändå skulle ge upphov till en jävsituation. Då respondenternas uppfattning helt går isär kan det konstateras att det råder stor ovisshet om de nya byråjävsbestämmelsernas exakta innebörd. Enligt ett uttalande från FAR SRS´ etikkommitté föreligger jäv endast då revisorn är verksam i *samma företag* som den som yrkesmässigt biträder revisionsklienten vid bokföring. Jäv skulle enligt samma uttalande inte föreligga om revisorn är verksam i samma *koncern* eller *revisionsgrupp*. Som nämnts i referensramen har RN tolkningsföreträdare i frågor rörande den goda seden som oberoendebestämmelserna är en del av. Detta torde vara en anledning till varför det, trots FAR SRS uttalande fortfarande, råder ovisshet då RN i dagsläget inte har något officiellt ställningstagande i frågan. En anledning som skulle kunna tala för att RN gör ett annat ställningstagande än FAR SRS är att RN är en tillsynsmyndighet, med uppgift att bland annat säkerställa höga etiska krav på revisionen, medan FAR SRS är en branschorganisation med uppgift att bland annat skapa förutsättningar för dess medlemmar. Vi menar alltså att det kan föreligga en intressekonflikt mellan RN och FAR SRS i frågan om byråjävsbestämmelserna.

Byråjävsbestämmelserna kan enligt vår uppfattning leda till att revisorer försöker innefatta ”sidoverksamhet” för en revisionsklient som ”verksamhet med ett naturligt samband till revisionsverksamhet”. Då revisionsbyråer inte kommer att få bedriva kombiuppdrag för vissa klienter finns det incitament för att kringgå reglerna på detta vis. Vidare finns incitament för klienter att bibehålla samma situation som innan byråjävsbestämmelserna eftersom de antagligen anlitar revisionsbyrån i syfte att slippa tidskrävande arbete och istället fokusera på sin verksamhet. Därför finns det risk att klienter är behjälpliga med att få ”sidoverksamhet” klassificerad som ”verksamhet med ett naturligt samband till revisionsverksamhet”.

## 6. Slutdiskussion

---

*Kapitlet återknyter till studiens syfte som presenteras i introduktionskapitlet. Utifrån resultat samlade i empirikapitlet och analyser gjorda i analyskapitlet dras i detta kapitel slutsatser anknutna till studiens syfte. Vidare ges rekommendationer för bra anpassningar till byråjävsbestämmelserna. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.*

---

Uppsatsen har studerat tre av de stora revisionsbyråerna i Göteborgsområdet och om deras verksamhetsstruktur kommer att påverkas av de nya byråjävsbestämmelserna. Vidare har studien identifierat skillnader mellan revisionsbyråerna och deras orsaker och innebörd. Slutligen har de för- och nackdelar revisionsbyråerna uppfattar med byråjävsbestämmelserna redogjorts för.

### 6.1 Slutsatser

Att revisionsbyråernas verksamhetsstrukturer i så stor grad är likartade har två orsaker. Revisionsbyråerna har influerats av varandras verksamhetsstrukturer och fört in dessa influenser i sin egen verksamhetsstruktur. Vidare har analysmodellen haft en inverkan på verksamhetsstrukturen då alla byråer i studien har en verksamhetsstruktur som är förenlig med analysmodellen.

Då kombiuppdrag inte är vanligt förekommande för de revisionsklienter som träffas av byråjävsbestämmelserna kommer inte byråjävsbestämmelserna omfatta ett så stort antal klienter. Detta är en stor orsak till varför verksamhetsstrukturen inte i särskilt stor utsträckning kommer att anpassas till byråjävsbestämmelserna.

Det kan konstateras att det ännu inte är klart huruvida det går att bilda ett dotterbolag för att kringgå byråjävsbestämmelserna. Vi betvivlar att det kommer att vara tillåtet då detta skulle innebära att byråjävsbestämmelserna i praktiken skulle sakna verkan.

