

Lunds universitet
Företagsekonomiska institutionen
Magisteruppsats Höstterminen 2004

Revisorsnämndens disciplinärenden – en empirisk studie mot bakgrund av de senaste redovisningsskandalerna

Handledare:
Ek. Dr Gunnar Wahlström

Författare:
Ingrid Hjortsberg
Sofia Wendt

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Revisorsnämndens disciplinärenden – en empirisk studie mot bakgrund av de senaste redovisningsskandalerna.

Seminariedatum: 2005-01-17

Ämne/Kurs: FEK 591 Magisterkurs i redovisning, 10 poäng.

Författare: Ingrid Hjortsberg och Sofia Wendt

Handledare: Gunnar Wahlström

Fem nyckelord: revisorsnämnden, normbildning, redovisningsskandaler, oberoende, regleringsmodell.

Syfte: Syftet med studien är att analysera om, och i så fall på vilket sätt, det skett en förändring av RN:s disciplinärenden från och med juli år 1995 till och med år 2003. Vidare är syftet att, om förändringar ägt rum, undersöka huruvida och i så fall på vilket sätt dessa förändringar har något samband med de senaste redovisningsskandalerna. Utifrån disciplinärendena samt intervjuerna är sist men inte minst syftet att undersöka om det finns någon eller några indikationer på att maktstrukturen inom normbildningen kan ha förändrats.

Metod: Författarna har valt att använda sig av en induktiv metod som har inslag av en deskriptiv ansats. Metodvalet innefattar en dokumentstudie, delstudie 1, benämnd innehållsanalys samt intervjuer, delstudie 2. Den innehållsanalys som används är en kvalitativ analys där författarna empiriskt analyserat inslag i RN:s disciplinärenden utifrån forskningssyftet. Författarna använder sig av designtriangulering, då delstudie 1 har extensiva drag medan delstudie 2 präglas av en intensiv uppläggning. Studien har påverkats av ett fenomenologiskt vetenskapssynsätt där objektiviteten från författarnas sida har varit ett viktigt inslag.

Teoretiskt perspektiv: Författarna använder som utgångspunkt Puxty et als teori om regleringsmodellen. Beståndsdelarna i modellen utökas genom fördjupad teori om stat, marknad och föreningar. Uppsatsen går igenom händelseförloppen och konsekvenserna av Kreugerkraschen och Enronskandalen.

Empiri: Författarnas empiri består av det material som sammanställts utifrån genomförda observationer av RN:s praxis från och med juli år 1995 till och med år 2003 samt från de 12 intervjuer författarna gjort över telefon och mejl. Ett frågeformulär skickades ut till revisorer samt till berörda myndigheter som klassificeras som anmälare till RN.

Slutsatser: Uppsatsens slutsats är att redovisningsskandalerna har påverkat revisorns yrkesutövande. Författarna finner att redovisningsskandalerna har påverkat RN:s praxis utifrån dokumentstudien, men enligt intervjuerna råder delade meningar om så är fallet. Det har skett en förändring av RN:s disciplinärenden där författarna kan utläsa att en maktförskjutning har ägt rum. Idag ligger makten hos staten (vilket RN betecknas som), men även till viss del hos föreningar som till stor del representeras av revisorer.

Abstract

Title: The Swedish accounting committee's discipline standards – an empirical study viewed in the light of the latest accounting scandals.

Seminar date: 2005-01-17

Course: Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS).
Major; accounting

Authors: Ingrid Hjortsberg and Sofia Wendt

Advisor: Gunnar Wahlström

Five key words: The Swedish accounting committee, standard setting, accounting scandals independence, regulation model.

Purpose: The purpose of this master thesis is to analyze if, and in what way, it has been a change in the Swedish accounting committee's discipline matters from July year 1995 to year 2003. The purpose is further to explore in what way these possible changes have something to do with the accounting scandals. In the view of the discipline matters including the interviews the authors want to analyze if the power structure has changed according to the standard settings.

Methodology: The authors have analyzed elements in the Swedish accounting committee on the basis of the research purpose and have chosen to use an inductive method which has descriptive elements. The choice of method consists of a document study, which is both qualitative and quantitative elements, and interviews, that are qualitative. Further, the first part-study has extensive elements and the second part-study has intensive elements. Phenomenology has been very important in this master thesis and where the objectivity has been the most important thing drawing attention to.

Theoretical perspectives: The authors use as a starting point Puxty et al's theories about the regulation model. Parts of the model are extended through a deeper theory about the state, market and community. The master thesis goes through the occurrences and consequences of the Kreuger scandal and the Enron scandal.

Empirical foundation: The empirical work consist of the material which has been collected by the authors and been put together on the basis of the observations from the Swedish accounting committee's discipline matters from July year 1995 to year 2003, and from the 12 interviews done by phone and email. A questionnaire has been sent out to a big number of accredited and non-accredited accountants and relevant public authorities, which are classified as notifies.

Conclusions: The conclusions of the master thesis are that the accounting scandals have affected the auditors working situation today. The authors found out that the accounting scandals have affected the Swedish accounting committee's practice from empirical work of the document study, but not from the interviews. A change has been recognized in the Swedish accounting committee's discipline matters, and the authors can see that a power shift has occurred. Today, the state has the power (which includes the Swedish accounting committee), but also communities have some power according to the representatives of the auditors.

Förord

Författarna vill härmed ta tillfället i akt och tacka de personer som bidragit till att denna magisteruppsats blivit möjlig att genomföra. Först och främst vill författarna tacka handledaren, Gunnar Wahlström, som förövrigt är verksam vid Lunds universitet, för råd och vägledningar vid författandet av uppsatsen.

Vidare vill författarna tacka de revisorer och myndigheter som svarat på frågor och som varit mycket tillmötesgående och hjälpsamma. Ett särskilt tack går till Adam Diamant som skänkt ett exemplar av sin avhandling till författarna.

Lund den 10 januari 2005

Ingrid Hjortsberg

Sofia Wendt

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag
BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
RR	Redovisningsrådet
RN	Revisorsnämnden
SEC	Securities and Exchange Commission
SI	Sveriges Industriförbund
SKV	Skatteverket
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRS	Svenska Revisorssamfundet
SUT	Systematisk uppsökande tillsyn

Innehållsförteckning:

1 Inledning.....	8
1.1 Problemdiskussion	8
1.2 Frågeställning	9
1.3 Syfte	9
2. Metod	11
2.1. Anpassad metodik	11
2.2 Ontologi och epistemologi	13
2.3 Studiens tillvägagångssätt	14
2.3.1 Induktiv ansats.....	14
2.3.2 Deskriptiv ansats	14
2.4 Grounded theory.....	16
2.5 Extensiv/intensiv uppläggning	17
2.5.1 Dokumentstudie	18
2.5.2 Intervjuer	18
2.6 Datainsamling.....	18
2.6.1 Dokumentstudie	18
2.6.2 Intervjuer	20
2.7 Reliabilitet	21
2.8 Validitet.....	21
2.9 Källkritik	22
2.10 Systematisk litteratursökning	23
3 Teori	25
3.1 Samhällsansatsen.....	25
3.2 Teori om redovisning	25
3.3 Enronskandalen	25
3.4 Skillnader mellan Sverige och USA.....	28
3.5 Regleringsmodellen.....	29
3.5.1 Teorier om staten.....	30
3.5.2 Marknaden.....	32
3.5.3 Föreningar	33
3.6 Kreugerkraschen och dess betydelse för normbildningen i Sverige	35
3.7 Revisorsyrkets framväxt i Sverige	37
3.7.1 Regel- och kontrollsystem.....	39
3.8 Offentlig debatt	40
4 Empiri.....	41
4.1 Revisorsnämnden	41
4.2 Dokumentstudien	44
4.3 Intervjuerna	46
4.3.1 Redovisningsskandalerna	46
4.3.2 Stickprovsundersökningar	47
4.3.3 Disciplinärenden hos RN	47
4.3.4 Strategier för regellydnad hos revisorer	50
4.3.5 Maktfördelningen mellan stat, marknad och föreningar	51
4.3.6 Offentlig debatt	52
5 Slutdiskussion och förslag till fortsatt forskning.....	53
5.1 Forskningsfrågorna besvaras utifrån studiens praktiska bidrag	53
5.2 Studiens teoretiska bidrag	56
5.2.1 Förslag till modifierad regleringsmodell.....	61
5.3 Reflektioner över studiens slutsatser.....	62
5.4 Förslag till fortsatt forskning.....	63

Bilaga 1.	64
Bilaga 2.	65
Källförteckning.....	67

1 Inledning

1.1 Problemdiskussion

Revisorsyrket och revisorsprofessionen har från dess begynnelse runt 1850-talet varit betraktad som en högaktad yrkeskår med hög moral och etik (Diamant 2004, s 34 ff). De senaste åren har dock revisorskåren inte fått lika stor aktning utan haft en hel del turbulenta upplevelser. Redovisningsskandalerna som uppmärksammas av media har lett till att revisorsprofessionens oberoende kraftigt ifrågasatts.

De redovisningsskandaler som skett, med Enron i spetsen som kollapsade i december år 2001, har berott på finansiell manipulation och ifrågasatta redovisningsmetoder. Enron var inte det första företaget, och säkerligen inte det sista, som hittade luckor i redovisningssystemet och som gjorde att skulder kunde undanhållas och vinster manipuleras. Tusentals jobb har gått förlorade och kreditgivare och analytiker har blivit allt mer skeptiska till den externa redovisningen, vilket har lämnat stora frågetecken inför framtiden (Beth och de Lange 2004). Som ett resultat av Enronskandalen utvecklades The Sarbanes-Oxleys Act av den amerikanska kongressen år 2002. Regelsystemet ska förbättra redovisningsprocessen för publika företag i USA genom att revisorers oberoende förstärks (Cullinan 2004). Marknaden och dess självreglering ifrågasattes och den effektiva marknadshypotesen som skulle reagera på minsta lilla avvikande på marknaden, visade inte några som helst tecken på att det inte stod rätt till med Enron (Elliot och Schroth 2002).

Investorerare utanför USA har sett den amerikanska kapitalmarknaden som en relativt säker marknad med mycket makt. Efter de senaste skandalerna med Enrons konkurs i spetsen har dock investerare fått börja tänka om. Kanske är inte den amerikanska kapitalmarknaden lika säker som man tidigare trott? Länder utanför USA har fått upp ögonen för vad som kan hända på deras hemmaplan och börjar nu sätta upp strategiska och reformer för att återfå investerarnas förtroende.

Sverige har inte varit förskonad från redovisningsskandaler, vilket Kreugerkraschen är ett exempel på. Kreugerkraschen innebar att en rad förändringar skedde inom redovisningsområdet i Sverige. Konkursen år 1932 var den största som hittills hade skådats och resulterade i ett stort antal förändringar gällande finansiell rapportering (Flesher och Flesher 1986, s 421). Även om Kreugerkraschen fick många människor att bli oerhört besvikna, har kraschen nu med facit i hand fört med sig många positiva aspekter och faktiskt gjort mer nytta inom redovisningen än skada (Flesher och Flesher 1986, s 433). Revisorsprofessionen såg bland annat sin möjlighet att i viss mån träda fram och visa sin expertkompetens. Historiskt sett har maktdelningen i Sverige, gällande regleringen av den externa redovisningen, sett olika ut. Efter Kreugerkraschen fick staten makten i Sverige och regleringen började ta fart. Det var inte förrän staten fick uppleva en del svårigheter, som till exempel oljekrisen år 1973, som marknaden tog över makten över normbildningen efter krav från investerare om mer information för beslut. Idag har nog marknaden makten över regleringen (Wahlström 2000, s 90) även om revisorsprofessionen, i takt med att marknaden tog över efter staten på 1970-talet, har utvecklat och bidragit med stor kunskap genom lobbying för god redovisningssed (Jönsson, 1991, s 532). Jönsson menar år 1994 att statens relativa makt i normbildningen håller på att avta (ur Flower et al 1994, s 270).

Puxty et al presenterar en regleringsmodell, vilken bygger på Streeck och Schmitters teorier (Puxty et al 1987, s 283). Streeck och Schmitter föreslår att redovisningsregleringen kan ses

som ett socialt- och organisationsfenomen som kräver en kritisk uppskattning av dess konstruktion inom de organiserade principerna marknad, stat och föreningar. Inom de tre principerna råder det skillnader som bäst kan förklaras genom att det å ena sidan föreligger motivation och maktintresse inom varje grupp, å andra sidan spänningar och klyftor mellan grupperna (ur Puxty et al 1987, s 279). Puxty et al efterlyser en undersökning av historiska händelser som sammankopplas med förändringen av redovisningsnormer och dess specifika karaktärsdrag hos varje land (Puxty et al 1987, s 289).

I Sverige finns det olika institutioner som reglerar den externa redovisningen, bland annat Revisorsnämnden, som handhar beslut i disciplinärenden. RN är en statlig myndighet som granskar godkända och auktoriserade revisorer. Myndigheten instiftades år 1995 efter att ha tagit över tillsynen av revisorer efter Kammarkollegiet (www.revisorsnamnden.se/inforam2.htm, Information om Revisorsnämnden (RN) och dess verksamhet, besökt den 2 november 2004). RN ska pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag (Revisorslagen 3 § 1 p).

Vid början av år 2004 var antalet revisorer i Sverige 4 245 stycken (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 3).

1.2 Frågeställning

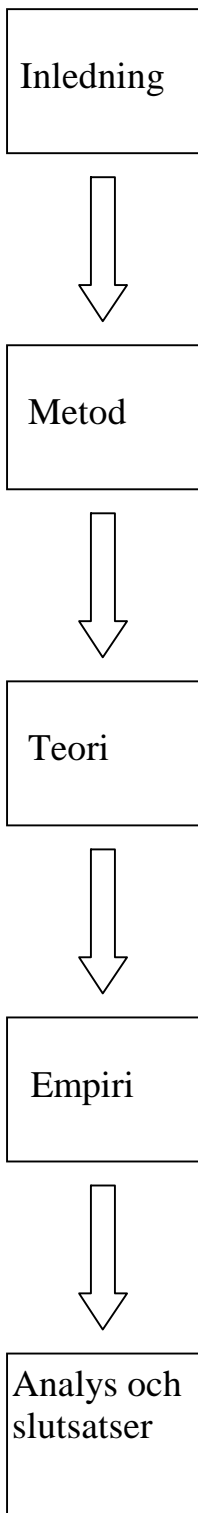
Utifrån problemdiskussionen ovan har en mängd problemområden upptäckts. Huvudproblemen uppsatsen behandlar:

- Har de internationella redovisningsskandalerna inverkat på RN:s disciplinärenden, och i så fall på vilket sätt?
- Vilka förändringar har skett i RN:s disciplinärenden rörande revisorns oberoende från juli år 1995 till år 2003?
- Hur är inställningen till RN hos de grupper som samarbetar med nämnden?
- Går det utifrån Revisorsnämndens disciplinärenden och intervjuer att utläsa om det skett en maktförskjutning?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att analysera om, och i så fall på vilket sätt, det skett en förändring av RN:s disciplinärenden från och med juli år 1995 till och med år 2003 samt om dessa har något samband med de senaste redovisningsskandalerna. Syftet är vidare att utläsa om det finns några indikationer på att maktstrukturen inom normbildningen kan ha förändrats.

Disposition av studien



Kapitel 1: Inledning

Kapitlet inleds med att uppsatsens problem diskuteras för att sedan presentera frågeställningen samt syftet med uppsatsen.

Kapitel 2: Metod

Metodavsnittet beskriver studiens tillvägagångssätt. Kapitlet inleds med en generell metodansats som presenterar författarnas forskningsstrategi för att sedan gå in på studiens två metodval. Vidare presenteras insamling av data för att sedan avslutas med en kritisk reflektion till källor.

Kapitel 3: Teori

I detta kapitel presenteras studiens teoretiska referensram, vilket inkluderar ett avsnitt av följande ämnen; Samhällsansatsen, Regleringsmodellen, Kreugerkraschen och dess betydelse för normbildningen i Sverige och revisorsyrkets framväxt i Sverige.

Kapitel 4: Empiri

Kapitlet inleder med ett avsnitt om revisorsnämndens arbete för att ge läsaren en förståelse till kapitlets vidare tillvägagångssätt. I empirin presenteras även resultatet av den dokumentstudie som gjorts utifrån RN:s disciplinärenden samt resultatet av de intervjuer av revisorer och myndigheter som iscensatts.

Kapitel 5: Slutdiskussion och förslag till fortsatt forskning

I kapitlet får läsaren ta del av analysen av studiens resultat, det vill säga empirin analyseras med utgångspunkt i studiens teoretiska referensram samt praktiska bidrag. Vidare presenteras författarnas slutsatser och därefter förslag på fortsatt forskning.

2. Metod

Inledning

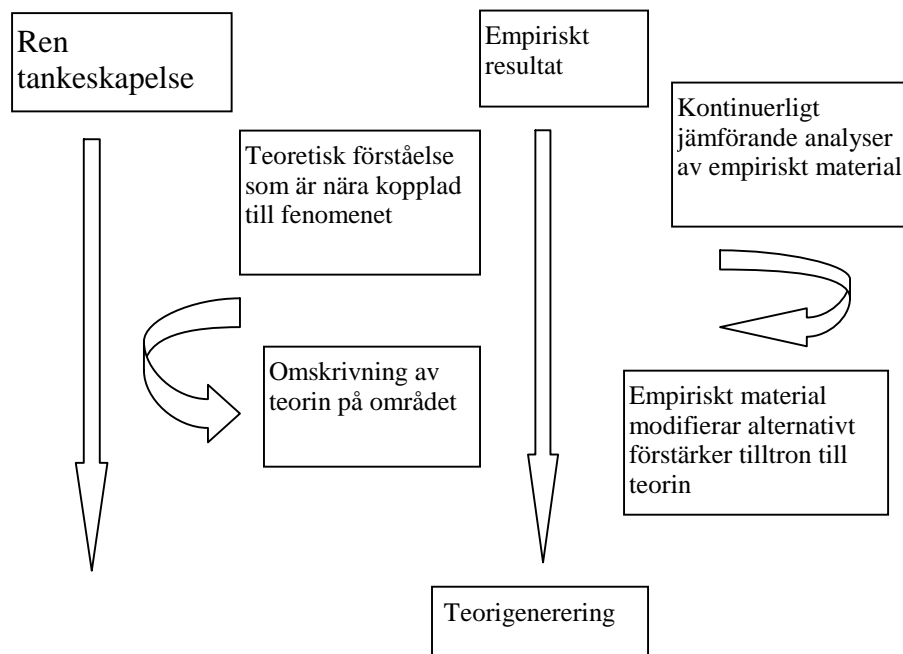
I kapitlet redogör författarna för de metodval som följer av studien och som i slutändan möjliggör besvarandet av frågeställningen och uppfyllandet av studiens syfte. Syftet med metodkapitlet är att läsaren ska kunna ställa magisteruppsatsens tillvägagångssätt i relation till studiens resultat. Inledningsvis diskuteras två vetenskapsteoretiska föreställningar inom forskningen och som går som en röd tråd genom studiens metodval. Därefter följer en genomgång av forskningsansatsen för att sedan leda in på tillvägagångssättet för datainsamlingen. Vidare förs en diskussion om den empiriska studiens reliabilitet och validitet. Avslutningsvis diskuteras källor, källkritik och den systematiska litteratursökningen.

2.1. Anpassad metodik

Författarna har valt att använda sig av en dokumentstudie samt intervjuer för att studera ett samhällsvetenskapligt problem. Den innehållsanalys författarna använder sig av i studien är en kvalitativ innehållsanalys, där författarna empiriskt analyserar inslag i RN:s disciplinärenden utifrån forskningssyftet. Syftet med studien är att analysera om, och i så fall på vilket sätt, det skett en förändring av RN:s disciplinärenden från och med år 1995 till och med år 2003 och om i så fall dessa förändringar har något samband med de senaste redovisningsskandalerna. Syftet är vidare att undersöka huruvida det utifrån en analys av disciplinärendena finns några indikationer på att maktstrukturen inom normbildningen har förändrats. Jacobsen betecknar en dokumentstudie som en kvalitativ metod, men menar att detta är en sanning med modifikation då mycket av dokumentationer kan finnas i form av siffror och statistik (Jacobsen 2002, s 187). Tillvägagångssättet har bestått i att kvantifiera, det vill säga räkna och mäta förekomsten av vissa företeelser i RN:s praxis. I detta avseende präglas därför studien även av en kvantitativ metod. Den analytiska biten presenteras sedermera i form av en utförlig verbal analys samt tabeller.

I varje publikation av RN:s praxis finns ett innehållsregister. Författarna har använt sig av detta innehållsregister för att lokalisera de disciplinärenden som behandlar revisorns oberoende. Varför just oberoendet valdes har att göra med att många av de senaste redovisningsskandalerna som behandlas har att göra med just revisorns oberoende.

Avsikten är inte att förklara den rådande situationen av normbildningen idag utan istället att empiriskt lokalisera vissa förklarande fenomen som kan svara på studiens frågor.



Figur 1. Egen modell över tillvägagångssättet i studien.

Fenomenologi

Fenomenologin kännetecknas av att den är empirinära. Forskaren bör vara rationell, med vilket menas att enklare observationer görs för att sedan uppnå sann kunskap från rent tänkande (Danermark et al 1997, s 232). Fenomenologin är ingen handlingsteori utan en medvetandeteori där författarna "arbetar medvetet med att bli medvetande" (Bjurwill 1995, s 113). Ur ett fenomenologiskt perspektiv söker man sig mot helheten istället för att titta på fenomenets uppbyggbara delar. Det är institutionen och perceptionen som spelar stor roll och som gör att man tränger bakom det upplevda (Danermark et al 1997, s 230).

Författarnas målsättning är att få kunskap om hela fenomenet, det vill säga orsaker till eventuella förändringar i RN:s disciplinärenden gällande revisorns oberoende, men det är ingen lätt uppgift. Det författarna har gjort är att ta på sig de fenomenologiska glasögonen. Författarna liknar detta vetenskapliga synsätt med metaforen av ett par glasögon där författarna ur det ena glaset riktar sig mot verkligheten, det vill säga undersöker huruvida de senaste redovisningsskandalerna kan ha påverkat RN:s disciplinärenden och om det i så fall har skett någon maktförskjutning inom normbildningen. Det andra ögonglaset har däremot riktats mot det som är medvetet och där författarna fritt försöker skåda helheten av fenomenet.

Bjurwill menar att det finns sju trappsteg som forskare ska kunna tänka sig bygga upp sitt arbete på men att det sjunde steget, hermeneutiken, inte är nödvändig eftersom ett mer subjektivt tänkande då skulle framhävas. Den största skillnaden mellan hermeneutiken och fenomenologin är att det sistnämnda vetenskapssättet framhäver objektiviteten och helt utesluter ett subjektivt tänkande (Bjurwill 1995, s 10).