Då det råder olika uppfattningar om hur hårt RN kommer att granska anpassningarna till byråjävsbestämmelserna, finns det risk att det blir problem för de revisionsbyråer som tror att RN kommer ha överseende med de nya byråjävsbestämmelserna. Vidare ser vi ovissheten om den exakta innebörden av byråjävsbestämmelserna som problematisk då revisionsbyråernas anpassningar kanske inte accepteras av RN. Detta kan föranleda ytterligare problem för revisionsbyråerna.

Revisionsbyråernas uppfattning av byråjävsbestämmelserna är att de är för hårda. Det är framförallt förbudet mot upprättande av årsredovisningar för revisionsklient som revisionsbyråerna kritiserar. Revisionsbyråerna är medvetna om vikten av det synbara oberoendet men menar att gränsen för vad som är en jävsituation är för hård. Därmed anser vi att revisionsbyråerna tenderar att underskatta det synbara oberoendet.

Angående att revisionsbyråerna anser att gränsvärdena, för vilka bolag som byråjävsbestämmelserna kommer att gälla, är för låga tyder på att revisionsbyråerna



upplever att byråjävsbestämmelserna kommer att föranleda negativa effekter för dem, exempelvis uppdragsförluster.

Revisionsbyråerna riskerar att förlora intäkter på grund av att byråjävsbestämmelserna tvingar dem att överföra verksamhet till klienter. Detta innebär även en möjlighet till ökade intäkter genom att det skapas ett behov av mer avancerade tjänster som revisionsbyråerna kan ta bra betalt för. Vi drar slutsatsen att det är viktigt med en bra klientkontakt och digra förberedelser för att revisionsbyråerna skall kunna dra fördel av byråjävsbestämmelserna.

Det är mycket sannolikt att revisionsbyråerna kommer att försöka utbilda klienter så att den verksamhet som revisionsbyråerna inte själva får utföra kan skötas av klienterna. Detta har alla byråer i studien uppgett att de ämnar göra.

Då ÖPwC och E&Y nämner att de kommer att låta konkurrenter sköta verksamhet som de inte får är det troligt att redovisningsuppdrag, utifrån klienters beslut, kommer att skifta mellan de fyra största revisionsbyråerna. LGT som inte trodde att de fyra största revisionsbyråerna skulle skicka uppdrag mellan dem, kan komma att få fler uppdrag än de förlorar men kanske inte i den omfattningen som LGT själva tror. Vidare kan det bli gynnsamt för revisionsbyråer att bilda allianser med redovisningsbyråer då vissa uppdrag oundvikligt måste utföras av någon annan revisionsbyrå eller redovisningsbyrå.

## **6.2 Rekommendationer**

Som del i syftet ämnar vi att ge rekommendationer för vad vi anser vara bra anpassningar till byråjävsbestämmelserna.

- Då utbildning av klient identifierades som den mest lämpliga åtgärden för att hantera byråjävsbestämmelserna är det viktigt att denna process inleds snarast då en sådan process kan vara tidskrävande för klienten. Om klienten inte hinner lära sig vad som erfordras för att utföra de tjänster som revisionsbyrån inte får utföra, kan klienten bli tvungen att låta en konkurrerande revisionsbyrå eller redovisningsbyrå utföra tjänsten. Risker finns då att den ursprungliga revisionsbyrån förlorar hela uppdraget till en konkurrent som "fått in foten" hos klienten.
- Att vara uppdaterad på vad RN tar för ställningstaganden i frågan om byråjävsbestämmelserna ser vi som nödvändigt för att kunna fatta korrekta beslut som accepteras av RN kring verksamhetsstrukturen.
- För att inte riskera att förlora revisionsklienter ser vi skapandet av allianser som viktigt. Som nämnts innan kan redovisningsbyråer påverka klienter till byte av revisionsbyrå och därför rekommenderar vi revisionsbyråer att alliera sig med redovisningsbyråer.