Författarnas metodval har dock i viss mån påverkats av ett hermeneutiskt synsätt med vilket menas att en helt objektiv utgångspunkt inte är möjlig i den kvalitativa och kvantitativa

forskningsprocessen (Holme och Solvang 1997, s 95). Subjektiviteten kommer alltid att finnas med i början av forskningsprocessen. Författarna har gått tillväga på så sätt att den till viss del subjektiva uppfattningen som fanns till en början omvandlades till ett objektiva fenomen. Därefter konstruerade författarna olika egenskaper utifrån RN:s praxis (se tabeller i empirin) för att till sist kritiskt granska sig själva och pröva om de teorigenereringarna författarna kommit fram till var giltiga. Författarna har inte haft någon tidigare erfarenhet av magisteruppsatsens frågeställning. Gällande utbildning så har bägge uppsatsförfattarna studerat redovisning på kandidat- och magisternivå, men under denna utbildning har RN och dess praxis inte studerats i någon större utsträckning. Författarna hade vid uppsatsskrivandets början ingen direkt uppfattning om huruvida redovisningsskandalerna hade påverkat RN:s praxis. Vid en första anblick vid frågeställningen tänkte sig författarna att RN:s praxis bör ha blivit påverkad av redovisningsskandalerna. Vid en närmare eftertanke tänkte författarna att detta inte behöver vara fallet då exempelvis redovisningsskandalerna främst inträffat i USA samt att det troligtvis finns flera olika faktorer som påverkar RN:s praxis. Dessa resonemang är inga hypoteser utan endast en beskrivning av författarnas tankar i början av författandet av magisteruppsatsen. Dessa tankar försökte författarna sedan att bortse från.

I all planering av samhällsvetenskapliga studier bör metateori vara ett huvudinslag. Metateori är en filosofisk diskussion om samhällsvetenskapens grunder där uttrycken ontologi och epistemologi är centrala (Danermark et al 1997, s 13). Det har därför varit av vikt att författarna kopplat samman metateori och den verkliga forskningsverksamheten.

2.2 Ontologi och epistemologi

Det talas om att det finns två vetenskapsteoretiska föreställningar inom forskningen som utvecklats genom akademiska traditioner. Vetenskapsteori handlar till stor del om vad som är verkligt och vad som egentligen existerar, vilket brukar benämnas ontologi, samt om frågor om kunskap och hur individer kan veta något, det vill säga epistemologi (Bergström och Boréus 2000). Dessa två inriktningar studeras närmare genom att relatera till studien och därmed extern redovisning.

Det ligger nära till hands att koppla epistemologin till språket genom att ställa frågan om det är möjligt att få tillgång till korrekt kunskap. Realisten menar att det går att finna korrekt kunskap, vilka får stöd från empiristerna som menar att det genom ett neutralt observationsspråk är fullt möjligt att nå säker kunskap. Det neutrala observationsspråket är objektiva och kommer från tanken att individer har gemensamma sinnesuttryck (Bergström och Boréus 2000, s 22 f).

Genom praktiskt arbete i form av en empirisk undersökning är författarnas förhoppning att vetenskaplig kunskap kommer att uppnås i studien. Vetenskapen kommer därför från författarnas praktiska arbete och alltså inte från någon vetenskaplig kunskap. Dock är författarna helt med det klara att det praktiska arbetet som görs i studien alltid är teoriinspirerat och det därför kan sägas att empirin är fakta i studien.

Författarna har saknat inslag av en kombination av olika metoder i den teoretiska undervisningen på ekonomprogrammet vid Lunds universitet. Detta är olyckligt eftersom det allt oftare förekommer en kombination av olika metoder i uppsatser; så även i denna magisteruppsats. Författarna har därför som ambition att plädera för att ett förenande av olika metoder i uppsatsen är möjligt utifrån den metateoretiska inriktningen *kritisk realism*. Den kritiska realismen ger problematiken med förenligheten av olika metoder ett närmande med utgångspunkt i praktiken (Danermark et al 1997, s 27). Författarna kommer att använda sig av

både en kvalitativ och kvantitativ metod samt förena teori och empiri i större utsträckning, det vill säga författarna ämnar förena förhållandet mellan vetenskap och verklighet på bästa sätt.

2.3 Studiens tillvägagångssätt

Författarna har valt att använda sig av en induktiv metod för att sedan kunna generera en induktiv teori. Det är viktigt att koppla teorin till det empiriska underlaget i studien. Nedan behandlas därför hur teorin relateras till det empiriska material författarna får fram. Detta görs genom att en deskriptiv metod används i studien. Författarna har valt att som utgångspunkt använda sig av den kritiska realismen vid beskrivandet av kopplingen mellan studiens teori och empiri.

2.3.1 Induktiv ansats

I den induktiva metoden tar man utgångspunkt i empirin och ämnar bygga upp ny teori, medan man i den deduktiva metoden utgår från befintlig teori och ämnar testa denna (Artsberg 2003, s 31). I fall då forskningen börjar med relativt förutsättningslös vetenskap om verkligheten, och utan någon knuten relation till en särskild teori, är det naturligt att välja en induktiv metod. Ur insamlad data utvecklas olika begrepp och tillförs ny kunskap utöver vad som råder i samhället vid den tidpunkten (Danermark et al 1997, s 133). Vid en induktiv metod ska inget begränsa den information som samlas in (Jacobsen 2002, s 35).

Författarna har medvetet valt en bred utgångspunkt gällande insamling av både empiri och teori. Ett stort antal disciplinärenden har gått igenom och författarna har från början haft inställningen att kontakta ett stort antal intervjupersoner. Författarnas strävan är att utgå från något som det finns en vetskap om, att RN handhåller disciplinärenden, men drar slutsatser som ligger över denna rådande kunskapsnivå. Halvorsen menar att det är vanligt att en induktiv ansats används vid kvalitativa undersökningsmetoder då det finns liten vetskap om ämnet som studeras (Halvorsen 1992, s 43). Före magisteruppsatsskrivandet kände författarna till RN:s existens, men visste inte mycket om nämndens verksamhet. Författarna uppfattar att RN:s disciplinärenden, studerat utifrån ett regleringsperspektiv, är ett område som är relativt utforskat. Halvorsen menar att problemställningen vid induktiv metod ofta initialt är oklar och att teorin inte har genererat några hypoteser (Halvorsen 1992, s 78). Författarnas frågeställning har utvecklats under uppsatsskrivandets gång i takt med att det empiriska underlaget i form av RN:s disciplinärenden blivit kodat och kartlagt samt intervjuer blivit genomförda.

Idealet hos den induktiva metoden har, enligt Jacobsen (se även enligt Danermark et al 1997, s 195), bäst formulerats av Glaser och Strauss och vad de kallar grounded theory (Jacobsen 2002, s 35). Grounded theory har inspirerat författarna under uppsatsens gång och presenteras i avsnitt 2.4.

2.3.2 Deskriptiv ansats

En deskriptiv studie talar om hur någonting är, medan en normativ studie talar om hur någonting bör vara (Artsberg 2003, s 31). Teorin utvecklas genom erfarenheter utifrån den konkreta verkligheten där teorier är föränderliga och felbara. Den kritiska realismen säger att kunskap utvecklas utifrån olika begrepp såsom språket, som används för att förstå och förklara verkligheten (Danermark et al 1997, s 176).

I studien beskriver och tolkar författarnas teorier ett socialt fenomen. Vad författarna här menar är att det teoretiska språket som används i studien är deskriptivt till sin natur och att teorierna är avgränsade för ett specifikt sakområde, nämligen extern redovisning. Författarna beskriver förändringen i RN:s praxis men utan att utreda vad som skulle kunna vara den ideala situationen för RN. Med utgångspunkt i den kritiska realismen har författarna i studien preciserat redan befintliga begrepp i den empiriska regleringsmodellen såsom staten, marknaden och föreningar (se Wahlström 2000 samt Puxty et al 1987). Detta har gjorts för att kombinera egenskaper som uppkommit utifrån den empiriska innehållsanalysen.

Kritik mot induktiv/deskriptiv ansats

Det har framförts kritik mot den induktiva metoden där det framgår att det är omöjligt att gå in i verkligheten med opåverkat sinne (Jacobsen 2002, s 43). Författarna har i möjligaste mån studerat RN:s praxis med öppna sinnen. För att ta ställning till huruvida det gick att författa en magisteruppsats var författarna tvungna att läsa in sig på ämnet. Härigenom fick författarna en föreställning eller förförståelse av ämnet i fråga. Dock har författarna under uppsatsskrivandet hela tiden varit medvetna om denna "förföreställning" och därför försökt att gå in på ämnet utan förutfattade meningar.

Det föreligger en risk i att författarna kan ha dragit felaktiga slutsatser av resultatet och att en generalisering då inte är rättvisande. Det kan även vara så att författarna helt enkelt inte kunnat komma fram till några slutsatser just på grund av den induktiva metoden som valts för studiens syfte. Dessa två hinder kallar Danermark et al för den interna respektive externa begränsningen (Danermark et al 1997, s 139).

Gällande den interna begränsningen anser författarna att det inte är speciellt troligt att fel slutsatser har dragits eftersom båda författarna, först själva sedan tillsammans, kodat och genomfört intervjuer. Gällande den externa begränsningen är det mer tveksamt om rätt slutsatser har dragits. Detta är något som författarna har haft i åtanke men menar att eftersom både texter studerats och intervjuer har gjorts, är den induktiva metoden inget hinder för att komma fram till korrekta slutsatser. Den deskriptiva teorin som används kan bli alltför naiv (Danermark et al 1997, s 179). Då författarna ser den induktiva metoden som en styrka i och med att den är kreativ, brottas å andra sidan författarna med att den deskriptiva metoden är det motsatta. Författarna kan helt enkelt komma att undgå att bli kritiska och inte reflektera över vetskapen eftersom teorin är så pass grundlig. Författarna anser dock att den empiriska studien blir mer fruktbar om redan utvecklade teoretiska begrepp såsom staten, marknaden och föreningar används i analysen istället för att hitta på nya begrepp. Det är dessa begrepp som sätter namn på verkligheten hos författarna.

Författarna använder sig främst av en induktiv metod, men upplever det som svårt att enbart använda sig av en induktiv metod som är fri från deduktiva inslag. Exempelvis finns det en risk att intervjufrågor och kodning blir färgade av författarnas bild av hur verkligheten ser ut. Det finns en möjlighet att författarna drar någon slutsats utifrån det som observeras i RN:s praxis som ligger utanför studiens resultat, vilket kan ses som en nackdel med den induktiva metoden. Samtidigt anser författarna att detta även är den induktiva metodens styrka eftersom det är genom kreativitet som studien utspelar sig och där ny vetskap i annat fall skulle kunna gå förlorad. Just kreativiteten i studien leder läsaren in till den induktiva metodens mest kända forskningsansats och som givit inspiration till författarna och som presenteras i nedanstående avsnitt, grounded theory.

2.4 Grounded theory

Grounded theory är inte en metod i sig utan en kvalitativ forskningsansats (Danermark et al 1997, s 196). Forskningsansatsen uppstod genom att forskare på 1940-talet ansåg att det förelåg ett alltför stort gap mellan teori och forskning (Bergström och Boréus 2000). Med grounded theory menas att en teori genereras utifrån insamlad information och ska uppfylla studiens syfte. De teorier som genereras ska vara väl grundade i informationen som samlas in empiriskt. Informationen som bearbetas ska ges en sociologisk mening där en av de strategiska huvudinriktningarna är en generell metod vid namn komparativ analys (Glaser och Strauss 1967, s 21). Komparativ analys har därför varit ett användbart analysverktyg i studien.

Författarna kom till den punkt där relevant data söktes för att kunna uppnå ett kreativt tankesätt i den fortsatta analysprocessen. Det var i detta stadium som författarna fick upp ögonen för grounded theory. Eftersom författarna är ute efter att förklara ett socialt fenomen, en eventuell förändring hos RN:s praxis, samt därefter generera en hypotes, anser författarna att grounded theory inspirerat författarna och varit ett användbart hjälpmedel under studiens gång. Det som varit av stor vikt i studien är upptäckten av ett mönster utifrån informationen i RN:s praxis samt utifrån gjorda intervjuer.

Komparativ analys går i stort sett ut på att konvertera kvalitativ information till kvantitativ information då kodning först sker för att därefter analysera resultatet. Kodning och analys ska ske med växelverkan och vara en kontinuerlig process som fortgår under studiens gång (Glaser och Strauss 1967, s 101). I likhet med vad Glaser och Strauss föreslår har författarna först kodat och kategoriserat informationen i grupper och namngett gemensamma egenskaper som framkommit av informationen. Materialet har bearbetats noggrant och författarna har brutit ner innehållet i RN:s ärenden i meningar eller enskilda ord för att därefter ge dessa beteckningar såsom; anmälare, godkänd eller auktoriserad revisor alternativt revisionsbolag, påföljd samt övriga anmärkningar förutom överträdelser av revisorns oberoende. Kodningen avslutades då ytterligare kodning av RN:s ärenden inte förändrade resultatet i någon nämnvärd betydelse och varför inte heller studiens resultat skulle påverkas. Glaser och Strauss skriver följande: "core theoretical categories, those with the most explanatory power, should be saturated as completely as possible" (Glaser och Strauss 1967, s 70).

De kategorier som är mindre relevanta för studiens resultat har inte lagts så stor vikt vid. Vissa kategorier har helt uteslutits på vägen då författarna insett att informationen inte bidragit någonting till studien. Exempelvis var författarnas plan från början att studera RN:s disciplinärenden gällande god redovisningssed. Efter att ha påbörjat en sådan studie insåg författarna att det skulle bli svårt att genomföra denna på grund av att många av RN:s disciplinärenden berör god redovisningssed utan att det uttryckligen framgår av disciplinärendet. Det skulle därför vara mycket svårt för författarna att dra gränsen mellan vilken praxis som anses behandla god redovisningssed och vilken som inte gör det. Det är rimligt att anta att i de disciplinärenden som behandlar god revisionssed eller god revisorssed även finns överträdelser av god redovisningssed. Författarna anser därför att reliabiliteten skulle kunna bli lidande om god redovisningssed skulle undersökas (se 2.7 om reliabilitet). Liksom Strauss och Corbin påpekar har författarna tagit fasta på att hela tiden ställa sig frågande till materialet och analysera under arbetets gång genom komparativ analys (Strauss och Corbin 1990, s 62).

En fullständigt korrekt hypotes som täcker allt är inte målet för att generera en teori (Glaser och Strauss 1967, s 30). Så är inte heller tanken med författarnas val av grounded theory. De observationer som görs i innehållsanalysen är en komplex process. Det viktigaste för

författarna har därför varit att kunna återge det mest relevanta och betydelsefulla i studien och låta vidare forskning i sin tur testa författarnas uppställda hypotes.

Kritik mot grounded theory

Det första problemet författarna ser med grounded theory är att det är svårt att kontrollera processen i och med det ömsesidiga samspel som råder mellan olika aktiviteter såsom analys och kodning. Vidare skulle det kunna vara problematiskt att bestämma när ingen mer kodning är nödvändig för att resultatet inte ska ändra sig när en teorigenerering utformas. Det tredje problemet författarna ställs inför är att informationen som samlas in från RN:s praxis måste konfigureras. Grounded theory talar enbart om data som den är och det skulle därför vara svårt för författarna att bestämma vilka kategorier som ska vara "core theoretical categories".

Gällande det första problemet anser författarna sig ha haft bra översikt och adaptionsförmåga för att inte processen ska "rinna iväg" utan kontroll. Eftersom författarna har valt att enbart inrikta sig på att koda revisorns oberoende i RN:s praxis har det inte varit några större problem med att bestämma när kodningen bör avslutas. Vidare har intervjuerna kompletterat dokumentstudien i den mening att författarna fått ytterligare bevis på att resultatet inte skulle ändra sig. Det tredje problemet som nämns ovan var till en början ett större dilemma för författarna då det var svårt att bestämma vad som skulle kodas och i så fall vad som skulle kunna leda till att en hypotes genereras utifrån frågeställningen. Efter att ett antal gånger provat på att koda RN:s praxis i dokumentstudien kom författarna fram till vad som ansågs relevant och intressant.

2.5 Extensiv/intensiv uppläggning

Författarna har använt sig av två delstudier i magisteruppsatsen – en dokumentstudie (delstudie 1) och intervjuer (delstudie 2) – där båda metoderna är kvalitativa men där dokumentstudien kantas av kvantitativa inslag. Arbetet med intervjuerna är dock en renodlad kvalitativ analys. Svagheter med en kvantitativ metod kan uppvägas med fördelarna hos en kvalitativ metod. En kombination av de bägge metoderna, kallad metodtriangulering (Halvorsen 1992, s 92) har varit att föredra i studien. Detta är för övrigt vad den metateoretiska inriktningen kritisk realism, som författarna nämnt ovan, pläderar för. Syftet med att kombinera metoder är att validera studiens resultat.

Gällande den kvalitativa innehållsanalysen har författarna fått en djupare förståelse för RN och dess praxis. Dokumentstudien påbörjades således först och kännetecknas som sagt av dess kvantitativa inslag, varför denna metod kan ses som en förförståelse till intervjuerna. Författarna har analyserat RN:s disciplinärenden med öppna ögon för att på så sätt få en bra grund att stå på innan arbetet med intervjuerna började.

Intensiv uppläggning innebär att forskaren går på djupet rörande några få enheter. En intensiv uppläggning kan syfta till att få en så fullständig bild av ett fenomen som möjligt, vilket gör att man måste få med så många variabler som möjligt. En extensiv uppläggning handlar om stora urval av enheter. Ju mer extensiv en undersökning blir, desto mer generell blir den. Jacobsen menar att det är idealiskt att kombinera både intensiva och extensiva undersökningar, vilket kallas för designtriangulering (Jacobsen 2002, s 93 och 105) eller vad Danermark et al kallar för metodtriangulering (Danermark et al 1997, s 222).

2.5.1 Dokumentstudie

I dokumentstudien undersöker författarna många enheter, det vill säga RN:s disciplinärenden rörande revisorns oberoende. Författarna söker efter ett mönster av RN:s ärenden där skillnader i egenskaper analyseras för att sedan presenteras statistiskt med hjälp av tabeller och diagram. Danermark et al menar att en generalisering kan gälla dels över tiden, dels hänföras till en större population (Danermark et al 1997, s 138). Det förstnämnda skulle innebära att resultatet författarna får fram kan appliceras på framtiden och att det på så sätt går att sja om framtiden. Författarna anser inte att detta är speciellt troligt eftersom det i samhället kontinuerligt sker en dynamisk process och att det som sker i dag kan se annorlunda ut imorgon. En generalisering av en större population anser författarna dock skulle kunna vara möjlig. Med population i det här avseendet menar författarna alla RN:s disciplinärenden. Vad författarna här menar är att resultatet som erhålls utifrån kodningen av disciplinärendena rörande revisorns oberoende på samma sätt skulle kunna uppnås genom kodning inom något annat område, exempelvis aktieägartillskott eller god revisorssed.

2.5.2 Intervjuer

Vid en intensiv uppläggnig läggs, enligt Jacobsen, mindre vikt vid hur många som uppfattar ett fenomen på ett visst sätt eller vilka skillnader det finns mellan uppfattningar om fenomenet (Jacobsen 2002, s 94). Författarnas mål med intervjuerna är inte att få fram en generell bild av åsikten om RN:s praxis, utan skapa en djupare förståelse av fenomenet. Författarna har tittat på vilken roll respondenterna spelat gällande fenomenet som studeras. Det har dock varit svårt att hitta konkreta mönster i svaren varför varje intervju har studerats mer ingående.

2.6 Datainsamling

2.6.1 Dokumentstudie

Vid användning av sekundärdata menas att man använder data som någon annan har samlat in (Jacobsen 2002, s 186). Författarna använder sig av data som RN, och till viss del Adam Diamant, som är verksam vid juridiska institutionen vid Uppsala universitet och som skrivit en akademisk avhandling om revisors oberoende, har samlat in och kategoriserat disciplinärendena vilket gör att författarna bygger sin dokumentstudie mestadels på sekundärdata. Att det är RN, eller rättare sagt nämndens ledamöter, som återgett ärendena gör att författarna betecknar RN:s praxis som sekundärdata. Halvorsen menar att man ofta skiljer mellan personliga källor och institutionella källor (Halvorsen 1992, s 73). RN är en tillsynsmyndighet, varför författarna anser att RN:s disciplinärenden är att beteckna som institutionella källor.

För att kunna göra en innehållsanalys i en text har studien utvecklats genom ett empirisk vetenskapssynsätt. Val av litteratur kan därför ha resulterat i en ganska snäv inriktning. Det har därför varit naturligt att komplettera med en omfattande teori där många olika källor har kommit till användning.

Bortfall av källor vid dokumentstudie

Det finns olika typer av bortfall gällande dokumentstudier. Dessa bortfall är att inte allt som händer registreras, inte allt som registreras finns tillgängligt och inte allt som finns tillgängligt blir använt. Jacobsen menar att det finns en risk för att sekundärdata ofta är skraddarsydd för

det ändamål som den som samlade in data hade. Vidare är sekundärdata ofta manipulerad för att passa den ursprungliga datainsamlarens behov (Jacobsen 2002, s 187 f och 207).

Gällande RN:s disciplinärenden rörande revisorns oberoende är det rimligt att anta att det finns en stor andel överträdelser som inte tagits upp i RN. Anledningarna till detta är många. Bara det faktum att RN har en systematisk uppsökande tillsyn kan leda till att en disciplinär påföljd styrker detta antagande. Uppsatsens dokumentundersökning bygger till stor del på RN:s praxis och det framgår i varje publikation att det har skett ett urval av ärenden (se exempelvis Revisorsnämndens Praxis Juli 2000 – Juni 2001, s 5). Således är inte allt som finns registrerat hos RN tillgängligt. Författarna har endast haft tillgång till disciplinärenden som är publicerade i bokformat. Enligt intervju med Adam Diamant, som är den person som har sammanställt RN:s praxis i publikationer, så gallrar RN bort vissa ärenden innan nämnden skickar ärendena till honom. Detta bekräftas även av Gunilla Arvidsson på RN som berättade att nämnden gallrar bort ärenden innan de skickas till Diamant (Intervju med Gunilla Arvidsson, RN, den 13 december 2004) De ärenden som gallras bort av RN handlar oftast om bifall till ansökningar. Diamant gallrar även på egen hand bort en del ärenden innan de publiceras som han finner ointressanta samt ärenden som kan betecknas som likartade. Diamant menar att gallringen är marginell (Telefonintervju med Adam Diamant den 1 december 2004). Författarna uppskattar att Diamant har sammanställt RN:s praxis på ett objektivt sätt, även om Diamant skrivit en avhandling om revisors oberoende. Uppsatsens dokumentstudie omfattar en stor mängd disciplinärenden och det finns en risk att författarna missat ärenden rörande revisorns oberoende. Risker för detta anses som liten och effekten av detta är försumbar, varför författarna menar att detta inte nämnvärt påverkar dokumentstudiens validitet (se om validitet i avsnitt 2.8).

Kodning, bearbetning och analys av data

Arbetet med kodningen började med att författarna först bekantade sig med materialet för att få en översikt av disciplinärendena. När kodningsenheterna hade bearbetats räknades frekvenserna fram, det vill säga en sammanställning av materialet gjordes, och som därefter presenterades i tabeller.

Kritik av dokumentstudie

Det går att ha invändningar mot att författarna inte vänt sig direkt till RN och bett att få praxis från nämnden för att på så sätt undkomma problemet med att gallringar skett vid publiceringen. Författarna anser dock att informationen i publikationerna är tillförlitlig. Vidare går det att ha invändningar mot att författarna inte själva gått igenom alla disciplinärenden för att på så sätt hitta vilka ärenden som behandlar revisorns oberoende. Anledningen till att författarna inte har själva gått igenom disciplinärendena är att författarna anser att kategoriseringen i publikationerna av RN:s praxis är tillförlitliga.

2.6.2 Intervjuer

Urval av respondenter

Halvorsen menar att det vid en induktiv ansats är vanligt förekommande att man under uppsatsskrivandets gång bestämmer vilka personer som ska intervjuas (Halvorsen 1992, s 102).

Från början hade författarna inte en fullständig bild av vilka man skulle intervjuas. Urvalet har skett löpande under uppsatsskrivandets gång. Redan under uppsatsskrivandets början kändes det naturligt att intervjuas de som är frekventa anmälare av revisorer eller revisionsbolag, såsom Skatteverket och Bolagsverket. Då författarna tidigt under uppsatsskrivandet påbörjade den empiriska studien av RN:s praxis fick författarna tidigt en bild av vilka som anmäler till RN. Författarna har även valt att intervjuas revisorer. Författarna har medvetet valt att intervjuas revisorer som arbetar på olika stora revisionsbyråer. Dels intervjuas revisorer från mycket stora revisionsbyråer, dels revisorer från mindre revisionsbyråer. Två av de revisorer som intervjuats har velat vara anonyma. En av dessa revisorer, vilken betecknas som revisionsbyrå B i empirin, arbetar på en revisionsbyrå med fem revisorer. En annan anonym revisor, vilken betecknas som Revisionsbyrå A i empirin, arbetar som ensam revisor på sin revisionsbyrå.

Genomförandet av intervjuer

En öppen intervju innebär ett samtal mellan den som intervjuar och den som intervjuas (Jacobsen 2002, s 160). Ostrukturerade intervjuer innebär att inte alla respondenterna får samma frågor. Ostrukturerade intervjuer är givande när forskaren inte har klarhet om vilka frågor som ska ställas, såsom exempelvis kan vara fallet under början av ett projekt (Halvorsen 1992, s 63 och s 85). Den öppna intervjun lämpar sig väl när man är intresserad av hur individen tolkar och uppfattar ett visst fenomen (Jacobsen 2002, s 161). Halvorsen menar att primärdata är ny data som är insamlad av forskaren själv (Halvorsen 1992, s 72).

Intervjuerna är genomförda av författarna själva och är således att beteckna som primärdata. Då författarna vill få en djupare förståelse för förändringen i RN:s praxis, är den öppna intervjun särskilt lämpad som intervjuverktyg. Ett frågeformulär har utarbetats (se bilaga 1). Halvorsen menar att det är viktigt att tänka på att man vid upprättande av ett frågeformulär bland annat ska undvika dubbelfrågor, undvika ledande frågor och att man ska använda enkel satsbyggnad (Halvorsen 1992, s 90). Detta har författarna beaktat vid utformandet av frågeformuläret. Frågeformuläret har varit en slags bas och författarna har ställt följdfrågor, vilka dock inte kan utläsas av frågeformuläret. Intervjuerna har således varit delvis strukturerade och delvis öppna. Författarnas fastställande av magisteruppsatsens exakta frågeställning skedde i slutet av uppsatsarbetet, vilket gjort att användandet av den delvis ostrukturerade intervjun varit särskilt lämpad. Författarna har varit noga med att skapa kreativa frågor och att lyssna utan förutfattade meningar. Anledningen till att författarna har använt sig av följdfrågor är att inte alla intervjupersonerna är på samma kunskapsmässiga nivå och att en djupare förståelse för ämnet skapas då intervjupersonerna under uppsatsskrivandets gång har kommit med nya infallsvinklar.

Författarna har genomfört telefonintervjuer då större delen av de personer som intervjuas befinner sig på annan ort än författarna. Intervjuerna har genomförts av en av författarna och den författare som intervjuat har under intervjun fört anteckningar. Direkt efter intervjun har författaren skrivit ned på dator, i fulltext, vad som sades av respondenten. Detta för att minimera risken för att informationen förvrängs eller glöms bort. I en del fall har ett

frågeformulär skickats via mejl till intervjupersonen och denna har sedan besvarat frågeformuläret skriftligen.

2.7 Reliabilitet

Reliabilitet innebär i vilken grad mätningarna är pålitliga (Halvorsen 1992, s 42). Reliabiliteten är beroende av hur noggrann forskaren är vid mätning och bearbetning av informationen som samlas in. En hög reliabilitet uppnås genom att ett fenomen ger ungefärligen samma resultat om olika och oberoende mätningar görs (Holme och Solvang 1997, s 165).

Dokumentstudien

RN har beslutat i många disciplinärenden under åren sedan dess begynnelse år 1995. Den exakta siffran på hur många disciplinärenden som avgjorts är 1 298 stycken (se tabell 2 i empirin) och det finns därför en risk i att författarna dels har missat ärenden rörande revisorns oberoende i dokumentstudien, dels har missat information i själva ärendet. Författarna har dock försökt undvika fel genom att gå igenom RN:s disciplinärenden två gånger. Första gången gick de två uppsatsförfattarna igenom ärendena tillsammans och andra gången gick en av uppsatsförfattarna igenom ärendena själv. Författarna har således utarbetat rutiner för kodningen för att på så sätt öka reliabiliteten. Vid den andra genomgången av disciplinärendena hittades endast två kodningsfel, vilket författarna anser vara ett gott tecken på att reliabiliteten i dokumentstudien är hög. Genom att författarna använder innehållsregistret i publikationerna kan reliabiliteten även påverkas då det finns en risk att innehållsregistret inte är fullständigt och att RN gallrat bort allt för många ärenden.

När samma resultat uppnåtts har författarna ansett sig uppnått en hög reliabilitet. Genom att kombinera en innehållsanalys med intervjuer utökas studiens analysverktyg. Detta anser författarna kan ses som om att reliabiliteten ökar.

Intervjuer

Det faktum att en av författarna har gjort telefonintervju med intervjupersonen gör att det finns en risk för att intervjuaren har missuppfattat information eller missat att nedteckna information. Genom att författarna har valt att intervjua personer i egenskap av representanter för olika organ, exempelvis SKV och Bolagsverket, är det troligt att intervjupersonerna skulle ge samma information vid en hypotetisk intervju vid ett senare tillfälle. Härigenom uppstår reliabilitet, även om den sannolikt är lägre än i dokumentstudien.

2.8 Validitet

Validitet innebär giltighet eller relevans. Forskaren vill samla in data som är relevant för den problemställning som forskaren arbetar med (Halvorsen 1992, s 41). Validiteten används för att pröva studiens frågeställning (Bergström och Boréus 2000, s 80).

Giltigheten gällande grounded theory beror på om de genererade teorierna författarna får fram är väl grundade och mättade. Författarna anser att detta råder i studien dels eftersom båda författarna hela tiden medverkat i kodningen, dels eftersom kodningen gjorts två gånger. Vidare kan intervjuerna ses som om giltigheten i dokumentstudien förstärkts eftersom de frågor som ställs har gett författarna mer information och verifiering till innehållsanalysen.

Dokumentstudien

Jacobsen menar att dokument ofta är objektiva och en skillnad från intervjuer är att dokumenten säger vad en person faktiskt har gjort. Detta gör att dokumenten kan påminna om en observation (Jacobsen 2002, s 186). Författarna anser att RN:s disciplinärenden måste anses som relativt objektiva med tanke på att nämnden sysslar med en slags bedömande verksamhet och är en statlig myndighet.

Manuell kodning kan innebära att man inte kan ändra så mycket av sitt kodningsschema när det väl är konstruerat eftersom mycket tid och resurser redan har lagts ned. Tiden kan i så fall komma att begränsa studiens validitet. Detta är något som författarna har varit väl medvetna om varför tiden och ansträngningen med kodning av RN:s disciplinärenden medvetet utarbetats i den mån det gått i början av studien. Intentionen var att från början studera god redovisningssed och därför gjordes ett kodningsschema i samband med empirin rörande god redovisningssed samlades in. Vid upprättandet av kodningsschemat har författarna tagit lärdomar av de brister som kodningsschemat rörande god redovisningssed hade, vilket bidragit till en ökad validitet i studien.

Författarna anser att alla ord och uttryck i RN:s praxis ska ses ur sitt sammanhang vid den tidpunkten som samhället befinner sig i då texterna utformades. Innebörden i texten bör således tolkas på grund av att en speciell genre i språket används, ett mera formellt språk, och författarna menar att rimliga tolkningar kan göras utifrån sammanhanget istället för att bara bedöma det enstaka ordets betydelse. Även med den underbyggelsen att revisorn, godkänd eller auktoriserad, som anmäls får uttala sig i frågan och kan överklaga om han eller hon inte anser sig bli behandlad rättvis av RN gör att validiteten i texterna blir starkare genom att det blir svårare för RN att komma med osakliga argument. Ett tredje argument från författarna för att visa att validiteten i texterna säkerställs är att RN och andra aktörer såsom Skatteverket och Bolagsverket i många fall har ett nära samarbete i frågan angående den anmälda revisorn eller revisionsbolaget och på så sätt kan verifiera uppgifter som talar mot den anmälda.

Intervjuer

Författarnas utarbetande av en intervjumall anses stärka validiteten i studien. Även urvalet av intervjupersoner påverkar validiteten. I de fall där revisorer har intervjuats har författarna medvetet valt att i möjligaste mån intervjua auktoriserade revisorer. Anledningen till detta är att revisorns auktorisation är en slags kvalitetsstämpel på att personen ifråga har tillräcklig kunskap om revisionsbranschen. När författarna har intervjuat andra personer än revisorer har författarna alltid förvissat sig om att respondenten är tillräckligt insatt i ämnet, vilket även detta leder till att validiteten stärks.

2.9 Källkritik

När det gäller källkritik bör det klarläggas vilket maktintresse som råder (Edvardsson 2003, s 36). Det som är intressant i studien är vilka aktörer vilken makt eller intresse respektive aktör har. Det finns ett antal frågor författarna ställt till sig själva för att kunna upptäcka fel och oklarheter i svaren utifrån intervjuerna av de olika respondenterna. En fråga kan lyda såsom på vilka grunder respondenterna bygger på att en maktförskjutning av redovisningsregleringen har skett i samhället. Det har varit viktigt att titta på om svaren varit sakliga och detaljerade eller oklara och diffusa. Om uppgifterna författarna samlat in har karaktär av andrahandsinformation eller om respondenterna har haft andra motiv som visar på

att de själva inte sakligt argumenterar för sin uppfattning om maktfördelningen, anser författarna informationen vara missvisande.

Eftersom föreningar kännetecknas av en enighetssträvan bland grupper, kan sakligheten i intervjuerna av en persons uppgifter bli undergrävd. Verkligheten uppfattas olika av olika människor (Edvardsson 2003, s 38) och därför kan de enskilda aktörerna, både i intervjuerna och RN:s ärenden ha påverkats av andra och i så fall uppvisar en rädsla för att avvika från gruppen. Likaså framgår det av RN:s disciplinärenden att det är RN, det vill säga hela nämnden som består av 5-10 personer, som beslutar i ett ärende. Det finns en möjlighet för medlemmarna i RN att reservera sig mot beslutet och komma med enskilda motiveringar. Av alla de ca 80 disciplinärenden som författarna har gått igenom har detta endast skett en gång.

2.10 Systematisk litteratursökning

Allmänt

I den systematiska litteratursökningen har följande sökord används: god redovisningssed, revisornämndens praxis, revisorsnämnden, normbildning, redovisning, samhällsansatsen, ground theory, Enron, Kreugerkraschen, redovisningsskandaler, oberoende, regleringsmodell. Sökorden har använts enskilt och i olika kombinationer.

Författarna har genom skrivandet av kandidatuppsats och PM under ekonomutbildningen fått kunskap om litteratur som har varit användbar även i denna magisteruppsats. Kunskapen har författarna använt på sådant sätt att det i en del fall inte har behövts göra någon litteratursökning, utan författarna har direkt vetat vilken litteratur som behandlar ett visst ämne. Vidare har författarna fått uppgifter om en del litteratur, främst gällande teori om regleringsmodellen, av handledaren Gunnar Wahlström.

I litteratursökningen har den så kallade snöbollsmetoden använts, vilket innebär att en källa har gett information om en annan källa.

Sökverktyg

Sökandet av litteratur har skett genom olika sökverktyg. Lunds universitets databaser Lovisa och Elin har varit till stor hjälp i litteratursökningen. Genom allmän sökning på Internet via sökmotorn Google och genom specifika sökningar i uppsatsdatabaser vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet samt Ekonomihögskolan vid Lunds universitet har författarna fått information om vilka kandidat- och magisteruppsatser som till viss del berör författarnas magisteruppsatsämne.

Databaser, böcker och artiklar

En del artiklar har funnits i fulltext i databasen Elin, medan andra artiklar har varit av äldre datum vilket har resulterat i att författarna har lånat artikeln i bokformat på Ekonomiska kursbiblioteket vid Lunds universitet. De vetenskapliga tidskrifter som främst använts är "Critical Perspectives on Accounting" och "Accounting, Organizations and Society". Den förstnämnda tidskriften är amerikansk, medan den sistnämnda är europeisk.

Det finns kandidat- och magisteruppsatser som analyserar revisorns oberoende och RN:s praxis rörande revisorns oberoende. En hel del uppsatser behandlar skandalen med Enron och

dess konsekvenser. Det finns dock ingen kandidat- eller magisteruppsats som behandlar den exakta frågeställningen i denna studie.

Litteratururval

Författarna har haft som ambition att endast använda sig av vetenskaplig litteratur. Författarna använder sig i några fall av information ur en SOU. Författarna har i detta fall kunnat kategorisera materialet som vetenskapligt. Det är bakgrunden hos den som författat materialet som till viss del avgör huruvida materialet är vetenskapligt eller inte.

I litteratursökningen kan man i de delar där det finns mycket litteratur om ett visst ämne, exempelvis revisorns oberoende, tala om ett litteratururval. Det finns en stor mängd, både vetenskaplig och ovetenskaplig litteratur, som behandlar Enronskandalen. Författarna har inte på långa vägar gått igenom all vetenskaplig litteratur gällande Enron, utan analyserat cirka 15 på måfå tagna artiklar ur tidskriften "Critical Perspectives on Accounting". Gällande andra områden, såsom regleringsmodellen, har det inte varit fråga om ett direkt litteratururval då uppsatsen redogör för större delen av den litteratur som skrivits i ämnet.

3 Teori

3.1 Samhällsansatsen

Redovisning har uppstått genom institutionella påtryckningar och den är en produkt av samhället (Burchell et al 1980, s 19). Samhällsansatsen lägger vikt vid komplexiteten i redovisningsutvecklingen. Samhällsansatsen är kritisk mot agentteorins a priori-antaganden. Ansatsen, som är deskriptiv, studerar redovisning i sitt samhälleliga sammanhang och intresse läggs ofta vid redovisningsförändringar. Vidare uppmärksammas att värderingar och normer ofta är orsaken till grund för förändringar. Samhällsansatsen fokuserar ofta på vem som deltog i normbildningen och vem som har inflytande i normgivningen (Artsberg 2003, s 86 f). I ansatsen studeras hur en rad intressenter påverkar redovisningen och intressekonflikter uppmärksammas (Artsberg 1992, s 65 f). Syftet med samhällsansatsen är en strävan att få större förståelse för redovisningens roll i samhället (Artsberg 2003, s 87).

3.2 Teori om redovisning

Watts och Zimmerman menar att det är allmänt accepterat att det inte finns någon teori som har påverkan på användningen av redovisning eller skapandet av redovisningsnormer. Det finns inte någon allmänt accepterad redovisningsteori utan teorier skapas till följd av egenintresse (Watts och Zimmerman 1979, s 273 och 300 f). Brorström har vid en genomgång av utvecklingen av kommunal redovisning kommit fram till att teori för redovisning inte har spelat en stor roll för förändring av redovisningspraxis (Brorström 1997, s 113).

3.3 Enronskandalen

Inledning

I detta avsnitt diskuteras kollapsen av Enron, som var både oväntat och chockerande snabb till sin framfart. Som ett resultat av Enronskandalen utvecklades "The Sarbanes-Oxleys Act" av den amerikanska kongressen år 2002. Akten ska förbättra redovisningsprocessen för publika företag genom att revisorers oberoende förstärks (Cullinan, 2004). Frågan om akten kan förhindra framtida redovisningsskandaler är just nu ett hett samtalsämne bland professionen. Enron är bara en av de senaste redovisningsskandaler som uppstått på senare tid, varför författarna lika gärna kunnat exemplifiera med någon annan redovisningsskandal i detta kapitel. Dock handlar Enronskandalen om revisorns oberoende, vilket författarna har valt att lägga fokus på gällande RN:s disciplinärenden.

Händelseförloppet

I Enrons fall finns det bevis för att det förekom ett samarbete mellan revisionsbyrån Arthur Andersen och företaget, som gick ut på att undanhålla förluster (Cullinan 2004). Enron försökte hela tiden tänja på gränserna gällande ärlighet och laglighet Enron var ett innovativt energibolag som använde sig av olika sorters derivatinstrument och blev expert på riskhandhavande. Vinster i företaget uppstod i och med att företaget använde sig av marknadsvärdering av dess derivatinstrument för riskhantering. År 1999 skapade bolaget

Enron Communications Inc., och som blev ett mycket omtyckt bolag i och med dess högteknologi. Aktien steg och hade en tillväxt på runt hela 300 %, vilket var enormt jämfört med andra aktier på börsen i USA. Det dröjde dock inte länge tills aktien föll. År 2001 var Enron tvungen att ge ut en press release angående ökade skulder samt nedskrivningar av sina tillgångar, vilket fick aktien att rasa på marknaden och Enronskandalen var ett faktum. I december år 2001 kollapsade Enron och investerarna tappade förtroendet för marknaden och de finansiella rapporterna som företagen kontinuerligt ger ut och som investerare fattar sina beslut utifrån (Jorion 2003, s 3 ff).

Orsak

Cullinan presenterar en modell som representerar revisorns handlande vid en revidering av ett företag och där handlandet hjälper till att förhindra felaktigheter i finansiella rapporter så att inte intressenter fattar fel beslut. Det första steget innebär att revisorn måste vara medveten om att problemtransaktioner kan förekomma i ett företag. Revisorn väljer ut några transaktioner i ett företag för att testa om det föreligger någon missbedömning. Revisorn går dock inte igenom alla transaktioner, därför finns en risk att problemtransaktioner ej uppmärksammas. Det andra steget innebär att revisorn har förmågan och kunskapen som krävs för att identifiera en transaktion som ett problem. Ett par fallgropar i detta andra steg bör nämnas. För det första kan ledningen undanhålla problemtransaktioner för revisorn, som då inte har någon möjlighet att upptäcka dessa. För det andra kan revisorn sätta ledningens upplysningar om transaktionerna i första rummet och helt förlita sig på dess information. Några problem kan därmed inte upptäckas. Det sista steget i modellen är att revisorn visar sitt oberoende genom att, om det finns problemtransaktioner, tala om för ledningen hur situationen ser ut och på så sätt förhindras att oriktig information når intressenter som ska fatta beslut utifrån de finansiella rapporterna (Cullinan 2004).

Cullinan menar att Andersen måste ha varit införstådda med att det gjordes avsteg från US GAAP och att inga problemtransaktioner därför uppmärksammades. Detta kan ses som ett avsteg från steg två i modellen ovan. Det fanns en ovilja att ta upp problemtransaktioner med ledningen, vilket även kan ses som ett avsteg från det tredje steget i modellen (Cullinan 2004).

Beth och de Lange menar att det huvudsakligen var informationsasymmetri, det vill säga förhållandet mellan agenterna (ledningen och revisorerna) och ägarna (aktieägarna), som bidrog till att Enron kollapsade (Beth och de Lange 2004). Aktieägarna hade hela tiden en föreställning om att Enronaktien var stabil och att företaget var ett säkert kort att satsa på. Marknaden, som enligt den effektiva marknadshypotesen ska reflektera korrekta prisuppgifter på finansiella instrument och vara ett riktmärke för vad som kommer att hända i framtiden, signalerade inte några varningssignaler om att det inte stod rätt till med Enron (Elliot och Schroth 2002).

Beth och de Lange menar att agentteorin är ett hjälpmedel för att analysera Enronskandalen. Agentteorin visar hur man bäst organiserar förhållanden där en part (principal) bestämmer vad en annan part (agent) ska utföra. Ett agentproblem uppstår när aktieägarna (principaler) anställer managers (agenter) för att dessa ska ta de beslut som mest gynnar aktieägarna. Vissa beslut som tas är dock inte i aktieägarnas intresse utan för självändamål. Eftersom intressekonflikter och därmed kostnader för båda parter kan uppstå ligger det i bådats intresse att minimera dessa kostnader. Genom tillsyn och förbindelser, såsom olika kontrakt, minimeras kostnaderna (Beth och de Lange 2004).

Baker och Hayes (2004) anser att Enrons konkurs berodde på att Andersen, istället för att inrikta sig mer på "economic substance", helt och hållet utgick ifrån US GAAP:s regelsystem

gällande transaktionerna i företaget. Eftersom US GAAP:s definition av "substance over form" är vag och oklar, menar Baker och Hayes att Andersen haft möjlighet att revidera Enrons transaktioner på ett sätt som var tillförlitligt enligt US GAAP utifrån Andersens tolkning av "substance over form". En transaktion kan enligt US GAAP vara fullt trovärdig och riktig utan att för den skull vara synlig i de finansiella rapporterna. Williams å andra sidan menar att Enronskandalen inte enbart beror på tekniska tolkningar och misslyckanden utan lägger skulden på utbildningssystemet och akademikerna. Enronskandalen, menar Williams, berodde på mänskliga misslyckanden då gemene man inom professionen har fel synsätt på redovisningsyrket och dessa borde omvärdera sina värderingar. Professionen kallar sig mer för entreprenörer och styrs av ekonomiska intressen (Williams 2004).

The Sarbanes-Oxley Act – en konsekvens av Enrons fall

Sarbanes-Oxley Act uppstod som en konsekvens av Enrons konkurs och regelverket upprättades av den amerikanska kongressen i juli 2002. Regelverket påverkar strukturen och ledningen inom revisorsprofessionen och syftar huvudsakligen till att bevara revisorns oberoende och därmed förhindra revisorer att bedriva konsultverksamhet åt klienter. SEC fick i uppdrag att utvärdera huruvida GAAP skulle kunna modifieras till att fokusera mer på ett "principals-based" redovisningssystem istället för ett "rules-based" system för standards, vilket ledde fram till Sarbanes-Oxley Act (Baker och Hayes 2004).

Baker och Hayes menar att IASB använder sig mer av ett "principle-based" redovisningssystem än vad US GAAP gör. Vidare anser de att Enronskandalen skulle kunna ha undvikits om Enron redovisat enligt IAS istället, det vill säga enligt ett "principles-based" system och inte baserat sin redovisning på att följa det regelsystem som US GAAP bygger på och som revisorer lätt kan kringla sig igenom (Baker och Hayes 2004). Shipper, en av medlemmarna i FASB, menar dock att Sarbanes-Oxley Act till viss del är "rules-based" och tolkar därför inte Sarbanes-Oxley Act som om US GAAP har frångått ett "rule-based" system (Schipper 2003).