### **6.3 Förslag till fortsatt forskning**

Nedan presenteras tre intressanta förslag till fortsatt forskning som identifierats under arbetet med studien:

- Eftersom byråjävsbestämmelserna ännu inte trätt i kraft vore en studie efter ikraftträdandet av stort intresse. Vid en sådan studie kan effekterna av byråjävsbestämmelserna för revisionsbyråerna med stor säkerhet identifieras och jämföras med våra slutsatser.
- Vår studie har fokuserat på stora revisionsbyråers verksamhetsstruktur. En liknande studie av små revisionsbyråers verksamhetsstruktur skulle vara intressant för jämförelse revisionsbyråer emellan då vi tror att storleken påverkar verksamhetsstrukturen.
- Studien har avgränsats till Göteborgsområdet vilket är ett storstadsområde. Vi tror att detta har påverkat resultatet av studien. Därför vore det av stort intresse med en liknande studie av revisionsbyråers verksamhetsstruktur på mindre orter.

## Källförteckning

### Vetenskapliga artiklar

Beck, J. P. & Wu, M. G. H., *Learning by Doing and Audit Quality*, Contemporary Accounting Research, Vol. 23 Issue 1, p1-30, 28p, 2006

Kaplan, S. E., Krishnagopal, M. & Williams, D. D., *The effect of audit structure on the audit market*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 9, Issue 3, p 197-215, 1990

Mordoch, L., *Nonaudit Services Dropping*, CA Magazine, Vol. 139 Issue 9, p11-11, 1/2p, 2006

Talley, E., *Cataclysmic liability risk among big four auditors*, Columbia Law Review, Vol. 106 Issue 7, p1641-1697, 57p, 2006

### Tidskrifter och dagspress

Engerstedt, U., *Revisionsbolag och konkursförvaltning*, FAR info nr 12 - december, 2002

Smith, P., *Big six throw down reporting gauntlet*, Accountancy, Vol. 138 Issue 1360, p5-5, 1/3p, 2006

Stenberg, H., *Om revisorns ägande av sidoverksamhet*, Balans nr 8-9 - september, 2003

Sunesson, B., *Revisionsnota för 2005 rekordhög*, Svenska Dagbladet - 7 augusti, 2006

Svensson, K., *Revisorerna kläms åt*, Dagens Industri - 21 januari, 2004

### Uppsatser

Bowrin, A. R., *Review and Synthesis of Audit Structure Literature*, Journal of Accounting Literature, Fisher School of Accounting: University of Florida, 1998

Ottersten, F., & Rahm, E., *Revisorn i fokus - Ur ett tjugoförårigt tidsperspektiv*, Magisteruppsats, Linköpings Universitet, 2005.

### Böcker

Alvesson, M. & Skoldberg, K., *Vetenskaplig och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund, 1994

Arksey, H., & Knight, P., *Interviewing for Social Scientists*, SAGE publications Ltd., London, 1999

- Bakka, J. F., Fivelsdal, E. & Lindkvist, L., *Organisationsteori - Struktur, kultur, processer*, Liber ekonomi, Malmö, 1999
- Eriksson, L. T. & Wiedersheim-Paul, F., *Att utreda, forska och rapportera*, sjunde upplagan, Liber ekonomi, Malmö, 2001
- Halvorsen, K., *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund, 1992
- Hatch, M. J., *Organisationsteori - Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, Lund, 2002
- Holme, I. M. & Solvang, B. K., *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder (2<sup>nd</sup> ed.)*, Studentlitteratur, Lund, 1997
- Jacobsen, J. K., *Intervju: konsten att lyssna och fråga*, Studentlitteratur, Lund, 1993
- Lekvall, P. & Wahlbin, C., *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Publishing, Göteborg, 2001
- Mason, J., *Qualitative researching (2<sup>nd</sup> edition)*, SAGE Publications Ltd., London, 2002
- Merriam B, S., *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund, 1994
- Patel, R. & Davidsson, B., *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund, 2003