Som ett resultat av Enronskandalen har kongressen utlyst ett organ, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), som får spela en av huvudrollerna i Sarbanes-Oxley Act. PCAOB ansvarar för tillsynen och disciplinen av redovisningsbyråer och revisorer i USA. Om revisorer har en oberoende ställning menar Cullinan (2004) att det blir lättare att upptäcka "problemtransaktioner" eftersom objektiviteten tydligare framkommer. Skulle inte reglerna som utfärdas av PCAOB uppfyllas blir revisorerna betalningsskyldiga. Sarbanes-Oxley Act har därför tillkommit för att förhindra att felaktiga finansiella rapporter når intressenterna som ska ta beslut baserat på rapporternas information.

Åsikter om Sarbanes-Oxley Act

Sarbanes-Oxley Act är dock inte fulländad, framhäver Cullinan (2004), eftersom regelverket enbart tar hänsyn till Enronskandalen och tittat på de två sista stegen i modellen som presenterades ovan. Det första steget i modellen har därför uteslutits. Därmed har övriga redovisningsskandaler som skett på senaste tiden ignorerats, såsom WorldCom, där istället det första steget i modellen legat till grund för skandalen.

Även om Reinstein och McMillan (2004) uppmuntrar Sarbanes-Oxley Act anser de att revisorsprofessionen skulle må bättre av att utnyttja den existerande regleringsformen för en utformning av finansiella rapporter. Vidare menar de båda att Andersen egentligen inte behövde någon ny regleringsform utan menar att Andersen inte skulle ha avvikit från tidigare reglering från första början. För att undvika nya skandaler i framtiden, menar Reinstein och

McMillan, att revisorsprofessionen först och främst skulle behöva anamma ett ”back to basic” agerande, med vilket de menar att redovisningsbyråer bör vara mer pålästa och måste ändra på sina värderingar för att framtida redovisningsskandaler ska kunna undvikas.

Sammanfattning

Det viktigast som kan utläsas från detta kapitel är att det finns ett stort behov av att återuppbygga revisorernas integritet. Detta kan göras genom en realistisk och långvarig överenskommelse att bevara oberoendet av revisorsprofessionen och inte bara genom ett retoriskt tillvägagångssätt. Revisionsbyråer kan förlora potentiella klienter genom en sådan överenskommelse men det är priset det får betala för att återuppbygga förtroendet hos allmänheten. Sarbanes-Oxley Act är ett sätt att återuppbygga detta förtroende även om akten dock har en lång väg att vandra.

Cullinan (2004) presenterar en trestegsmodell av revisionsprocessen för att upptäcka missförhållanden i de finansiella rapporterna och applicerar denna modell på Enron. Han kommer fram till att modellen kan brista i olika steg för olika företag och menar att det krävs olika tillvägagångssätt för att förbättra bedrägeriupptäckter. Beth och de Lange (2004) ger en beskrivning av hur informationsasymmetri och det svårfångade förhållandet mellan aktieägare och ledning gjorde att Enron kollapsade. Även den effektiva marknadshypotesen ifrågasätts som ett svagt hjälpmedel i upptäckten av Enronskandalen.

Utifrån Reinstein och McMillan (2004) kan det sammanfattas att om redovisare hade läst sin läxa mer ingående i skolan skulle en redovisningsskandal som Enron kunnat undvikas. Vidare menar de att revisorsprofessionen måste dra sitt strå till stacken och börja lyfta fram mer etiska frågor och ändra sina värderingar. Detta resonemang stöds även av Williams (2004), som lägger skulden på undervisningssystemet vid universiteten och revisorsprofessionen och menar att redovisarna i Enrons fall lade mer tyngdpunkt på de tekniska aspekterna än på det moraliska och etiska uppförandet.

Hayes och Baker (2004) vill visa hur ledningen i Enron kunde använda sig av lagliga redovisningsmetoder för att undgängömma den riktiga ekonomiska ställningen i företaget. Hayes och Baker menar att det finns en inbyggd svaghet med den rådande regleringen på redovisningsområdet.

3.4 Skillnader mellan Sverige och USA

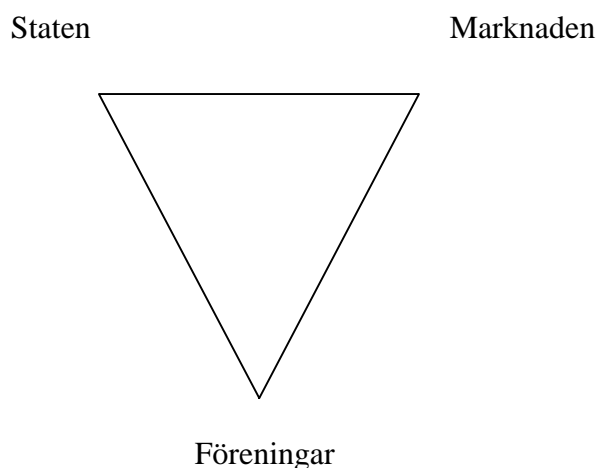
Det går att skilja mellan den anglosaxiska och den kontinentala redovisningstraditionen. Sverige tillhör den senare traditionen, medan USA tillhör den förra. Den anglosaxiska traditionen kännetecknas av att den privata sektorn reglerar normbildningen, det råder stor andel frivillig reglering, redovisningskåren är stark, ett avbildande synsätt och en aktiemarknadsfinansiering. Den kontinentala traditionen kännetecknas av att staten har ett direkt inflytande i regleringen, reglering sker mest i lag, redovisningskåren är svagare, ett legalistiskt synsätt och bankfinansiering (Artsberg 1992, s 80). Edlund menar att den svenska kapitalmarknaden och företagsstrukturen liknar mer den anglosaxiska traditionen, medan kopplingen mellan redovisning och beskattning samt redovisningslagstiftningen mer liknar den kontinentala traditionen. Utformningen av de svenska årsredovisningarna har påverkats av den anglosaxiska traditionen och detta trots att den svenska lagstiftningen har sin grund i den kontinentala traditionen (Edlund 1997, s 41). Sverige har, historiskt sett, haft en inriktning mot att tillgodose statens skatteintresse och borgenärsintresset (Smith 2000, s 77).

3.5 Regleringsmodellen

Inledning

Med detta avsnitt avser författarna att belysa den svårighet som föreligger med att påverka redovisningspraxis. Detta görs genom att diskutera hur olika makter i samhället drar åt olika håll men där olika makter även samarbetar i många avseenden. Normerna som utvecklas ska vara god redovisningspraxis men det bör även finnas någon teori om hur redovisningen utvecklas över tiden, vilket här görs genom en social kontext. Förhoppningen är inte att läsaren ska ta ställning till att någon makt i samhället är bättre än den ena eller den andra utan endast ge en förklaring till att det ena förfarandet kan ersätta det andra genom observationer av verkligheten.

Puxty et al presenterar en regleringsmodell, vilken bygger på Streeck och Schmitters teorier (Puxty et al 1987, s 283). Streeck och Schmitter föreslår att redovisningsregleringen kan ses som ett socialt- och organisationsfenomen som kräver en kritisk uppskattning av dess konstruktion inom de organiserade principerna konkurrensspridning (marknad), hierarkisk kontroll (staten) och spontan solidaritet (föreningar). Inom de tre principerna råder det skillnader som bäst kan förklaras genom att det å ena sidan föreligger motivation och maktintresse inom varje grupp, å andra sidan spänningar och klyftor mellan grupperna (ur Puxty et al 1987, s 279). Puxty et al kritiserar Streecks och Schmitters tre principer i modellen. De menar att helheten av principernas interaktion inte beaktas, utan fokus ligger mer på att presentera tre ideal-principer utan någon dominant princip som kan appliceras i det föränderliga nutida samhället. I Puxty et als studie efterlyser man en undersökning av historiska händelser som sammankopplas med förändringen av redovisningsnormer och dess specifika karaktärsdrag hos varje land (Puxty et al 1987, s 279 ff). En sådan studie skulle behöva vända sig till att titta på det strukturella läget hos normbildare som en del i processen där motsättningarna av den avancerade kapitalismen är hanterad och undanträngd.



Figur 2. Puxty et al 1987, s 283.

Vid en undersökning av redovisningsreglering är institutionerna och deras utövande ett resultat av interaktion mellan grupper. Samtidigt verkar grupperna inom en ekonomisk-politisk struktur som både är förenad och delad av interna motsättningar och spänningar. Puxty et al menar att det inte finns någon enhetlig regleringsmodell för alla regleringsområden (Puxty et al 1987, s 282 och 288).

Liberalism är en extrem form där regleringen bestäms av marknadskrafterna. En annan extrem är legalism, som endast bygger på statliga principer. Eftersom varken marknads- eller statsprinciper kan upplevas i fullständigt enskilda former, utan att det måste råda en mix mellan de två, ligger redovisningsregleringen någonstans mellan de båda ideologierna liberalism och legalism. Det är här den organiserade principen om föreningar kommer in i bilden. Puxty et al menar att föreningar är underordnade marknaden och staten, och där föreningar består av en mix av de två kategorierna (Puxty et al 1987, s 282 f).

Puxty et al kommer fram till att generellt sett, i länder med kodifierade legala system, har marknadsprinciperna begränsad inverkan. Generellt sett finns det regler som möjliggör för revisorsprofessionen att delta, tillsammans med staten, i kontrollmekanismen över finansiella rapporter. I Sverige ser man detta genom bland annat att revisorsprofessionen får delta i BFN. Vidare utövas det en statlig kontroll av inträdet i revisorsprofessionen (Puxty et al 1987, s 287 f).

Motsägelserna i systemet leder, genom den mänskliga medverkan, till missförhållanden och kriser som är utförda och styrda med ofta oförutsägbara effekter. Det finns alltså ingen utstakad process eller konstant tid och rum mellan staten, marknaden eller föreningar som kan lösa de spänningar som uppkommer (Puxty et al 1987, s 288).

Puxty et al menar att man måste analysera redovisningsregleringar och redovisningsinstitutioner i dess sociala kontext av *avancerad kapitalism*, med dess tendens till kriser. Normbildare reproducerar utifrån sin egna sociala kontext, men normbildare är inte självstyrande i sin sociala kontext. Vidare bör studeras möjligheterna för dessa normbildare att anta egna referensramar på så sätt att motsättningarna tas om hand. Respektive lands kultur, historia och erfarenhet gör att länder har olika synpunkter på vad som är acceptabelt, tolerant och känsligt. Puxty et al menar att det inom all normgivning finns motsättningar och det är osannolikt att någon stat har helt konsistenta och samhällsliga institutioner och redovisningsregleringar (Puxty et al 1987, s 289 f).

3.5.1 Teorier om staten

Det finns ett antal teorier om staten, som skiljer sig beroende på att de utvecklats från olika traditioner och tagit olika vägar inom dessa traditioner. Cooper et al betonar tre olika perspektiv.

Det första perspektivet är det *pluralistiska synsättet*, som härstammar från teorin där samhället influerar olika grupper som tävlar om resurser och makt och där makten i sin tur kontinuerligt förflyttas mellan dessa olika grupper (Cooper et al 1986, s 23). Utifrån det pluralistiska synsättet har det utvecklats ett nytt synsätt, *neopluralismen*. Genom detta synsätt hävdar man att trots att det förekommer olika grupper i samhället som tävlar om makten så sker det ingen maktförskjutning. Det är istället vissa grupper som behåller makten i kontroll.

I det andra perspektivet som Cooper et al nämner ligger koncentrationen inom detta perspektiv på rationaliteten i samhället där privat likväl som offentlig byråkrati, där den sistnämnda anses vara mest betydelsefull, främst anses lösa samhällets problem. Staten är inom detta perspektiv den starkaste kraften som anses använda resurserna där det bäst behövs och därmed bidrar till den kapitalistiska utvecklingen (Cooper et al 1986, s 24).

Det tredje och sista redovisningsperspektivet behandlar den klassbaserade staten till sin natur. Perspektivet är enligt Cooper et al intressantast att analysera eftersom det går att dra paralleller till revisorsprofessionen och dess omgivning, och som i sin tur kännetecknas av sitt

kapitalistiska synsätt. Redovisningsperspektivet om staten bygger på marxismen men refereras som "post-marxist" och menar att staten inte gynnar vissa särskilda intressen och är inte besläktad med vissa grupper. Istället menar man att vad staten gör är att beskydda och sanktionera regler och samhällliga förhållanden som redan är förutsatta av den kapitalistiska klassen samt försvarar alla medlemmars intressen i samhället (Cooper et al 1986, s 25 ff).

Inom detta tredje synsätt finns en annan viktig aspekt att titta på, nämligen hur staten i förhållandet till revisorsprofessionen agerar vid en behörighetskris, eller om ni så vill kalla det, legitimeringskris. Med legitimering menas en politisk förordnings förträfflighet som blir erkänd. Definitionen framhäver det faktum att legitimeringen är ett stridbart giltighetspåstående och en legitimeringskris resulterar endast utifrån kapitalismen. Företag kan inte bli fördömda en legitimering eftersom de är artificiellt konstruerade inom ett politiskt klassystem. Företag kan endast existera under kapitalismen medan revisorsprofessionen är halvstatligt fungerad och därför har anspråk på legitimering. Även om professionen kan tilldömas legitimering kan dock staten förändra förordningen för att på så sätt exkludera eller inkludera professionen från den halvstatliga funktionen. Slutsatsen här är att även om det förekommer ett sambandsförhållande mellan professionen och staten kan de båda analyseras var för sig när det gäller frågan om legitimering (Cooper et al 1986, s 25 ff).

Ahrne menar att byråkratin i sig inte är ett maktcentrum som är organiserat, utan det råder oklara maktförhållanden som har att göra med politisk-, juridisk-, administrativ- och ekonomisk makt. Byråkratin måste därför studeras utifrån sin omgivning där det hela tiden sker intressekollisioner. Dock kan byråkratin, ur ett vardagsperspektiv i verkligheten, ses som en självständig kraft (Ahrne 1989, s 28).

Varje stat har olika variationer av roller gällande redovisning och revision. Dessa variationer är en avspiegling av historiska och specifika kännetecken för stat-, marknads- och föreningsprinciper av regleringen i varje enskilt land (Puxty et al 1987, s 288). Detta resonemang stöds även av Ahrne, som menar att nationalstater som sådana har tydliga yttre gränser, men att stater inte kan kontrollera den sociala verkligheten inom landet. I vilken utsträckning den sociala verkligheten kontrolleras, menar Ahrne, handlar hela tiden om en politisk kamp. För att kunna förstå professionen bör miljön, med vilket menas de olika institutionerna som kontrollerar professionen, analyseras och inte ses som en separat del. Olika institutioner och myndigheter med statlig inverkan kan refereras till det gemensamma namnet staten (Ahrne 1989, s 40 f).

Rothstein, som tagit fram en legal-byråkratisk modell, vilken bygger på att medborgarna styrs av precisa regler. Vidare menar han att statens åtgärder är legitima eftersom utfallet kan förutses av medborgaren genom att regelverket är väl känt. Förutsättningarna gällande reglerna i modellen är att de tillämpas av neutrala och opartiska yrkesverksamma tjänstemän. Modellens svaghet är dess inflexibilitet, med vilket menas att precisionen att precisera kriterier för reglerna inte blir tillräckligt hög. Rothstein menar att genom att ge ut regler där medborgarna har en valfrihet att välja och inte tvingas rätta sig efter producenternas service, kan legitimitet skapas. Vidare menar Rothstein att för att den legala-byråkratiska modellen ska fungera, krävs att förhållandena är statiska i samhället (Rothstein 1994, s 128 ff) Nedan sammanfattas Rothsteins tre modeller för politisk legitimitet i genomförandeprocesser – den legal-byråkratiska modellen, den korporativa modellen samt den professionella modellen.

Modelltyp	Byråkrati	Korporatism	Profession
<i>Grund för legitimitet</i>	Generella regler	Intressegemenskap	Vetenskaplig kunskap
<i>Organisering</i>	Hierarkisk	Partssammansatt	Kollegial
<i>Huvudaktör</i>	Ämbetsman	Ombudsman Monopoliserat	Yrkesman Tillämpbar
<i>Förutsättning</i>	Precisa regler	intresse	vetenskap
<i>Positiva effekter</i>	Förutsebarhet	Kooperering av opposition	Vetenskaplig rationalism
<i>Negativa effekter</i>	Inflexibilitet	Dominans av särintressen	Negativ käranda
<i>Beslutstyp</i>	Regeltolkning	Förhandling	Professionell bedömning

Figur 3. Rothstein 1994, s 133.

3.5.2 Marknaden

Kapitalismen har till skillnad från staten ingen tydlig gränsdragning utan bygger på ett ekonomiskt system som inkluderar produktion likväl som försäljning där en vinst genereras på en världsmarknad. Ahrne menar att varken marknaden eller staten, var för sig eller tillsammans, kontrollerar den sociala verkligheten (Ahrne 1989, s 43), vilket även kan utläsas hos Puxty et al. När marknaden har makten över normbildningen, menar Wahlström att istället för en offentlig sektor så förekommer det privata lösningar som innebär att kapitalmarknaden får en allt större betydelse. Redovisningens främsta uppgift blir då att ge investerare beslutsunderlag i form av redovisningsinformation (Wahlström 2000, s 89).

Marknadssamhällen är långt ifrån pluralistiska (se avsnitt 4.5.1), menar Puxty (1993). Dessa samhällen är strukturerade som om att det förekommer viss elit eller klasser med makt och som använder makten för sina egna intressen och dessutom behåller makten i generationer (Puxty 1993, s 78).

Korporatismen kan vara ett användbart hjälpmedel vid en analys av förhållandet mellan staten och de kvasi-reglerande institutionerna (Cooper et al 1986, s 3 ff). Cooper et al menar att staten är beroende av den kapitalistiska processen för sin egen existens eftersom staten är finansierad genom skatter. Det är på grund av detta som den kapitalistiska produktionen får fortskrida, vilket alltså gynnar staten själv (Cooper et al 1986, s 23 ff).

Cooper et al menar att korporatismen tar sin utgångspunkt i idén att olika organisationers intressen kan bli erkända eller beviljas tillståndsbevis av staten och att vissa organisationer därmed kan erhålla ett överlagt monopol inom en yrkeskategori. Det sägs råda en ömsesidig påverkan mellan staten och professionen. Revisorsprofessionen kan ses som en av dessa organisationer och som reglerar den information som ges ut av företag på marknaden. Både staten och professionen kan sägas reglera vilken information som ges ut till investerare genom lagar respektive olika redovisningsnormer (Cooper et al 1986, s 13).

Att försöka tolka förhållandet mellan staten och professionen med hjälp av korporatismen handlar inte enbart om att redovisningen agerar i statens intresse. Olika institutioner och myndigheter inom redovisning kontrollerar individuella revisorer och utlovar en konsistens gällande uppförandet av dessa revisorer och som även ligger i statens intresse. Denna kontroll har dock visat sig vara problematisk på grund av att rekrytering och utbildningen kan se olika ut i samhället vilket många gånger leder till att konsistensen eller samhörigheten, som Rothstein benämner i sin modell ovan, i revisorernas uppförande inte alltid upprätthålls (Cooper et al 1986, s 13 ff). Som alltså visas ovan, har Rothstein tagit fram en modell som

även inkluderar korporatismen och som bygger på att beslut i genomförandeprocesser överlämnas åt en grupp representanter. Det är mot dessa representanter statens offentliga åtgärder riktar sig mot. Den korporativa modellen ovan, menar Rothstein, fungerar inte då gruppen som man vill påverka inte bildat en intresseorganisation som har medborgarnas förtroende eller då det förekommer flera organisationer som konkurrerar med varandra (Rothstein 1994, s 129 ff). Det är även viktigt, menar Rothstein, att intresseorganisationerna får ett slags medbestämmande inom politiken för att få en legitimerad offentlig politik att fungera. Intresseorganisationen bör därför hålla distans till staten och dess medlemmar.

Vid en analys av förhållandet mellan staten och dess kontroll av revisorsprofessionen går det inte att utesluta att det finns svagheter inom korporatismen. För det första antas det att statens intressen till fullo går att identifieras och säkerställas. För det andra antas det att staten är ett kalkyleringsobjekt i den meningen att det går att utläsa inte bara hur mycket kapital som behövs för de statliga intressena, utan även vilken policy som ska tillfredsställa dessa intressen. Sist men inte minst antas det att det enbart är staten som gynnas i förhållandet med revisorsprofessionen, när det många gånger är internationella organisationer som istället gynnas eftersom det även ligger i professionens intresse att upprätthålla ett samarbete över nationsgränsen (Cooper et al 1986, s 22).

Ordet självreglering kan förknippas med sanktioner utarbetade av marknadsplatser där informella normer och påtryckningar vuxit fram. Det är privata organ som huvudsakligen utformat regler och ser till att dessa efterlevs. Organen förutsätts även agera om efterlevnaden inte sköts på ett tillfredsställande sätt. De positiva aspekterna som självreglering för med sig är att mer frekventa och djupare kontroller kan göras jämfört med myndighetskontroller (Korsell och Nilsson 2003, s 114 f).

3.5.3 Föreningar

Föreningar är inte några självklara eller självständiga maktcentra i samhället. Föreningar befinner sig dock, till skillnad från staten och marknaden, närmare människors verklighet. Föreningar kan tillhöra staten eller till stor del finansieras av den, vilket resulterar i att det blir svårt att dra någon gräns även om organisationerna är självständiga och utgör en samhällsenlig kraft (Ahrne 1989, s 43). I Rothsteins modell ovan presenteras "den professionella modellen" och där legitimiteten i genomförandeprocessen består i att staten genom en legitimerad yrkeskår utövar en makt gällande beslutstagandet. Varför staten ger revisorerna att på eget ansvar fatta beslut har att göra med den expertkunskap och utbildning samt etik som professionen innehar. Förhållandet mellan staten, medborgarna och yrkeskåren är dock ofta komplicerad. Detta på grund av att revisorerna är beroende av att staten ger dem monopol i sitt yrkesutövande för att upprätthålla medborgarnas förtroende. Staten är beroende av revisorernas expertkunskap och stöd för att vissa åtgärdsprogram ska kunna genomföras. Medborgarnas förtroende för revisorernas kunskaper är i sin tur viktiga därför att denna kunskap kan användas för att staten ska kunna genomföra vissa välfärdsprogram gentemot dem (Rothstein 1994, s 129). Det kan även finnas en tendens att statligt offentligt anställda försöker utnyttja sin kompetens i olika utredningar för att gynna sina egna intressen och därmed få ökad makt i samhället. Det skulle i så fall existera en ny grupp i Sverige som inte hänger samman med staten utan utnyttjar sin kompetens och samhörighet till människorna i samhället (Ahrne 1989, s 46).

I "professionsmodellen" som är utarbetad av Rothstein kan utläsas att professioner organiserar sig kollegialt (Rothstein 1994, s 133). Jönsson anser att människor aktivt vill påverka redovisningens praxis varför det uppstår intressekonflikter i normfrågor. Jönsson menar därför att det är FAR, som genom den kollegiala lojaliteten, har utarbetat normer för revision

och gett normerna genomslagskraft. Vidare menar Jönsson att företag accepterat normerna som utarbetats av FAR i och med auktoriteten hos dessa experter. När sedan BFN, som är ett partsammansatt organ kom in i bilden skapades förvirring och oklarheter uppstod vilken part som innehar expertkunskapen och vem som lagt den tyngsta grunden för påverkan på normbildningen (Jönsson 1985, s 36). Som framgår av Rothsteins modell, och som även stöds av Jönsson (1985), kännetecknas inte korporatismen av någon expertkunskap utan av en intressegemenskap. På grund av detta har BFN och dess ledamöter svårigheter att uppvisa auktoritet. Auktoritet får den "elit" som är stabil genom att visa på sin kompetens i olika frågor och inom olika redovisningsområden samt upprätthålla denna kompetens över tiden.

Wahlström har utvidgat den regleringsmodell som presenteras ovan av Puxty et al. Wahlström menar att Stockholms Fondbörs, genom RR, bör få en allt större roll gällande regleringen på redovisningsområdet i Sverige på så sätt att börsanalytiker genom de största affärstidningarna bidrar till att stimulera en offentlig debatt inom extern redovisning och att företag, om de bryter mot regler, därmed kan få kritik. Detta är något som företag helst av allt inte vill uppleva, vilket i så fall skulle kunna resultera i att redovisningsskandaler i framtiden undviks. Utifrån detta resonemang, menar Wahlström, kommer marknaden och företag att närma sig varandra och kunskapen om vart samhället är på väg kan åskådliggöras och därmed också vad i redovisningspraxisen som behöver förändras (Wahlström 2000, s 128).

Revisorsprofessionen

Inom revisorsprofessionen existerar en hierarki bland medlemmar där det är eliten inom revisionen som attraherar kapitalet. Denna mindre grupp av professionella redovisare med hög status designar, installerar och övervakar företagens gransknings- och kontrollverksamhet, vilket förklarar varför staten attraherar denna "elit" till olika statliga institutioner på grundval av att de ska förbättra effektiviteten inom redovisningstekniska områden. På så sätt erhåller staten ett så kallat mervärde (Cooper et al 1986, s 12).

Revisorsprofessionen är en omdiskuterad yrkesgrupp. Professionens kompetens är uppbyggd kring en teoretisk kunskapsgrund där yrkespersonerna har en gemensam etik (Ahrne 1989, s 170).

Hermansson menar att professionen kan göra anspråk på rollen som "demokratins väktare" mot folkmakten. Det positiva med en profession är att vissa mål kan uppnås genom att verksamheten tas om hand av individer som, till skillnad från marknaden, slipper ifrån konkurrensen utifrån och slipper inblandning från politiker. Yrkesgruppen säkerställer sin professionalitet genom att den först skaffar sig en gedigen utbildning för att sedan själva ansvara för att verksamhetsregler och kvalitetssäkring upprätthålls (Hermansson 1999). Ett exempel på en sådan yrkesgrupp med hög status är revisorerna. Problemet för denna professionskategori som kan uppstå om denna tar makten över normbildningen i Sverige är att politikerna ändå inte kommer att anamma vad som sker ute i verkligheten. Hermansson menar att det inte är speciellt troligt att de folkvalda någonsin abdikerar, utan fortsätter att hålla ett öga på professionen genom att övervaka dess arbete så att de ej missköter sig. Inte heller tror han att professionen i så fall kommer att vara så pass samstämmig som den idag utgör sig att vara (Hermansson 1999, s 30). Hermansson ser slutligen att det i Sverige börjar gå mot en delegering av makten och kompetensen och att denna delegering kontinuerligt bör omprövas. Konflikter mellan staten, marknaden och föreningar är något positivt i den mening att maktbalanssystemet upprätthålls (Hermansson 1999, s 31).

3.6 Kreugerkraschen och dess betydelse för normbildningen i Sverige

Inledning

Många gånger har förändringar inom redovisningsområdet uppkommit till följd av kriser och skandaler. Ivar Kreuger var en man som kom att orsaka den mest betydande förändringen inom redovisningen efter hans död. I USA ledde Kreugerkraschen till politiska påtryckningar. Man såg över regelverket och krävde att alla börslistade företag var tvungna att systematiskt bli reviderade. Vidare instiftades enhetliga redovisningsprinciper. Författarna vill med detta avsnitt ge läsaren en genomgång av Kreugerkraschen och dess påverkan på Sverige. Det tog närmare tio år till dess att revisorsprofessionen i Sverige återhämtade sig.

Jönsson menar att framfarten av redovisningsregleringen i Sverige endast kan förstås utifrån bakgrunden av Kreugerkraschen år 1932 (Jönsson 1991, s 527).

Kreuger & Toll

Kreuger & Toll var ett svenskt tändsticks-konglomerat¹ som bildades under 1920-talet och ägdes av Ivar Kreuger och Paul Toll. Företaget fick monopol i olika länder på sina tändsticksaskar genom att hjälpa europeiska företag med kapital under tiden efter första världskriget. För att kunna låna ut pengar till de behövande länderna började Kreuger ge ut aktier i USA och Kreuger & Toll blev ett av de största bolagen på den amerikanska börsen (Flesher och Flesher 1986, s 421).

Kreuger blev känd som "Savior of the World". Pengarna han tillstötte länders regeringar var ofta till för humanitära syften och därför upplevde människor Kreuger som en hjälte istället för finansiär (Flesher och Flesher 1986, s 423). Kreuger hade cirka 400 dotterbolag runt om i världen varav många endast existerade på pappret. Många bolag fanns i små europeiska länder i syfte att undkomma höga skatter men en del bolag var med i den bedrägerihärva som kom att utspela sig. Det var dessa mindre bolag som Kreuger visade upp som lönsamma utan att ens blivit granskade av revisorer. Price Waterhouse var den revisionsbyrå som först reagerade på Kreugers räkenskaper genom upptäckten att pengar som på pappret stod under posten kassa istället visade sig vara skulder. Kort därefter tog Kreuger sitt liv (Wallerstedt 2001, s 852). Balansräkningarna visade upp monopolrättigheter som stora tillgångar, även om några sådana rättigheter inte fanns i verkligheten. I takt med att depressionen i USA accelererade kunde inte bolagen visa höga vinster längre varför till slut imperiet fallerade och medborgare världen över fick se sin sista tändsticksask tillverkas av Kreuger & Toll. Kreugerkraschen var ett faktum (Flesher och Flesher 1986, s 424).

Händelser efter Kreugerkraschen

I Sverige fanns det under efterkrigstiden en opinion mot byråkrati och regleringar. Det myntades ett nytt begrepp i Sverige efter Kreugerkraschen, "krängel Sverige" (Ahrne 1989, s 17).

En rad förändringar följde av Kreugerkraschen såsom att socialdemokraterna tog över makten och att revisorsprofessionen såg sin möjlighet att träda fram. Det var professionen som fick strama till tyglarna eftersom det fanns en allmän orolighet bland det svenska folket om

¹ Stor affärsorganisation i vilken många företag som producerar vitt skilda saker ingår. (<http://lexikon.nada.kth.se/cgi-bin/sve-eng>, besökt den 10 december 2004).

ytterligare ekonomisk brottslighet och bedrägerier Det var inte förrän på 1960-talet som kapitalmarknaden tog fart (Jönsson 1991).

Professionen hade inte så mycket att säga till om under efterkrigstiden utan fick nöja sig med att inta en strategi inom lagstiftningsprocessen som staten initierade. Revisorsprofessionen växte fram väldigt långsamt även om den fick en välbehövlig skjuts framåt efter Kreugerkraschen. Professionen stabiliserade sig dock så småningom. Vid tiden när staten fortfarande hade makten uppstod det en pakt mellan arbetsmarknaden och industrin, som gjorde att lönsamma företag kunde finna kapital genom självfinansiering. Detta ledde till att redovisningen mer eller mindre blev en fråga om skatter (Jönsson 1991, s 539).

Olika välfärdsprogram tvingade sedermera staten att uppta stora summor kapital från marknaden vilket gjorde att den finansiella sektorn utvecklades och en aktiemarknad växte fram. Marknaden var vid denna tid den grupp som hade den största makten inom normbildningen. Så länge som marknaden var effektiv var privata lösningar ett förstahandsalternativ. Revisorsprofessionen anpassade sig till staten när den hade makten över normbildningen just efter Kreugerkraschen, men även till marknaden när den tog makten genom att en kapitalmarknad växte fram. Detta skedde genom att en lobbyverksamhet av god redovisningssed utvecklades och resulterade i att FAR började ge ut rekommendationer (Jönsson 1991, s 530 och 532). Praktiskt taget under hela 1960-talet visade staten ett stort intresse för näringslivet och många utredningar tillsattes. Demokratins princip om den politiska jämlikheten mellan medborgarna hotades av korporatismen och intresseorganisationerna ökade i sin medverkan i den centrala förvaltningen. Staten höll sig i bakgrunden och lät istället den korporativa avtalsstrategin värna om samhällets intressen (Lewin 1991, s 68 ff).

Runt 1970-talet fick den finansiella affärsjournalistiken fäste i Sverige och många journalister kom att bli auktoriteter inom redovisningsområdet. BFN inrättades som statlig myndighet år 1976 och BFN fick som uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed. BFN blev hårt kritiserad många gånger och staten börjar mer och mer förlita sig till FAR:s rekommendationer som sågs som den bästa lösningen för att komma tillrätta med redovisningsproblemen. Ett redovisningsorgan som var marknadsorienterat, BFN, och ett redovisningsorgan som var professionellt, FAR, började således samarbeta och fler regler kom att utvecklas inom redovisningen (Jönsson 1985, s 42 ff). Det korporativa systemets glansdagar utmärkte sig i något som Lewin kallar för "mognadsperioden" och varade mellan åren 1935-1970, medan "nedgångsfasen" för korporatismen utmärks mellan åren 1970-1990 (Lewin 1991, s 101).

Puxty et al finner att influenser från både marknad, stat och samhälle, i associationsform, finns i Sverige. Puxty et al menar att det relativt direkta engagemanget av staten i Sverige gällande redovisningsregleringen leder till att korporatismen bäst beskriver redovisningsreglering (Puxty et al 1987, s 285 och 287).

Sammanfattning

Även om Ivar Kreuger och Kreugerkraschen har blivit negativt omtalad och bidragit till den största bedrägeriskandalen historiskt sett i Sverige, har Kreugerkraschen bidragit med något positivt i den mening att redovisningsregleringen har förbättrats. Vad som kan urskiljas från den här historiska sammanfattningen av normbildningens framväxt i Sverige är att lagstiftarnas huvuduppgift har varit att tillgodose intressentgruppers skyddsbehov. Branschorganisationer, som bildats genom revisionsbranschens frammarsch, har gått på samma linje som lagstiftningen för att utarbeta en yrkesreglering som är etiskt rättvis.

I fallet med Kreuger kan spår av en regleringsmodell åskådliggöras och modellen innehåller tre typer av regleringar: staten, marknaden eller föreningar. Dessa har under olika tidsperioder haft olika inverkan på normbildningen i Sverige.

3.7 Revisorsyrkets framväxt i Sverige

Inledning

Författarnas syfte med det här avsnittet är att ge en historisk bakgrund till revisorsrollens framväxt samt uppkomsten av de regler som styr revisorernas yrkesverksamhet. Vidare är förhoppningen att ge läsaren en förståelse till hur redovisningspraxis har utvecklats i Sverige genom att beskriva strukturförändringen inom revisorsprofessionen.

Man kan gå tillbaka till 1200-talet i Italien för att spåra det första tecknet på revision. I Sverige visade sig revisionsyrket på 1600-talet, då man i Norrland började tilldela personer ansvarsfrihet i samband med tjärhandelskompanier. Det var dock inte förrän år 1848, genom att ABL infördes, som det blev krav på revision (Diamant 2004, s 33 och 35).

I och med instiftandet av 1895-års aktiebolagslag växte en professionell kår fram i Sverige. Det bestämdes att företag skulle ha en eller flera revisorer och som skulle röstas fram av aktieägarna på det årliga mötet. Revisorerna som tillsattes hade ofta en god relation till ledningen men hade egentligen inte så speciellt goda kunskaper inom revision att felaktigheter kunde undvikas. Som en följd av detta uppstod därför många bedrägerier under denna tid (Wallerstedt 2001, s 847). Inte lång tid härfter tillkom SRS som bestod av ett åttiototal personer. Det var inte förrän i 1910-års aktiebolagslag som kravet kom på en oberoende revisor till bolaget. Även den uppgiften att sköta bokslutsarbete tillgavs revisorn för att på så sätt ta hänsyn till utomståendes intressen (Diamant 2004, s 33 ff). År 1912 auktoriserade Sverige sina första sex revisorer efter att kraven om att vara minst 25 år, vara oberoende samt ha genomgått en examen från Handelshögskolan i Stockholm (Flower 1994, s 183 ff). Dessa krav på en auktoriserad revisor bidrog till revisorsprofessionens långsamma utveckling. Vidare fick därför ett litet antal auktoriserade revisorer granska ett stort antal företag på marknaden (Wallerstedt 2001, s 848). År 1919 utsågs den först revisorsnämnden, som var central, och som skulle sköta tillsynen och ansvaret av auktorisationerna. Beteckningen för godkända revisorer tillkom år 1930 och kraven för dessa var inte lika höga som för auktorisationen. Stickprovskontroller genomförda av revisorer utvecklades allt mer och metoden tillkom på grundval av att den interna kontrollen av bolagen begränsade en fullständig granskning (Diamant 2004, s 37).

Fram till och med 1920-talet hade Tyskland stor påverkan på Sverige men allt eftersom svenska företag växte fram på marknaden började Sverige influeras av USA. En önskan många företag i Sverige hade vid den här tiden var att få rådgivning i deras sätt att sköta sin organisation, och då framförallt redovisningen. Detta var de första tecknen på en konsultbyrå i Sverige och som sedermera utvecklade sig till att även inkludera revisionsbyråer (Wallerstedt 2001, s 849 f).

Efter Kreugerkraschen år 1932 tillsatte den svenska regeringen Price Waterhouse att revidera Kreugers bolag i Sverige. På den här tiden var de auktoriserade revisorerna inte tillräckligt många i Sverige, varför Price Waterhouse fick hämtas in från USA för att hjälpa till. Det visade sig att revisorerna i Kreugers bolag inte hade varit oberoende, vilket ledde till att

revisorsprofessionen fick dåligt rykte och man började ifrågasätta revisorernas yrkesverksamhet. En intensiv debatt startades som involverade både utomstående personer och personer inom revisorsprofessionen (Wallerstedt 2001, s 852).

Vidare innebar Kreugerkraschen att skyddet för ägarna och borgenärerna skärptes. Trots att antalet auktoriserade revisorer vuxit från att ha varit sex stycken år 1912 till att bli femtionio år 1932, fick 1910-års ABL mycket kritik. Kritiken grundade sig på revisorernas bristande oberoende och det var uppenbart att den största delen av revideringen av företag fortfarande sköttes av icke- kvalificerad arbetskraft. Sveriges största redovisningsbyrå åren 1932-1950 var "the Auditing department at the Industrial Office" och som hade stor betydelse för revisorsprofessionens framväxt i Sverige (Wallerstedt 2001, s 850). Kraven ökade och 1944-års ABL tillkom som en följd av utvecklingen. Jävsreglerna utvidgades och revisorn var tvungen att ta hänsyn till och bevaka alla bolagsintressenterna (Diamant 2004, s 39). Ett utskott bildades även år 1941 för att se över principerna om disciplinären (Flower 1994, s 184). 1944-års ABL ansågs inte tillräcklig varför 1975-års ABL var ytterligare ett steg man tog för att tillgodose alla bolagets intressenter och se till att revisorn inte ingick i några jävsförhållanden (Diamant 2004, s 39).

Tidskriften Balans som upprättades år 1975 av FAR har fått stor betydelse för redovisningens utveckling (Flower 1994, s 184 ff).

Tillsynen av revisorer kom att bli allt viktigare i och med den nya aktiebolagslagen år 1975. Det stod och vägde mellan att staten skulle sköta tillsynen eller att en privat organisation skulle ha ansvaret. Till slut blev det staten som skulle utöva tillsynen efter att ha sneglat på internationella lösningar. Kommerskollegium fick uppgiften att se till att revisorerna rättade sig efter uppställda regler (Diamant 2004, s 40).

År 1960 förändrades det svenska redovisningssystemet genom influenser från Storbritannien och USA. Storbritanniens och USAs sätt att se på redovisning skiljde sig markant från den tyska traditionen som Sverige haft som föregångsland tidigare. Det blev mer fokus på redovisningskvaliteten så att investerare skulle känna sig bekvämare vid beslutsfattandet utifrån de finansiella rapporterna. Ett större antal redovisningsnormer växte fram som initierades från universitetsvärlden och dess kompetens. Denna period runt 1960-talet sägs vara början på redovisningsregleringen i Sverige (Flower 1994, s 186).

Under 1970-talet expanderade redovisningsdebatten i Sverige och regleringen inom området institutionaliserades. FAR sågs som en självständig organisation som endast respresenterade revisorer, varför BFN inrättades genom staten. BFN sågs som neutral eftersom medlemmar kom från olika inriktningar i samhället såsom exempelvis universitetet, FAR, skattemyndigheter, företag samt i det hänseende att staten var grundaren. På grund av BFN:s struktur som intresseorganisation ansågs att en lobbyverksamhet blev uppbyggt i samhället och att redovisningsdebatten därför blev nedtonad. Statens makt i samhället försvagades under 1970-talet på grund av oljekriser och det faktum att socialdemokraterna förlorade makten för första gången på 40 år (Flower 1994, s 186 f).

Under 1980-talet gav inte BFN ut många normer och utvecklingen gick mer och mer mot ett internationellt regelsystem. Företagen var positiva och menade att de var tvungna att konkurrera med andra internationella företag medan FAR argumenterade för att hitta andra lösningar. Konflikten resulterade i att RR bildades genom staten, FAR och SI varav representanter från alla tre sitter med i RR. Detta är ännu ett tecken på att staten aldrig riktigt förlorar sin makt i samhället (Flower 1994, s 190). Fram till 1980-talet hade revisorernas arbete främst varit att systematiskt granska men under mitten av 1980-talet förändrades

således revisionsbranschen och det var främst de större byråerna som bedrev denna utveckling. Det blev mer fokus på risk i verksamheten och de fel som kunde uppstå. Utvecklingen har fortsatt under 1990-talet och en revisionsriskbedömning är fortfarande i fokus hos revisorerna, dock ska granskningen ta utgångspunkt i principerna om vilka risker och kontrollrisker som ligger för hand (Diamant 2004, s 40).

Marknaden fick mer makt i samhället i och med den högre finansiella aktiviteten med avregleringar på många olika håll i Sverige. Skattereformen under 1990-talet bidrog vidare till att marknaden befäste sin position som makthavare. Dock ska det tilläggas att staten alltid varit med i maktspelet och influerat samhället och aldrig egentligen försvagats avsevärt till skillnad från många andra länder (Flower 1994, s 187 ff).

Johnson presenterar en av de mest utvecklade teorierna kring revisorsyrkets framväxt i samhället. Han fokuserar på förhållandet mellan producenten (redovisaren) och konsumenten (företagen och dess användare) och de spänningar och osäkerheter däremellan som kan uppstå. Johnson ger förslag på hur dessa påfrestningar kan lösas upp och menar att redovisningen inte rättar sig efter den ”professionell stil” av lösning som involverar redovisaren, som är den som definierar kundens behov, och på vilka sätt dessa behov levereras. Istället menar Johnson att det är kunden som definierar sina egna behov och använder ordet ”företagsbeskyddarskap” samt på vilket sätt dessa behov går till mötes. Vidare anser Johnson att staten är en viktig aktör och förlikare för att lösa producent/konsument förhållandet inom redovisningsyrket (ur Cooper et al 1986, s 9).

Tidigare forskning om redovisning illustrerar en bild av en redovisningsprofession som har växt fram genom samhällsenliga och ekonomiska påtryckningar. Professionen är således ett svar på att en föränderlig miljö har ägt rum och ses som en tillgång för en nation. Det finns inga bevis på att det förekommit några konflikter mellan olika behov i samhället. Cooper et al menar att revisorsprofessionen är privilegerad genom att de förväntas fullfölja viktiga sociala funktioner i samhället. Vidare anses professionen ges frihet att inta en monopolistisk ställning på arbetsmarknaden och därmed erbjuda hög status och belöningar åt dess medlemmar. Detta förfarande kan ses som en slags självreglering (Cooper et al 1986, s 8).

Sammanfattning

Under perioden 1912-1999 har en revisorsprofession gradvis utvecklats i Sverige. En institutionell miljö i Sverige har bidragit till den här utvecklingen. Olika metoder har kontinuerligt utvecklats inom revisorns yrkesutövande inom de ramar som utgjorts av de etiska reglerna inom redovisningsområdet. Från att revisorns uppgift enbart har varit att granska varje enskild transaktion i räkenskaperna, har rollen förändrats mer och mer till att genom urval av vissa betydande poster granska de mest relevanta och betydelsefulla posterna. Detta förfarande har varit ganska naturligt i och med att posterna har utvidgats och det varit tidsmässigt omöjligt för revisorerna att systematiskt granska varje post.

3.7.1 Regel- och kontrollsystem

RN instiftades år 1995 och efterträdde Kammarkollegium som funnits sedan 1970-talet. I och med anpassningen till EG:s åttonde direktiv instiftades RevL år 1995. Kraven på revisorns oberoende har hela tiden utvecklats och från och med januari år 2002 har det tillkommit en ny RevL, vilken innehåller den så kallade oberoendeanalysen.

Övervakning sker inte enbart i syftet att öka samhällets inkomster och minska dess utgifter utan för att rättsordningen och legitimiteten ska upprätthållas, vilket i sin tur stärker

demokratien och välfärden. Det är viktigt att myndigheter, genom legitimitet, sätter upp tydliga men inte nödvändigtvis allt för tuffa regler samt genom dialog förbättra eller återuppbygga förtroendet för regelsystemet. De flesta forskare är dock på det klara med att mer ingripande åtgärder bör tas i bruk om inte regelefterlevnad görs och om inte mjukare metoder är tillräckliga (Korsell och Nilsson 2003, s 16 ff).

Det har betydelse hur myndigheter utformar sin kontroll för att påverka den sociala motivationen och regelefterlevnaden. De skadeverkningar som följer av att företagen inte följer regelsystemet är omfattande. En mer samförståndsbetonad strategi med dialoger och samarbete men även användande av strängare metoder om nödvändigt från myndigheters sida leder till större regelefterlevnad (Korsell och Nilsson 2003, s 42). Rothstein menar att det måste finnas ett formellt regel- och kontrollsystem på grund av att verksamheter är demokratiskt beslutande samt för att medborgarna annars enbart måste rätta sig efter de offentligt anställdas åsikter. Vidare betonar han dock att ett för regelstyrt kontrollsystem kan verka hindrande på den professionalism som önskas i verksamheterna och hindra dess utveckling efter hänsynstagande till medborgarnas behov. Den ofta positiva kreativiteten i verksamheterna skulle även missas. Inom den offentliga politiken finns det således inget enkelt sätt att lösa den klassiska regelstyrningen eftersom det hela tiden finns de som försöker hitta genvägar i regelsystemet likväl de personer som försöker tillsluta luckorna (Rothstein 1994, s 117).