### **Lagar, direktiv, promemorior**

- Aktiebolagslagen (2005:551)
- Bokföringslagen (1999:1078)
- EG-rekommendation 2002/590/EG - *Revisorers oberoende i EU*, 16 maj 2002
- FARs - *samlingsvolym del 2*, FAR Förlag AB, 2004
- FAR SRS etikkommitté - *De nya reglerna om s.k. byråjäv i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen och motsvarande bestämmelser i andra associationsrättsliga författningar*, 2006
- Justitiedepartementets promemoria - *Några frågor om revision*, 25 juni 2003
- Justitiedepartementet Ju2003/3072/L1 - *Sammanställning av remissyttranden över promemorian: Några frågor om revision*, 2003
- Lagen om ekonomiska föreningar (1987:667)

Lagrådsremiss - *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster*, m.m., 26 januari 2006

Proposition 2005/06:97 - *Revisorns oberoende och vissa redovisningstjänster m.m.*, 23 februari 2006

Proposition 1997/98:99 - *Aktiebolagets organisation*, 26 februari 1998

Proposition 2000/01:146 - *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, 14 juni 2001

Revisionslagen (1999:1079)

Revisorslagen (2001:883)

Statens offentliga utredningar 1995:44 - *Aktiebolagets organisation*, april 1995

Stiftelselagen (1994:1220)

## **Internet**

Lagutskottets betänkande - Hämtad 2006-11-20

<http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=3120&doktyp=betankande&bet=2005/06:LU25>

Vad är god revisorssed? - Hämtad 2006-12-04

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,62339&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,62339&_dad=portal&_schema=PORTAL)

God revisionsed - Hämtad 2006-12-04

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,38330&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL)

God revisorssed - Hämtad 2006-12-04

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,38328&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38328&_dad=portal&_schema=PORTAL)

Om FAR SRS - Hämtad 2006-12-05

[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,38258&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38258&_dad=portal&_schema=PORTAL)

Information om Revisorsnämnden och dess verksamhet - Hämtad 2006-12-04

<http://www.revisorsnamnden.se/inforam.htm>

Korta fakta - Hämtad 2006-12-06

<http://www.lindebergs.se/Pages/General/InfoPage3Col.aspx?id=269>

Verksamheten 2005/2006 - Hämtad 2006-12-06

<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/B73319C35366FC5480257237002B2B38>



Snabbfakta - Hämtad 2006-12-06

[http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Press\\_Fakta](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Press_Fakta)

Fakta och historik - Hämtad 2006-12-06

[http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om\\_EY\\_Fakta](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY_Fakta)

## **Bilaga 1**

### **Intervjuguide**

Vilken befattning/position inom företaget har du?

#### **Situationen idag**

Hur ser verksamhetsstrukturen ut i er organisation?

Varför ser den ut som den gör idag? Analysmodellens påverkan?

I vilken omfattning består er verksamhet av kombiuppdrag?

#### **Åsikter kring byråjävsbestämmelserna**

Har ni haft inflytande i fråga om de nya byråjävsbestämmelserna?

Hur är byråns syn på de nya byråjävsbestämmelserna? Fördelar och nackdelar?

Vad tror ni om RNs och övriga intressenters åsikter om byråjävsbestämmelserna?

#### **Hur skall byrån anpassas till de nya byråjävsbestämmelserna**

Hur har ni fram tills idag anpassat er verksamhetsstruktur till byråjävsbestämmelserna som träder i kraft 1 januari 2007?

Vilka eventuella effekter kommer de nya byråjävsbestämmelserna ha för ert företag?

Har ni tänkt behålla konsulttjänsterna och revisionen för samma företag? Är det möjligt?  
Hur?

Kan det vara aktuellt att bilda ett dotterbolag och bedriva bokföringen i det bolaget?