3.8 Offentlig debatt

Jönsson menar att det inte är tillräckligt att enbart besitta en hög kompetens för att få auktoritet, utan att övertygelsen och förmågan att skapa övertag i debatter måste till. Sverige är ett litet och homogent land varför "eliten" därför endast består av ett mycket få antal personer (Jönsson 1985, s 48 f).

En konsekvens av att det inte finns en offentlig debatt är att normgivningen i Sverige lätt kan drabbas av skandaler. Ett alternativ är att normbildningen utsätts för omfattande påfrestningar, då det kan vara problem för normbildningen att anpassa sig till de nya förutsättningarna (Wahlström 2000, s 211).

4 Empiri

Inledning

I detta kapitel presenteras resultatet av dokumentanalysen samt intervjuerna. Ett par av respondenterna har valt att vara anonyma, varför författarna inte har skrivit ut namnen. Empirin är uppdelad i tre delar: RN, dokumentstudien samt intervjuer. Tillhörande frågeformulär och intervjubrev återfinns i bilagorna 1 och 2.

4.1 Revisorsnämnden

Verksamhetsindelning

RN:s verksamhet är indelad i fyra olika områden: examinationsverksamhet, godkännande/auktorisering/registrering, tillsyn samt internationella kontakter. RN:s tillsynsverksamhet är indelad i de tre delområdena systematisk och uppsökande tillsyn (SUT), förhandsbesked samt disciplinären (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 1).

RN ska bland annat utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över registrerade revisionsbolag och revisorer (Revisorslag (2001:738) 3 §). RN är en tillsynsmyndighet som utövar tillsyn över landets cirka 4 200 godkända och auktoriserade revisorer och cirka 80 revisionsbyråer (RN:s hemsida, www.rn.se, besökt den 3 december 2004). RN ska även pröva disciplinära frågor och andra åtgärder mot registrerade revisionsbolag och revisorer samt ha ansvar för att god revisions- och revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (Revisorslag (2001:738) 3 §).

RN:s sammansättning

Nämnden består av ordföranden och åtta andra ledamöter. Ordföranden och vice ordföranden ska vara jurister och ha erfarenhet från domarbanan, medan de andra ledamöterna ska vara godkända eller auktoriserade revisorer (Förordning (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden, 2-3 §§). Det är regeringen som utser ordförande, ledamöter och ersättare för bestämd tid (Förordning (1995:666) med instruktion för Revisorsnämnden, 10 §).

Tillsynsverksamhet

Tillsynen sker av RN, som är ett statligt organ, även om revisorerna yrkesmässigt går efter FAR:s god revisorssed i deras yrkesutövning. FAR är ett privat organ. Normeringen är alltså privat men tillsynen är statligt implementerad (SOU 2002:14, s 64. www.regeringen.se. Icke-offentlig normering, besökt den 12 december). Underrättelser eller anmälningar som resulterat i disciplinären under år 2003 omfattar ungefär 2,2 procent av Sveriges revisorer, vilken är en procentsats som inte avviker nämnvärt från tidigare år (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 7).

Det framgår bland annat att det är av stor betydelse att nämnden ingriper mot revisorer som sätter sitt oberoende på spel (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 4).

Handläggningstiden skiljer sig åt och för 65,5 procent av alla ärenden är handläggningstiden mindre än ett år och mer än 20,7 procent av alla ärenden handläggs under längre tid än 18 månader.

RN tar i sin årsredovisning från år 2003 upp vilka ärenden som fått mycket uppmärksamhet. Nämnden konstaterar att den vanligaste överträdelsen är brist i dokumentationen och otillräckliga revisionsinsatser. Det framgår vidare att ”ett problem som fått fortsatt stor uppmärksamhet är det oberoendehot som består i att vissa revisionsföretag utöver revisionsuppdragen tillhandahåller konsulttjänster till sina revisionsklienter” (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 6). RN har tittat närmare på oberoendehotet i SUT-projektet avseende konsultuppdrag (se tabell 7 i RN:s årsredovisning, punkt 5). Av tabell 7 punkt 5 framgår det dock att inte av inga ärenden öppnades, 5 avslutades och att inga av dessa ledde till någon disciplinär åtgärd. Det framgår vidare att RN under året har gjort ett vägledande uttalande om på vilket sätt oberoendeanalyser ska dokumenteras. Anledningen till detta är att RN har uppmärksammat att det råder oklarhet om hur den så kallade analysmodellen ska tillämpas på fristående rådgivning och på vilket sätt revisorn ska dokumentera oberoendeanalysen. RN menar vidare att ett förhandsbesked av ”stor betydelse” har avgetts under året. Det gäller ett fall rörande en av AP-fonderna. RN poänterar att den genomsnittliga kvaliteten har varit betydligt lägre i gruppen av revisorer som inte är medlemmar i FAR eller SRS (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 7).

RN finansierar sin verksamhet genom avgifter, exempelvis årsavgifter och ansökningsavgifter. Under åren 2001 till 2003 gick RN med vinst i tillsynsverksamheten, även om intäkterna och kostnaderna var ungefär lika stora (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 1).

Disciplinärende

Disciplinärendena är konstruerade på så sätt att det först, utifrån RN:s perspektiv, görs en sammanfattning om bland annat vem som är anmälare och varför denna person eller myndighet har anmält revisorn eller revisionsbolaget till RN. Detta följs av en framställning av sakförhållandena. Utdrag av revisorns eller revisionsbolagets yttrande framkommer också av disciplinärendena.

Disciplinära påföljder

Av Revisorslagen 32 § framgår att om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på något annat sätt agerar oredligt ska godkännandet eller auktorisationen upphävas. För det fall att det finns förmildrande omständigheter kan varning istället utfärdas. Om en revisor åsidosätter sina skyldigheter på ett annat sätt som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsbolag, får det utfärdas en varning. Erinran kan meddelas om RN finner detta tillräckligt. För det fall att omständigheterna är försvårande får auktorisationen eller godkännandet upphävas. Varning och erinran får inte meddelas om det gått fem år mellan det som läggs revisorn till last och revisorn får underrättelse.

Effekterna av RN:s uttalanden

RN menar att nämndens uttalanden disciplinärenden eller i annan form blir en del av den goda revisorsleden och får därmed ”stor effekt på utvecklingen inom revisorsområdet”. Vidare menar RN att alla revisorer ”ser mycket allvarligt även på den lindrigaste disciplinära åtgärden erinran” och att revisorskåren följer de uttalanden som görs i disciplinärendena (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 7).

Systematisk och uppsökande tillsyn

För år 2003 har RN:s åtgärd varit upphävande av godkännande eller auktorisation, av vilka fem initierats genom SUT. Av alla SUT-ärenden som avslutades under år 2003 ledde 30 procent till disciplinärenden och denna procentsats överensstämmer med tidigare år. De revisorer som blir utvalda för SUT väljs efter en särskild riskbedömning. RN konstaterar att liksom andra år har ett antal revisorer själva avsagt sig sitt godkännande eller sin auktorisation sedan RN inlett en SUT-granskning av en specifik revisor (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 7).

RN har begränsat med tid och resurser till att ta egna initiativ till granskning, även om dessa dock har ökat med tiden från verksamhetens början i juli år 1995. RN hade i början av dess granskningsverksamhet ett jämnt fördelat antal anmälningar som initierades av egna initiativ, anmälningar från Skattemyndigheten samt anmälningar från allmänheten (ofta från klienterna). Idag är hälften av ärendena egeninitierade, vilka görs utifrån en riskanalys där faktorer såsom tidigare anmälningar mot revisorn, utbildningsbrister osv. (SOU 2002:14, s 100. www.regeringen.se). Att just dessa ärenden har ökat visar på att RN har förstärkt sin legitimitet.

Samarbete med andra organ

Om det i en SUT-utredning upptäcks ett missförhållande överförs ärendet till ett disciplinärende. Disciplinärenden initieras annars genom anmälningar eller underrättelser från myndigheter, intressenter, klienter eller på RN:s egna initiativ till följd av att RN uppmärksammat fall i media (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 1).

Under år 2003 har RN träffat avtal om kvalitetskontroll med FAR och SRS, vilket innebär att den föreningsadministrerade kvalitetskontrollen kvalitetssäkras och granskas av RN. FAR och SRS ska anmäla till RN de revisorer som har kvalitetsbrister eller finner regelbrott att det kan leda till upphävande av godkännandet eller auktorisationen (Revisorsnämndens årsredovisning 2003, s 7).

RN som uttolkare av nya regler

Även om RN har tryckt på för en utveckling av revisorsregler, har RN dock överlåtit utvecklingen av redovisningen i praktiken, eller metodiken, till revisionsbranschen (Diamant 2004, s 40).

Diamant menar att det finns två typer av uttalanden i RN:s praxis gällande den goda revisorsseden. Det första fallet är då RN är uttolkare av redan praxis som redan existerar men inte är kodifierad. Det andra fallet är när RN gör uttalanden som förändrar rättsläget och på så sätt skapar en ny regel som man ska rätta sig efter (Diamant 2004, s 257 f).

För att öka sin legitimitet i beslutsfattandet kan tillsynsmyndigheter använda sig av flera olika metoder. En metod är att samarbeta med andra myndigheter, en annan att utnyttja professionella bedömare. En tredje och sista metod för att skapa legitimitet är att skapa egna utredningsrutiner (Ahrne 1989, s 170).

Åsikter om RN:s disciplinära påföljder

Prop. 2000/01:146, ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet”, handlar om att lagen (1995:528) om revisorer ersätts med en ny revisorslag. Av propositionen framgår att RN i fortsättningen ska ge disciplinära meddelanden mot revisorer som uppsåtligt gör orätt i sin revisionsverksamhet (Prop. 2000/01:146, s 2).

Vid behandlandet av Revisorslagen 32 § har remissinstanser haft möjlighet att uttala sig. Det framgår av propositionen att det från remissinstanserna inte förts några invändningar och utredningens förslag har tillstyrkts. Det framgår dock att en del remissinstanser har eftersökt ett tydliggörande gällande i vilken omfattning disciplinåtgärder kommer att vara möjliga (Prop. 2000/01:146, s 46).

4.2 Dokumentstudien

År	Tot beslut gällande oberoende	Skm	SUT	Kfm	Borgenär	Konkursförv.	PRV	okänt	RN	Tot anmäl.
1995	1								1	1
1996	5	1						3	1	5
1997	11	8					1	2	2	13
1998	7	2						2	3	7
1999	15	5	6	1	1	1	1	1	3	19
2000	17	6	4					5	4	19
2001	14	2	11					2	1	16
2002	8	2	5					1	2	10
2003	8	3	3					2		8

Tabell 1. Tabellen visar vilka som har anmält revisorer till RN från juli år 1995 till år 2003 samt totala anmälningar per år. Vidare åskådliggörs hur många disciplinärenden RN varje år har beslutat om angående revisorers oberoende.

Det är endast i ett fåtal fall som ett disciplinärende endast berör revisorns oberoende. Oftast ingår det flera missförhållanden i ett och samma disciplinärende. De gånger som ett disciplinärende endast handlar om revisorns oberoende har påföljden oftast blivit en erinran. Ju fler missförhållanden som är inblandade, desto strängare påföljd erhålls.

Antal avgjorda disciplinärenden totalt	
1995/96	174
1997	174
1998	166
1999	150
2000	197
2001	145
2002	147
2003	145
Totalt:	1298

Tabell 2. Tabellen visar RN:s totala antal avgjorda disciplinärenden, även de ärenden som inte lett till någon påföljd (Underlaget till tabell 2 är erhållet genom mejl från Leena Collins på RN).

År	Godkänd	Auk	Rev. bolag	Totalt
1995			1	1
1996	2	2		4
1997	7	3		10
1998		6	1	7
1999	10		1	11
2000	9	2	2	13
2001	4	4		8
2002	3	3		6
2003	2	4		6

Tabell 3. Tabellen visar huruvida revisorn som anmäls till RN är godkänd, auktoriserad eller om det rör sig om ett revisionsbolag.

År	Erinran	Varning	Upphävande	Totalt
1995	1			1
1996	1	3	1	5
1997	4	4	3	11
1998	3	4		7
1999	4	8	3	15
2000	7	10		17
2001	1	11	2	14
2002	2	4	2	8
2003	2	5	1	8

Tabell 4. Tabellen visar påföljden av RN:s beslut i disciplinärenden från och med år 1995 till och med år 2003. Av dokumentstudien framgår att när det blir ett upphävande av godkännandet eller auktorisationen ingår oftast flera olika sorters överträdelse förutom oberoendet. I de allra flesta fallen rör disciplinärendena så kallade enmansrevisorer.

År	Godk	Aukt	R.bolag	Totalt
1995/96	26	17	1	44
1997	30	21	1	52
1998	32	29	1	62
1999	0	18	1	59
2000	51	20	2	73
2001	36	29	0	65
2002	29	19	1	49
2003	17	32	1	50

Tabell 5. Tabellen visar RN:s totala disciplinärenden som har lett till påföljd. Vidare åskådliggörs totala påföljder fördelat på godkänd revisor, auktoriserad revisor samt revisionsbolag (Underlaget till tabell 5 är erhållet genom mejl från Leena Collins på RN).

4.3 Intervjuerna

4.3.1 Redovisningsskandalerna

Effekten av redovisningsskandalerna på revisorns arbete

Canerholm på Deloitte menar att redovisningsskandalerna har inverkat på revisorns arbete genom tillkomsten av den nya revisionsstandarden. Numera sker en större detaljreglering än för några år sedan. Influenser kommer från den amerikanska lagstiftningen, såsom Sarbanes-Oxley Act (Telefonintervju den 3 januari 2005). Wallin på BDO anser att redovisningsskandalerna påverkat allas medvetande om nyttan med revision. Till följd av redovisningsskandalerna har revisionsbyråer gällande frågor kring revisorns oberoende blivit mer försiktiga (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Revisionsbyrå A anser inte att redovisningsskandalerna påverkar revisorns dagliga arbete. Dock tror Revisionsbyrå A att en del klienter är mer benägna att anmäla revisorer till RN för att på så sätt skaffa sig underlag till en framtida skadeståndsprcess (Telefonintervju den 4 januari 2005). Redovisningsskandalerna har, enligt Svedin från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, haft en oerhörd påverkan på revisorernas arbete. Revisorerna har verkligen fått se över sin makt (om man nu kan kalla det makt menar Svedin). Det har även blivit väldigt mycket mer administration i revisorns arbete. Detta på grund av att samma regler nu har ställts upp för små företag efter skandalerna som inte innan krävde så mycket pappersarbete och krav från högre institutioner, exempelvis RN. Detta leder i sin tur till att klienterna får betala mer för det ökande antalet debiterade timmar (Telefonintervju den 4 januari 2005). Olofsson på Ernst & Young menar att en följd av redovisningsskandalerna är att revisorns trovärdighet har fått sig en törn. I praktiken så har skandalerna lett till kompletteringar i arbetsmetodiken på Ernst & Young. Vidare bär den nya redovisningsstandarden spår av skandalerna (Intervju via mejl den 15 december 2004).

Redovisningsskandalerna har, enligt Wykman på Skatteverket, påskyndat förändringsprocessen och skapat acceptans om behovet av att skilja mellan kontroll och konsultation (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Effekten av redovisningsskandalerna på RN:s praxis

Samhället har, enligt Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, genom redovisningsskandalerna påverkat revisorernas arbete genom att exempelvis fler stickprovsundersökningar har gjorts av RN (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Humble från KPMG menar att Enron har påverkat RN:s praxis. Från det att Enron blommade ut har mycket skärpts. Mycket har sitt ursprung i amerikanska Sarbanes-Oxley Act. Humble kan dock inte säga om detta även gäller för revisorns oberoende, då RN redan före Enronskandalen var strikt med att upprätthålla revisorns oberoende. Humble menar att RN möjligen har stärkt sin position gällande byråjäv till följd av Enron (Telefonintervju den 3 januari 2005). Wallin på BDO menar att RN inte ska påverkas av den opinion som kom fram vid Enronskandalen. Just gällande revisorns oberoende har RN redan före skandalernas tid varit alerta (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Canerholm på Deloitte menar att redovisningsskandalerna har påskyndat lagstiftningen i Sverige, men redovisningsskandalerna är inte anledningen till lagstiftningen. Mycket av den

lagstiftning vi har idag var redan före Enron på gång inom EU (Telefonintervju den 3 januari 2005).

4.3.2 Stickprovsundersökningar

Stickprovsundersökningar är en del av revisionsarbetet i samband med uppföljning av rutiner och intern kontroll. Omfattningen av stickprovsundersökningar i revisionsarbetet har sedan år 1995 varit oförändrad. För det fall att det inte skulle finnas någon tid till stickprov anser Olofsson på Ernst & Young att revisionen är dåligt planerad och väsentligheten lagts på fel område (Intervju via mejl den 15 december 2005).

Skatteverkets revisionsverksamhet kan i sig beskrivas, enligt Wykman, som stickprovsartad i så måtto som att den endast drabbar ett begränsat antal företag under en viss given tidsperiod. Vad gäller urval av företag som blir föremål för revision har det stickprovsmässiga elementet snarast minskat genom att revisionerna allt mer inriktats på speciella företeelser valda utifrån analysmodeller för risk- och urvalshandling. Vid skattekontrollen väljs revisionsobjekten med avseende på kontrollvärda företag, företeelser och branscher och inte utifrån önskemålet att kontrollera revisorer som omfattas av RN:s tillsyn (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Vid Bolagsverkets granskning upptäcks, enligt Näslund på Bolagsverket, vissa formella brister i räkenskapshandlingarna som Bolagsverket underrättat bolaget om. Det kan gälla exempelvis att fastställelseintyg saknas eller att aktiekapitalet inte är angivet etc. Bolagsverket underrättar bolagen om ca 10 000 brister per månad. Detta är dock i huvudsak brister av annan karaktär än ”redovisningsskandaler”. Det sker både total- och stickprovsgranskning av Bolagsverket. Bolagsverkets roll är inte att upptäcka ”redovisningsskandaler”, då Bolagsverkets granskning är av formell natur (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

4.3.3 Disciplinären den hos RN

Underrättelser

Wykman på Skatteverket anför att ett disciplinären hos RN kan initieras av en underrättelse från SKV. Missförhållanden framkommer, enligt Wykman på Skatteverket, i regel som ett resultat av iakttagelser vid skatteverkets kontrollverksamhet (Intervju via mejl den 4 januari 2005). Av 31 § revisorslagen (2001:883) framgår att om SKV i fråga om en revisor eller ett registrerat revisionsbolag uppmärksammar någon omständighet som kan vara av betydelse för Revisorsnämndens verksamhet ska verket underrätta nämnden. Detta gäller dock inte omständighet som verket fått kännedom om i verksamhet enligt lagen (1977:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. RN skickar underrättelsen från SKV till berörd revisor för yttrande. Yttrandet kan i sin tur delges SKV för kommentar. Skriftväxlingen kan fortgå i flera varv (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Tidsram för underrättelse

En anmälan till RN blir, enligt Wykman på Skatteverket, i regel aktuell först när revisionen avslutats. Eftersom skatterevisionerna är av olika karaktär, inriktning och omfattning kan tiden variera. Det finns sedan speciella rutiner för rapportering från skatterevisorerna till den som ska skriva underrättelsen till RN (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Samarbete med RN

Daniel Wykman på Skatteverket anför att SKV är sedan år 2004 organiserat i ett huvudkontor samt tio regionala enheter jämte ett så kallat storföretagsskattekontor för de största företagen i landet. Inom regionerna finns en eller ett fåtal personer som är kontaktyta gentemot RN vilket innebär att de ska underrätta RN om iakttagelser vid skatterevisioner i regionen, svara på remisser från RN i ärenden angående auktorisation och godkännande av revisorer samt motta och sprida information om RN:s beslut. Inom regionerna finns nätverk för hantering av RN-ärenden. På huvudkontoret finns en expertgrupp för rättsliga frågor inom redovisning. Expertgruppen svarar för övergripande frågor i förhållande till RN. Gruppen har sedan ett flertal år tillbaka upparbetade kontakter med RN. En styrelseledamot i RN arbetar på SKV (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Näslund på Bolagsverket anför att Bolagsverket anmäler enstaka fall, revisorer och händelser, till RN. RN har vid ett tillfälle besökt Bolagsverket för gemensam information i aktuella frågor. Viss kontakt förekommer löpande. Samarbetet mellan Bolagsverket och RN fungerar väl. Bolagsverket får kontinuerligt information om RN:s beslut i disciplinärenden (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Olofsson på Ernst & Young menar att samarbetet med RN i disciplinärenden sker bland annat genom att revisorerna löpande får del av RN:s disciplinärenden. RN har blivit mer informativ genom åren, mer aktiv i aktuella debatter och lämnar sina tolkningar i förebyggande syfte trots sin roll som tillsynsmyndighet (Intervju via mejl den 15 december 2004). Samarbetet med RN sker, enligt Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, genom FAR och SRS som då representerar revisorsprofessionen i sin helhet. Samarbetet fungerar, och har alltid fungerat, bra (Telefonintervju den 4 januari 2005). Revisionsbyrå A menar dock att det inte finns något samarbete med RN förutom att man får information om beslut av nämnden (Telefonintervju den 4 januari 2005). Canerholm på Deloitte anser att RN inte samarbetar med revisorer (Telefonintervju den 3 januari 2005).

RN:s granskning

Wallin på BDO menar att Skandia-fallet talar emot att RN velat statuera exempel. Om man jämför med att det är många små revisionsbolag som blir fällda av RN finner Wallin det lite anmärkningsvärt att RN inte prickade Skandias revisorer. Stora revisionsbyråer kommer inte lika ofta upp till granskning som mindre revisionsbyråer (Telefonintervju den 4 januari 2005). Revisionsbyrå B anser att det gott inte skulle skada att RN uppmärksammar alla revisorer, stora som små. Det är lite orättvist att främst små revisionsbyråer granskas (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att RN främst har gjort stickprovsundersökningar mot icke-branschanslutna företag och personer. Framförallt godkända revisorer granskades i större utsträckning. Det är inte bara genom RN som granskning sker, utan även genom att revisionsbranschen själv blivit mer medveten och tar sitt ansvar för att inte smutskasta branschen. Samarbetet med RN är här tydligt. Revisionsbyråer som håller på med internationella utbyten, såsom Öhrlings PricewaterhouseCoopers, granskades också i större utsträckning av RN (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Näslund på Bolagsverket tycker att RN i ett större antal fall har fattat disciplinbeslut under senare tid. Detta är dock mer en känsla, än statistiskt underbyggt, från Bolagsverkets sida (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Gruppen av revisorer som drar på sig disciplinära påföljder

Att det oftast är enmansrevisorer som anmäls till RN beror på deras yrkessituation. Canerholm på Deloitte menar att enmansrevisorer ofta brister i revisorns oberoende och jäv på grund av att de ofta har en tät kontakt med klienten. Detta skulle möjligen kunna motverkas genom en strängare revisionsstandard (Telefonintervju den 3 januari 2005). Wallin på BDO menar att anledningen till att just enmansrevisorer blir mer frekvent anmälda hos RN beror på att en sådan revisor reviderar sådant som denna själv har tagit fram underlag till. Detta är dock inget medvetet risktagande, utan Wallin tror att man som revisor alltid har en ambition att göra en korrekt revision (Telefonintervju den 4 januari 2005). Revisionsbyrå B menar att det finns en del "klåpare" som arbetar som revisorer, och då menar Revisionsbyrå B främst de revisorer som inte är medlemmar i något branschförbund. Det är oftast dessa revisorer som drar på sig disciplinära påföljder. Anledningen till att de stora revisionsbyråerna sällan drar på sig disciplinära påföljder förklaras genom att hos dem finns det stora avdelningar som har tid och resurser att fundera på hur olika regler ska tolkas (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Avgjorda disciplinärenden hos RN

Humble på KPMG menar att det faktum att RN avgjorde mest ärenden under år 2000 är en slump (Telefonintervju den 3 januari 2005). Canerholm från Deloitte har ingen bra förklaring på toppen av disciplinärenden under år 2000. Det är många gånger Skattemyndigheten och Kronofogdemyndigheten som anmält jäv. Toppen vid år 2000 har inte att göra med någon speciell lagstiftning (Telefonintervju den 3 januari 2005). Wallin på BDO menar att det är naturligt att RN haft anledning att bygga upp sin praxis till följd av att RN bildades för inte så länge sedan (Telefonintervju den 4 januari 2005). Svedin från Öhrlings PricewaterhouseCoopers påstår att det är FAR:s kvalitetskontroller som gjort att ärendena ökat år 2000, vilket lett till att RN har skärpt sina kontroller (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Effekten av RN:s disciplinära påföljder

Wykman på Skatteverket menar att RN:s påföljder naturligtvis får direkta effekter för revisorssamhället och för vilka åtgärder som ska innefattas i god revisorssed och god revisionsmed. För samhället i stort har påföljderna främst ett indirekt värde. Statliga regler för auktorisation och tillsyn över revisorer kan öka aktörernas tilltro till näringslivet och påverka tillväxttakten i samhället (Intervju via mejl den 4 januari 2005). Näslund på Bolagsverket menar att revisorer som blir av med auktorisation/godkännande spärras från uppdrag i aktiebolag och de revisorer som fräntas auktorisation/godkännande avregistreras från befintliga uppdrag i aktiebolag. Det innebär en stor påverkan eftersom aktiebolaget då måste skaffa en ny kvalificerad revisor. För revisorn innebär åtgärden betydande förändringar vad gäller yrkesutövningen (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

Canerholm på Deloitte menar att RN:s disciplinära påföljder inte har någon effekt på samhället i stort. Dock kan de ge en avskräckande effekt. Påföljden får dock en effekt för den berörda revisorn (Telefonintervju den 3 januari 2005). Olofsson från Ernst & Young menar att en effekt av RN:s disciplinära påföljder är att oseriösa revisorer rensas bort och att det uppkommer en kvalitetshöjning inom branschen (Intervju via mejl den 15 december 2004). Revisionsbyrå A menar att RN:s beslut inte får någon direkt effekt i samhället. Handläggningsprocessen hos RN tar lång tid (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Synpunkter på RN

Canerholm på Deloitte anser att RN ser saker och ting för teoretiskt och hon efterlyser en mer praktiskt tolkning hos RN, istället för den bokstavstolkning som RN tillämpar. Canerholm förklarar RN:s bokstavstolkning med den juridiska bakgrunden hos nämndens ledamöter (Telefonintervju den 3 januari 2005). Wallin på BDO menar att RN tagit steg mot en större förståelse för de praktiska villkoren för revisorerna. I början ägnade sig RN till viss del av bokstavstolkning, vilket kan förklaras med att nämnden var sammansatt av jurister som inte var så insatta i revisorns arbete (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Olofsson på Ernst & Young anser att RN är en väl fungerade myndighet (Intervju via mejl den 15 december 2004). Även Revisionsbyrå B anser att RN fungerar bra i dagsläget. Det är bra att kontakten med RN sker genom branschorganen, FAR och SRS, och att RN inte har kontakt med varje enskild revisionsbyrå. I och med att RN är en tillsynsmyndighet är det lämpligt att det är en viss distans till revisionsbyråerna (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Personliga maktkamper pågår ständigt med vilket menas att revisorsprofessionen och FAR/SRS kritiserar RN för att ledamöterna i nämnden saknar tillräcklig kompetens. Men det har, enligt Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, skett en liten förändring genom att personer har bytts ut (gått i pension, slutat etc.) både inom RN och i revisionsbranschen. Svedin menar att det dock är allt för få revisorer i RN. Han anser att det är för många advokater som sitter med i styrelsen istället. Inte sitter väl revisorer med i Sveriges advokatsamfund (Telefonintervju den 4 januari 2005).

4.3.4 Strategier för regellydnad hos revisorer

Olofsson på Ernst & Young menar att ett stort problem med revisorns arbete är att idag anser många att revisorn ska granska allt. Förväntningsgapet har således blivit större. Ökad information om revisorns arbete skulle minska anmälningarna till RN. Vidare kan även färre regler i samhället minska förväntningsgapet hos allmänheten (Intervju via mejl den 15 december 2004).

En ökad dialog mellan RN och revisorerna, tror Wallin på BDO, skulle skapa större regellydnad bland revisorer (Telefonintervju den 4 januari 2005). Olofsson på Ernst & Young anser att en anpassning av ABL till de mindre företagen (under förutsättningen att revisionsplikten behålls) skulle leda till en större laglydnad bland revisorerna (Intervju via mejl den 15 december 2004). Ett medel för att skapa en större laglydnad hos revisorer är, enligt Revisionsbyrå A, att föreningar kvalitetsäkrar medlemmarnas verksamhet. Ett annat bra medel är att RN använder sig av SUT i större utsträckning (Telefonintervju den 4 januari 2005). Det blir, enligt Wallin på BDO, fler anmälningar om regelverket är mer detaljreglerat (Telefonintervju den 4 januari 2005). Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers tror att fler regler bara skulle skada branschen och färre regler bör istället eftersträvas (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Wykman på Skatteverket tror att ökade resurser för uppsökande verksamhet hos RN och andra instanser som ska kontrollera revisorernas arbete kan öka regellydnaden hos revisorerna. Andra medel är etiska regler, kvalitetskontroll hos revisionsbolag och sammanslutningar samt strängare börsregler. Många och stränga regler ökar naturligtvis antalet anmälningar, få och "generösa" regler minskar antalet anmälningar (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

4.3.5 Maktfördelningen mellan stat, marknad och föreningar

Humble på KPMG menar att maktfördelningen mellan stat, marknad och föreningar är olika på olika plan. Det är dock marknaden och staten som har mest makt. Revisorsprofessionen har lite makt. Dock har revisorerna fått lite mer makt i nuläget gällande revisorns oberoende (Telefonintervju den 3 januari 2005). Canerholm på Deloitte anser att staten har mest makt och detta gäller även praxis om revisorns oberoende. Canerholm tar upp som exempel att FAR:s disciplinnämnd har upphört att existera. Canerholm anför att det skulle ge stora rubriker om en revisor på en större revisionsbyrå skulle bli fråntagen sin auktorisation. Det så kallade Skandiafallet är ett exempel på att RN har prövat frågan. Skandiafallet innebar att RN prövade revisorerna som reviderade Skandia, vilket hade förmånliga bonusavtal. I Skandiafallet blev ingen revisor prickad. Canerholm säger att om det skulle ske fler liknande prövningar såsom Skandiafallet innebär detta att RN får mer makt i samhället. RN har inte mer makt idag än tidigare. Revisorer har ingen makt i samhället (Telefonintervju den 3 januari 2005).

Olofsson på Ernst & Young menar att det definitivt är marknaden som har makten, vilket förklaras med att revisorer i slutändan är affärsmässiga. Den som har mest makt att sätta regler för revisorer är Sveriges lagstiftare. Olofsson menar att det inte har skett någon maktförskjutning i samhället på senare år. Dock hävdar Olofsson samtidigt att föreningar har fått mer makt i samhället, vilket kan förklaras genom utvecklingen av vårt informationssamhälle. Idag är det lättare att dela med sig och ta del av information och debatter. Detta leder i sin tur till att man kan påverka på olika sätt (Intervju via mejl den 15 december 2004). Wallin på BDO menar att RN har mest makt över reglerna rörande revisorns yrkesverksamhet. Att FAR kommer med remissvar ger ingen större effekt. Föreningar och marknaden har ingen direkt makt. Att marknaden inte har någon makt illustreras genom att näringslivet efterfrågar vissa tjänster, exempelvis viss form av rådgivning, men som inte tillåts (Telefonintervju den 4 januari 2005). Revisionsbyrå A anser att staten har fått en betydande roll i samhället, men finner det önskvärt att marknaden skulle få mer makt. Som exempel ges att det i stället för RN skulle kunna skapas ett privat organ, liknande Sveriges Advokatsamfund, som skulle avgöra disciplinära frågor gällande revisorer. Revisionsbyrå A kan utläsa att det skett en maktförskjutning på senare tid, då makten har gått från marknaden till staten (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att det är tidningar med journalister i spetsen som har mycket makt i samhället. I USA däremot är det advokater som har mycket makt. I slutändan är det dock lagen som har makten över normbildningen. Revisorer kan påverka RN genom att personkemin stämmer. Det är mycket prestigé menar han i förhållandet med RN. Kan revisorer få ett bra samarbete med RN där personkemin stämmer så kan de också lättare påverka RN. Ju smidigare revisionsbranschen är, ju mer makt har den (Telefonintervju den 4 januari 2005).

Wykman på Skatteverket anför att det största inflytandet över reglerna rörande revisorns yrkesverksamhet idag utövas av EU:s direktiv. Inflytandet från den svenska marknaden har minskat till förmån internationella överväganden. Sarbanes-Oxley Act ger exempelvis en amerikansk myndighet möjlighet till inflytande över internationellt verkamma svenska företag. (Intervju via mejl den 4 januari 2005).

4.3.6 Offentlig debatt

Forum för den offentliga debatten

Den mesta av den offentliga debatten sker i Balans, även om det ibland kan skrivas debattartiklar i Dagens Industri. Humble på KPMG skulle önska att den offentliga debatten skedde i större utsträckning i andra tidskrifter, då Balans är en facktidskrift för revisorer (Telefonintervju den 3 januari 2005).

Offentlig debatt om RN

Wallin på BDO menar att det inte finns någon offentlig debatt om RN. Förklaringen till detta kan vara att ingen revisor självmant vill träda fram och kritisera RN, då man inte har så mycket att vinna på det. Han säger att man kanske skulle kunna känna ett visst obehag (Telefonintervju den 4 januari 2005). Humble på KPMG saknar helt en debatt om RN:s roll och position i samhället. Han finner det önskvärt att en sådan debatt skulle föras. Anledningen till avsaknaden av en debatt om RN:s roll, menar Humble, har inget att göra med en rädsla för att RN drar uppmärksamheten till den debatterande revisorn (Telefonintervju den 3 januari 2005). Canerholm på Deloitte menar att det inte alls förekommer en debatt om RN:s roll, vilket hon inte heller tycker är eftersträvansvärt. Anledningen till detta är att RN är en tillsynsmöjlighet. Canerholm drar en parallell till Advokatsamfundet, som är en privat organisation, där det tycks som att advokaterna håller varandra om ryggen (Telefonintervju den 3 januari 2005).

5 Slutdiskussion och förslag till fortsatt forskning

Inledning

I detta kapitel besvaras studiens forskningsfrågor:

Har de internationella redovisningsskandalerna inverkat på RN:s disciplinärenden, och i så fall på vilket sätt? Vilka förändringar har skett i RN:s disciplinärenden rörande revisorns oberoende från juli år 1995 till år 2003? Hur är inställningen till RN hos de grupper som samarbetar med nämnden? Går det utifrån Revisornämndens disciplinärenden och intervjuer att utläsa om det skett en maktförskjutning? Reflektioner över studiens resultat utifrån de två metodvalen dokumentstudien och intervjuer presenteras för att sedan avslutas med förslag till fortsatt forskning. Men innan dess ska svaren utifrån frågeställningen presenteras i en ny dimension genom att en ny modell för reglering presenteras med hänsyn taget till de senaste redovisningsskandalerna.

5.1 Forskningsfrågorna besvaras utifrån studiens praktiska bidrag

För inte så många år sedan förekom en finansiell bubbla i Sverige, vilken brast runt årsskiftet 2000/01. Många företag gick i konkurs och förtroendet för kapitalmarknaden försvagades. Det är utifrån de här scenarierna som medborgare har börjat ifrågasätta om marknaden, som den normgivande makten inom redovisning, har tappat mark för att lämna plats åt någon annan makthavare i samhället istället, det vill säga staten, föreningar eller helt enkelt åt en kombination av de två.

Utifrån tabellerna i empirin går det att utläsa att det från år 1999 till år 2001 togs fler beslut av RN gällande revisorers oberoende samt att fler anmälningar kom in till myndigheten under dessa år. Vidare tog RN saken i egna händer i större utsträckning genom att SUT-verksamheten ökade betydligt år 2001, vilket författarna anser tyder på att staten reagerat och tagit ett större ansvar för att skydda medborgarnas intressen. Orsaken till RN:s aktiva åtgärder kan därför berott på att revisorer, när ekonomin var på topp 2000/01, tog ut sitt spelrum lite för mycket och inte ansvarade för sitt oberoende i sin yrkesverksamhet.

Ett synbart tecken i tabell 1, år 2000, är även att privatpersoner anmälde revisorer i större utsträckning. En spekulation utifrån detta är att förtroendet för revisorsprofessionen försvagats under senare år på grund av de senaste redovisningsskandalerna samt den finansiella bubbla som sprack under 2000/01. Föreningar, där investerare bland annat ingår, skulle i så fall ha fått mer makt i samhället angående normbildningsprocessen varför en maktförskjutning skulle kunna vara möjlig.

Dokumentstudien

Efter en noggrann analys av RN:s disciplinärenden har författarna lagt märke till att många ärenden handlar om olika skatte- och avgiftsfusk, vilka sedermera leder till någon av följande påföljder erinran, varning eller upphävande av godkännandet eller auktorisationen. Utifrån tabell 1 i empirin går det att utläsa att Skattemyndigheten anmäler missförhållanden till RN i 30% av totala antalet anmälningar gällande revisorns oberoende från år 1995 till och med år 2003 och som lett till någon slags påföljd. Författarna har vidare fastställt sannolikheten för att skatte- och avgiftsfusk skulle kunna inträffa. RN:s totala antal avgjorda disciplinärenden, inklusive de ärenden som inte lett till någon påföljd är 1298 stycken enligt tabell 2. Utifrån

denna siffra har författarna kommit fram till att det i 390 fall skulle kunna vara skatte- eller avgiftsbrott orsakat av revisorer. Mörkertalet är således stort. Genom att RN har relativt knappa resurser och inte allt för mycket tid till sitt förfogande för granskning av revisorer, menar författarna att fusket inte kommer att genomskådas i den utsträckning som säkerligen skulle önskas av RN. Författarna menar att det genom detta pågående skattefusket kan framträda en snedvridning på marknaden om RN inte genomskådar fusket eller får underrättelser från andra kontrollerande myndigheter. Snedvridandet skulle i så fall kunna arta sig så att fuskan företag skaffar sig konkurrensfördelar och att ärliga, hederliga företag med ursprungligen goda avsikter i sin tur börjar fuska med deras finansiella rapporter för att på så sätt kunna ha någon chans på marknaden. Om detta "ekorrhjul" fortsätter menar författarna att samhället säkerligen kommer att få syna fler redovisningsskandaler i framtiden. I studien framkommer det dock att RN har utökat sin SUT-verksamhet från att ha varit lika med noll de första åren sedan RN tog över efter Kammarkollegiet. Utifrån detta är en spekulering att staten, genom RN, har fått mer makt i samhället. Ur disciplinärendena går det alltså att uttala sig om att RN skulle kunna ha tagit över makten över normbildningen från marknaden.

Sett utifrån år 2003 har både antalet beslut samt totala anmälningar minskat i antal. Detta anser författarna ger en indikation på att revisorer har tagit större ansvar och inte längre åsidosätter sitt oberoende i samma omfattning som tidigare. Redovisningsskandalerna och lågkonjunkturen, i och med den finansiella bubbla som sprack runt årsskiftet 00/01, har gjort att revisorsprofessionen, för att de ska kunna behålla sitt rykte och sin expertkompetens, således har agerat med krafttag. Utifrån studien är en trolig uppskattning från författarna att revisorer har fått mer makt i samhället. Vidare går det att utläsa utifrån tabell 4 att både påföljderna erinran och varning har sjunkit under de senaste två åren. Ett rimligt antagande författarna har är att revisorer och därmed revisorsprofessionen har agerat på den debatt som pågått i media gällande oberoendet och som har uppmärksammats betydligt efter de senaste redovisningsskandalerna. I samlingsbegreppet föreningar ingår även affärsanalytiker och finansanalytiker. Det är svårt för författarna att uttala sig om makten hos dessa yrkesutövare eftersom dessa inte varit i fokus för denna studie. Vad författarna dock anser måste framhävas i studien är att det inte har gått att undgå att media, särskilt amerikansk media och tidsskrifter såsom *Critical Perspective on Accounting*, varit aktiva på att rapportera och framhäva olika teorier om potentiella orsaker till skandalerna. Det samlade begreppsnamnet föreningar har i så fall fått mer makt gällande normbildningen i samhället och det kan därför mycket väl ha skett en maktförskjutning från marknaden till föreningar, varför författarna anser att regleringsmodellen utarbetad av Puxty et al bör modifieras. En maktförskjutning kan alltså särskådas i detta fall och författarna menar att det går att påvisa att de senaste redovisningsskandalerna har påverkat denna troliga maktförskjutning.

Antalet godkända revisorer som anmäldes totalt sett under åren 1995 till och med år 2003 var 37 stycken. Antalet auktoriserade revisorer som anmäldes under samma tidsperiod var 24 stycken. Revisionsbolag som anmäldes till RN under samma tid var endast 5 stycken. Författarna anser att informationen angående revisorns beteckning kan tillföra studien något i det avseende att frågorna i studien kan besvaras på ett tillförlitligt sätt. Det är lite fler godkända än auktoriserade revisorer totalt sett som anmäls. På senare år har dock antalet godkända revisorer som anmäls sjunkit. En spekulering utifrån detta är att revisorsprofessionen har tagit större ansvar efter skandalerna och arbetar mer med utbildning och vikten av etik och moral gällande att bevara oberoendet i revisorernas yrkesverksamhet. Författarna vill dock höja en varningens flagga gällande tillförlitligheten av denna slutsats. I RN:s disciplinärendena framgår det inte alltid tydligt huruvida revisorn är godkänd, auktoriserad eller om det handlar om ett revisionsbolag. Totalt sett är det 14 disciplinärenden som det är ovisst huruvida vilken beteckning revisorn har vid en anmälan till RN eller om det

rör sig om revisionsbolag. Författarna anser dock att dessa 14 revisorer alternativt revisionsbolag inte påverkar den slutsats som dras ovan i någon nämndvärd betydelse.

Antalet påföljder som har att göra med upphävning är inte stort varför det är svårt att uttala sig om något som skulle kunna tillföra studien någon relevans. Vad däremot kan påvisas är att om en revisor har anmälts tidigare och dömts till antingen erinran eller varning är det större sannolikhet att revisorn får ett strängare straff i följd av upphävande av godkännandet eller auktorisation. Likaså är det större sannolikhet att en revisor får ett upphävande av godkännandet eller auktorisationen om det är flera överträdelser förutom oberoendet som en revisor anmäls för.

Intervjuer

Inget entydigt svar ges på varför RN fattade flest beslut i disciplinärenden år 2000. Redovisningsskandalernas påverkan på revisorns dagliga arbete har orsakats av regeländringar och det verkar inte som om revisorerna har tagit några egna initiativ i större utsträckning till förändringar. Åsikter går isär till vilken grad redovisningsskandalerna har påverkat det dagliga arbetet. Exempelvis menar Revisionsbyrå A att skandalerna inte haft någon påverkan, medan Öhrlings PricewaterhouseCoopers menar att skandalerna haft stor inverkan i det dagliga arbetet. En förklaring till denna skillnad kan, enligt författarnas åsikt, vara att Revisionsbyrå A är en mycket liten revisionsbyrå medan Öhrlings PricewaterhouseCoopers är den största revisionsbyrån i Sverige idag.

På frågan om redovisningsskandalerna har gett någon effekt på RN:s praxis har en hel del respondenter svarat att mycket har stramats upp. Författarna uppfattar att respondenterna menar att regelverket har stramats upp, men inte att RN intagit en stängare hållning än tidigare. Författarna fick dock uppfattningen att respondenterna inte var medvetna om att RN faktiskt kan vara skapare av regler. Respondenterna verkade mer syfta på lagstiftaren i detta läge. Gällande regler om revisorns oberoende anser två respondenter att RN redan före Enronskandalen intagit en strikt hållning, varför det inte skett någon förändring.

De flesta respondenter svarar att det idag är staten som har makten över revisorns yrkesverksamhet, och detta gäller även revisorns oberoende. Alla de statliga organ som författarna har intervjuat har valt att inte ha några synpunkter på hur maktfördelningen ser ut i Sverige idag, varför författarna endast kan förlita sig på uppgifter från revisorerna. Av respondenternas svar framstår som sagt att det är tydligt och klart att det är staten som har mest makt, men författarna utläser dock implicit utifrån respondenternas svar att även andra grupper i samhället kan ha en viss makt. Någon hävdar att journalister idag har mycket att säga till om. Någon annan säger att revisorer visst kan ha viss makt, även om detta påstående inte styrks av någon annan respondent. De allra flesta av respondenterna anser inte att det skett någon maktförskjutning på senare tid, men en revisor anser att marknaden har förlorat inflytande till förmån för staten.

Revisorerna anser överlag att RN är en väl fungerande myndighet. Det finns de som menar att RN tidigare ägnat sig åt bokstavstolkning, men att detta numera inte sker i lika stor utsträckning. En synpunkt som framförts är att fler revisorer borde vara ledamöter i RN. De statliga organ författarna intervjuat har inte velat kommentera RN i någon större utsträckning. Av svaren framkommer att det sker samarbete mellan olika statliga organ. Detta samarbete utläser författarna vara omfattande och väl fungerande. Dock ska det hållas i åtanke att samarbetet till viss del är reglerat i lag.

De flesta av revisorerna anser att RN:s disciplinära påföljder inte ger någon större effekt på samhället i stort. Generellt sett anför respondenterna att påföljderna mer får indirekta effekter på samhället.

I delstudie 1 framkom att den grupp som RN främst beslutat om disciplinära åtgärder i består av så kallade enmansrevisionsbolag. Anledningen till detta är enligt respondenterna att dessa revisorer ofta granskar material som han eller hon själv tagit fram. Ett ytterligare skäl är att RN inriktar sin SUT-verksamhet på revisorer som inte är med i någon branschorganisation. Författarna vill här dock upplysa om att alla intervjuade revisorer är med i branschorganisationer. Just RN:s utnyttjande av SUT anser flera respondenter vara ett bra sätt att få ned antalet regelöverträdelser.

Avsaknaden av en offentlig debatt om RN är ett faktum som författarna anser anmärkningsvärt. Speciellt med tanke på att en hel del av respondenterna ansåg det önskvärt att det exempelvis blev fler ledamöter med revisionsbakgrund i nämnden. På flera håll framfördes synpunkter på att det skedde en bokstavstolkning av RN, vilket inte var önskvärt. Författarna tror att det kan finnas en rädsla hos revisorerna att tilldra sig uppmärksamhet.

5.2 Studiens teoretiska bidrag

Även om denna studie är empiriskt uppbyggd kan ett teoretiskt bidrag påskina bevis för att ett visst förhållande har ägt rum.

Redovisningsskandaler

Flesher och Flesher menar att Ivar Kreuger blev välkänd genom att han hjälpte länders regeringar i nöd under efterkrigstiden med kapital genom sitt tändsticksbolag Kreuger & Toll. Bolaget visades sig inte vara så humanitärt som det såg ut att vara eftersom företaget använde sig av bedrägerier genom att vinsterna i företaget i själva verket var skulder. Efter Kreugerkraschen kan det sägas att tre typer av regleringar uppkom; staten, marknaden och föreningar, där först staten hade makten över normbildningen, för att sedan naturligt nog låta marknaden ta över i och med att kapitalmarknaden blev allt mer viktig som finansieringskälla. Revisorsprofessionen fick dock en skjuts på vägen i och med Kreugerkraschen och professionen har hela tiden agerat bollplank gentemot staten och marknaden beroende på vem som hade makten över normbildningen efter kraschen.

Flesher och Flesher menar att när en kris inträffar på marknaden är det inte konstigt att staten agerar för att komma till rätta med problemet med regleringen. Kreugerkraschen är inte det enda exemplet på att en förändring av regleringen inom redovisningen skett. Regleringen kan, istället för att bli styrd av en kris som Kreugerkraschen har visat, istället förebygga kriser. I teorin till denna studie har Enronskandalen lett till att den amerikanska regeringen introducerat Sarbanes-Oxley Act, som ska verka för att förebygga framtida skandaler på marknaden. Författarna var således nyfikna på om Enronskandalen, som skedde i december år 2001, kunde ha någon inverkan på RN:s disciplinärenden gällande revisorns oberoende samt om det skett någon maktförskjutning inom normbildningen i Sverige på grund av Enronskandalen. Författarna utläser att det låg kapitalistiska överväganden bakom fiflet med bokföringen av Enron, vilket stämmer med Cooper et als tredje synsätt, som säger att en legitimeringskris endast resulterar utifrån kapitalismen.

Ur dokumentstudien går det att påvisa att de senaste redovisningsskandalerna, med Enron i spetsen har påverkat RN:s praxis. Av intervjuerna framgår att det råder delade meningar

huruvida redovisningsskandalerna har påverkat RN:s praxis. Vidare har författarna, främst genom gjorda intervjuer men även till viss del genom kodningen av RN:s praxis av revisorers oberoende, sett indikationer på att det skett en maktförskjutning bort från marknaden och tillbaka till staten, i form av agerandet från RN:s sida som en statlig myndighet. Vidare har författarna även kunnat påvisa att makten inom normbildningen till viss del har förflyttat sig till föreningar där det är revisorerna, vilka författarna utgår från i deras teoretiska perspektiv, som har visat sig fått mer auktoritet. Detta sista påstående har författarna främst tillstyrkt genom gjord innehållsanalys av RN:s praxis.

Effekten av Enronskandalen i RN:s praxis

Varje lands historia, kultur och erfarenhet gör, enligt Puxty et al, att länder har olika syn på vad som är acceptabelt och känsligt. Författarna anser inte att man kan applicera denna teori på verkligheten på grund av att länder idag påverkas mycket av varandra. Sverige har en lång tradition av att påverkas av andra länders redovisning. I början av förra seklet var det Tyskland som influenserna kom ifrån medan det idag, enligt Canerholm på Deloitte, är USA som influenserna kommer ifrån. Vidare menar författarna att exempelvis inträdet i EU gör att länderna inte längre kan ses som isolerade. Idag är det möjligt att hitta vissa luckor i redovisningssystemet, vilket Hayes och Baker menar skedde i Enrons fall, och frågan är vilka regler eller vilken strategi som är bäst för att förhindra framtida redovisningsskandaler. Denna fråga gäller även Sverige och här är det RN som har fått vara den myndighet som får förespråka staten och dess maktpåverkan.

Det är även så att finansieringen skiljer sig mellan USA och Sverige. Artsberg menar att i USA finansieras företagen genom aktiemarknaden medan den kontinentala traditionen, vilken Sverige tillhör, kännetecknas av att företag finansierar sin verksamhet genom banker. Författarna vill uppmärksamma denna skillnad då makten gick över till marknaden efter Kreugerkraschen, vilket hade samband med att kapitalmarknaden blev allt mer viktig för att söka finansiering. Den likhet, som författarna ser det efter att ha gjort denna studie, är att det är staten som har fått agera efter att marknaden har kollapsat i och med Enronskandalen.

RN likställs med stat

Författarna anser att RN kan betecknas som stat, då enligt Rothstein olika institutioner med statlig inverkan kan refereras till det gemensamma namnet staten. Det går inte alltid att sätta likhetstecken mellan stat och RN. Cooper et al menar till exempel att staten är beroende av den kapitalistiska processen för sin egen existens då staten är finansierad genom skatter och avgifter. Så är inte fallet, menar författarna, gällande RN då nämnden bland annat finansieras genom avgifter från revisorer. På så sätt är inte RN lika beroende av hela det kapitalistiska samhället såsom staten generellt sett kan anses vara. RN har således inget intresse i att den kapitalistiska produktionen får fortsätta.

Revisorsprofessionens makt

Revisorsprofessionen kan, som även Cooper et al menar, beviljas tillstånd av staten i och med att yrkesutövare får möjlighet att bli godkända eller auktoriserade revisorer. Författarna till denna studie menar att revisorsprofessionen ingår i det gemensamma namnet föreningar. Beteckningen föreningar har för övrigt Wahlström utvecklat i sin avhandling vid upprättandet av en modifierad regleringsmodell som han menar kan appliceras på Sverige och dess normbildning. Det är möjligt att anta att föreningar, genom att dessa reglerar vilken information som kommer ut till användarna på marknaden, mycket väl kan ha fått ökad makt i samhället gällande normbildningen. Detta på grund av att revisorer kan påverka

normbildningen genom FAR, som är en organisation som innefattar ett stort antal revisorer. En maktförskjutning från marknaden till föreningar inom redovisningsområdet är alltså ett fullt möjligt antagande som författarna bidrar med genom denna studie.

Puxty et al anför att staten tillsammans med revisorsprofessionen kan delta i kontrollmekanismen över finansiella rapporter. Författarna menar att detta sker i Sverige på flera olika sätt. I Sverige har FAR och SRS samt RN möjlighet att kontrollera revisorer var för sig. SRS och FAR använder sig av kvalitetskontroller av sina medlemmar och RN kan på eget initiativ kontrollera revisorer. Det finns även en möjlighet för, såsom Puxty et al menar, revisorsprofessionen att tillsammans med staten utgöra en slags kontrollmekanism för finansiella rapporter. Författarna menar att detta är uppfyllt då det sitter revisorer med i RN.

Att FAR och SRS deltar i kvalitetskontrollen av revisorer gör att författarna drar paralleller till vad Hermansson menar om att en profession kan göra anspråk på rollen som demokratins väktare. Det går dock inte att tillämpa Hermanssons teorier fullt ut, då revisorsprofessionen inte är ensam om att se till att verksamhetsregler och kvalitetssäkring upprätthålls.

Av intervjuerna kan författarna utläsa att revisorskåren generellt sett känner sig underordnad främst staten, men även marknaden. Detta stämmer överens med vad Puxty et al säger då dessa anför att föreningar är underordnade staten och marknaden. Här vill författarna dock uppmärksamma läsaren på att Watts och Zimmerman menar att teorier om redovisning skapas av egenintresse. Det är högst troligt att en enskild revisor har skyddslappar och inte uppfattar verkligheten på ett objektivt sätt.

Makten hos marknaden

När marknaden har makten förekommer det, enligt Wahlström, privata lösningar. Författarna menar att genom det faktum att tillsynen över revisorer inte sker genom ett privat organ, stärker bilden av att marknaden inte har någon makt i större utsträckning. Här anser författarna att det går att dra paralleller till Sveriges advokater, där tillsynen sker genom ett privat organ. Författarna anser att det föreligger en del likheter mellan advokater och revisorer, även om dock författarna anser att det kan ligga ett mer allmänt intresse i revisorerens verksamhet.

Det faktum att det förekommer titlar såsom godkänd och auktoriserad revisor kan kopplas samman med Cooper et als teori om korporatismen. Titeln auktoriserad och godkänd revisor kan betecknas som tillståndsbevis som leder till att revisorer med de titlarna får monopol inom en yrkeskategori. Man får inte bortse från att titeln revisor inte är skyddad, vilket gör att man kan arbeta som revisor utan att vara auktoriserad eller godkänd. Men författarna anser att en auktoriserad eller godkänd revisor får anses ha en slags monopolställning på marknaden då exempelvis ett börsbolag kräver en revisor med en skyddad titel.

Beth och de Lange menar att orsaken till att Enron kollapsade var förhållandet mellan ledningen, revisorerna och aktieägarna, det vill säga att informationsasymmetri förelåg. Marknaden, ska med hjälp av den effektiva marknadshypotesen, kunna höja ett varningens finger åt investerarna, om hypotesen är effektiv vill säga. Eftersom marknaden inte varnade investerarna anser författarna att det får ses som om den effektiva marknadshypotesen inte fungerar och att marknaden förlorat sin makt inom normbildningen. Författarna kan bara konstatera att det skett en maktförskjutning inom normbildningen i Sverige.

Korsell och Nilsson menar att självregleringar, som utformas av privata organ på marknaden, ska se till så att regler efterlevs men även agera om reglerna inte efterlevs. Författarna menar

att självregleringen inte kunde se till så att reglerna följdes eftersom redovisningsskandaler såsom Enron kunde uppstå på marknaden. Vidare, anser författarna, att marknaden inte heller hade förmågan att agera efteråt på skandalerna på grund av att reglerna inte kunde efterlevas. I USA uppstod Sarbanes-Oxley Act. Vid en analys av Sverige, som den här studien ligger till grund för, är ett förslag från författarnas sida att staten, i form av RN, har agerat som ett svar på dessa redovisningsskandaler och varit den myndighet som framstått som fått mer makt inom normbildningen i Sverige.

Statens makt

Rothstein menar att korporatismmodellen inte kan existera om marknaden inte har bildat någon intresseorganisation som medborgarna har förtroende för eller om det bildats flera konkurrerande organisationer. Wahlström menar vidare att det inom marknadsregleringen främst återfinns privata lösningar i samhället. Korsell och Nilsson framhäver att det är privata organ som utformar regler och som ser till att dessa efterlevs. Författarna anser att dessa resonemang kan vara ytterligare tecken på att en maktförskjutning kan ha ägt rum ifrån marknaden i och med att medborgarna har tappat förtroendet för marknaden till följd av de senaste redovisningsskandalerna och att intresseorganisationer på marknaden därmed inte har lika stark legitimitet längre. Författarna har dock ställt sig frågan om en maktförskjutning har gått från marknaden till föreningar eller från marknaden tillbaka till staten. Flower menar att staten hade makten inom normbildningen fram till och med 1970-talet. Efter att gått in och kodat RN:s disciplinärenden angående oberoendet har författarna sett tecken på att det skulle kunna ha skett en maktförskjutning från marknaden tillbaka till staten. Cooper et al nämner en teori om staten där det är staten som är den starkaste kraften och som anses använda sina resurser på bästa sätt där det bäst behövs efter ett samhällsproblem. Efter att ha analyserat svaren av gjorda intervjuer har författarna kommit fram till att det efter de senaste redovisningsskandalerna är staten, i form av RN som tillsynsmyndighet, som är den kraft i Sverige som agerat för att i framtiden motverka redovisningsskandaler.

Det finns alltså indikationer på att en maktförskjutning har skett från marknaden tillbaka till staten. Detta påstående kan dock inte med säkerhet avgöras enbart genom att koncentrera sig på teorin utan måste förstås utifrån empirisk fakta, vilket således ligger till grund för denna studie.

Maktkamp

Gällande maktförskjutningen inom normbildningen, menar Ahrne, att statligt offentligt anställda kan utnyttja sin kompetens för att öka sin makt i samhället. I så fall skulle RN kunna utnyttja sin position som en statlig myndighet och utöva sin makt vid disciplinärendenas beslut. Utifrån intervjun med Svedin på Öhrlings PricewaterhouseCoopers pågår det en så kallad maktkamp mellan revisorsprofessionen och RN gällande vem som besitter expertkunskapen inom redovisningen. Svedin menar att det är en ömsesidig maktkamp som pågår och hävdar att de personer som sitter med i RN:s styrelse inte besitter den expertkunskap som skulle vara att föredra, sett ur ett revisorsperspektiv. Vidare lyfter Svedin fram negativ kritik gällande styrelsens bristfälliga antal revisorer. Författarna håller inte med Svedin i sin kritik och menar istället att eftersom RN anlitar externa experter i form av olika jurister och personer från andra myndigheter, har RN ett nätverk som bidrar till att stärka dess kompetens istället för att stjälpa den. Samverkande kontroller anser författarna bidrar till kunskapsutveckling och det är därmed inte sagt att revisorer, som håller samman genom samstämmighet, har högre kompetens än de personer med olika bakgrund som sitter med i RN:s styrelse.

RN:s sammansättning

RN består av ledamöter med olika bakgrund, vilket gör att Puxty et als påstående om att institutioner och dess utövande är ett resultat av en interaktion mellan grupper stämmer. I RN sitter det representanter både från revisorer, det vill säga föreningar enligt Puxty et als modell. Även myndigheter representeras i RN, exempel genom att SKV har en representant i nämnden. En del av respondenterna ansåg att alldeles för få revisorer sitter med i nämnden, vilket har lett till att RN ägnat sig åt så kallad bokstavstolkning. Detta påstående skulle kunna vara vad Puxty et al kallar för en intern motsättning och spänning. Härmed anser författarna att det även inom RN kan ske en maktkamp. Därmed går det att se problematiken på två plan. Dels som en kamp mellan exempelvis RN och revisorsprofessionen i samhället i stort, dels som en kamp mellan staten och revisorsprofessionen som utspelar sig inom RN själv. Genom att nämnden består av både representanter från myndigheter och revisorer gör detta att Puxty et als teori om att stat och revisorsprofessionen tillsammans kan delta i kontrollmekanismen över finansiella rapporter tillämpas.

Ett statistiskt läge?

Författarna anser det inte självklart att RN i framtiden kommer att ha den roll som nämnden idag har. Flera respondenter efterlyser en offentlig debatt om RN:s roll och författarna anser att om en sådan debatt skulle komma att ske, skulle RN:s roll kunna komma att ifrågasättas. Detta skulle kunna leda till att tillsynen av revisorer sker på ett annat sätt, vilket därmed skulle bidra till att en maktförskjutning kan komma att ske. Det faktum att Sveriges advokater har ett privat tillsynsorgan styrker detta, även om det bland respondenterna råder delade meningar om huruvida det är en bra lösning att ha ett privat tillsynsorgan eller inte. Cooper et als pluralistiska synsätt möjliggör att makten kontinuerligt flyttas.

Det får inte glömmas bort att revisorsprofessionen till stora delar kan upprätthålla sin status till följd av att RN ger auktorisation och godkännande till revisorer. Författarna anser att revisorernas status och makt, till stora delar bygger på man kan bli auktoriserad revisor. Författarna menar att revisorsprofessionen är vad Cooper et al kallar för "halvstatligt fungerad", då författarna menar att de stora börsbolagen i praktiken endast kan revideras av auktoriserade revisorer. Enligt Coopers et als teori kan staten exkludera eller inkludera professionen från den halvstatliga funktionen. Författarna menar att det skulle kunna ske om, såsom en av respondenterna nämner, revisionsplikten försvinner för de små bolagen. Författarna vill även använda sig av ordet halvstatligt fungerad för att beteckna det faktum att RN tillämpar privata normer trots att det är ett statligt organ.

I Cooper et als tredje perspektiv om staten dras paralleller till revisorsprofessionen och dess omgivning, som enligt Cooper et al kännetecknas av sitt kapitalistiska synsätt. Olofsson på Ernst & Young menar att revisorer i slutändan är affärsmässiga, vilket författarna anser stödja Cooper et als teori.

Revisorns oberoende

Det råder inte total enighet om huruvida det skett en maktförskjutning eller inte. Vid intervjuerna framkom åsikter om att revisorns oberoende till viss del skiljer sig från den generella bilden av läget. Detta styrker Puxty et als påstående om att det inte finns en regleringsmodell som kan tillämpas på alla regleringsområden. Av respondenternas svar drar författarna även paralleller till Watts och Zimmermans påstående om att det inte finns någon enhetlig teori rörande redovisning.

RN:s SUT-verksamhet

Författarna anser att Cullinans första steg i hans teori om problemtransaktioner går att tillämpa på RN:s SUT-verksamhet, även om Cullinan i sin teoribildning refererar till revisorns verksamhet. Genom att RN väljer att granska revisorer som inte är medlemmar i branschorganisationer i större utsträckning, så anser författarna att det går att säga att RN är medveten om problemtransaktioner. Man väljer sedan ut vilka problemtransaktioner som ska studeras lite noggrannare, i RN:s fall vilka revisorer som ska granskas. Effekten av detta är att inte alla revisorer granskas av RN, vilket författarna menar leder till att det finns ett stort mörkertal av revisorer som begår fel i sin yrkesutövning.

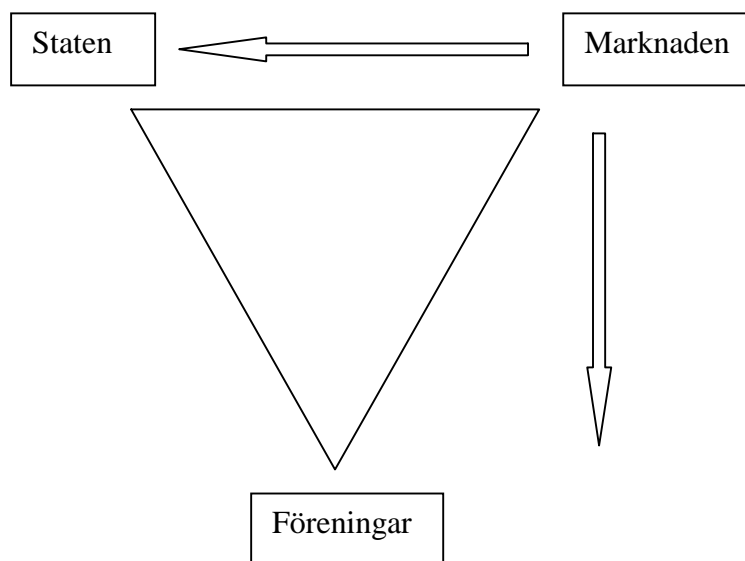
Ahrne menar att en myndighet kan öka sin legitimitet genom att samarbeta med andra myndigheter, utnyttja professionella bedömare samt genom att skapa egna utredningsrutiner. Författarna menar att det utifrån denna studie går att påvisa att RN har ökat sin legitimitet. Detta genom att tillsynsmyndigheten i allt större utsträckning samarbetar med andra myndigheter och professionella bedömare och att det utifrån gjorda intervjuer går att säga att detta samarbete i många avseenden verkar fungera. Genom samarbete kan RN indirekt påverka sin legitimitet eller makt eftersom de aktörer RN samarbetar med gör egna kontroller innan dessa underrättar RN. Författarna menar alltså att RN har ökat sin makt inom normbildningen, inte bara på grund av sina egna stickprovskontroller, utan även med hjälp av andra professionella kontrollaktörer som agerar på marknaden. Eftersom RN blir underrättad av dessa aktörer får RN på detta sätt framstå som den myndighet som agerat i första skedet och därmed kan dess makt sägas ha ökat. Vidare har författarna utifrån dokumentstudien lagt märke till att RN många gånger kontrollerar vissa revisorer och revisionsbolag som tidigare fått någon slags påföljd i form av erinran eller varning. Det händer då att RN dömer lite hårdare och beslutar att tilldöma revisorn upphävande av godkännandet eller auktorisation. Detta förfarande ser författarna som en slags uppföljning och kan även ses som ett tecken på att RN har fått ökad legitimitet och därmed större makt inom normbildningen.

Utifrån dokumentstudien går det att utläsa att RN har, sedan dess begynnelse år 1995, ökat sina stickprovsundersökningar av revisorer och revisionsbolag, det vill säga SUT-verksamheten har ökat. Författarna anser att den eller de som följer med i samhällets dynamiska utveckling inom redovisning för att motverka att missförhållanden uppkommer samt anpassar sig till förändringar, den eller de får även mer makt i samhället. Utifrån studien anser författarna sig ha tillräckligt med information för att komma med påståendet att RN är en statlig tillsynsmyndighet som anpassat sin tillsynsverksamhet efter de senaste redovisningsskandalerna och använder sig i större utsträckning av egna utredningsrutiner i form av SUT. Dessa slumpmässigt utvalda revisorer eller revisionsbolag som granskas är inte på förhand underrättade, vilket författarna kan ses som om inga revisorer kan gå och känna sig säkra för att inte bli "upptäckta". Författarna har även utifrån gjord innehållsanalys samt intervjuer märkt att denna SUT-verksamhet går på bredden, vilket kan ses som att RN gör sina stickprovskontroller på främst små revisionsbyråer och enmansrevisionsbyråer. RN synliggör därför sin verksamhet för allmänheten. Vidare har fallet med Skandia uppmärksammats av RN, vilket kan ses som att allmänheten får en större förståelse för RN:s verksamhet samt i det hänseende att myndighetens arbete synliggörs bättre. Utifrån ovanstående resonemang anser författarna sig dra den slutsats att staten har fått mer makt i samhället i och med RN och tagit ett större ansvar efter marknadens alla redovisningskollapsar på senare tid.

5.2.1 Förslag till modifierad regleringsmodell

Att redovisningsskandaler uppkommer tyder på att det är brister i den process som tillämpas för närvarande. I USA ledde brister i redovisningsprocessen till Enronskandalen som i sin tur ledde till kvalitetsbrister i systemet med ökade samhällsliga kostnader som följd.

Efter de senaste redovisningsskandalerna måste felen och fusket bland revisorer i högre grad tas på allvar även om många utspel från revisorerna aldrig kommer att bli upptäckta eftersom RN:s kontroller inte kan vara heltäckande på grund av brist på tid och resurser. Författarnas förslag är att maktförskjutningen går från marknaden till främst staten, med hjälp av RN, men även till föreningar, där revisorerna ingår. Därmed utvidgas Puxty et als modell då författarna menar att det sker en maktförskjutning åt två håll. Vidare utvidgas regleringsmodellen genom att maktförskjutningar blir extra tydliga vid skandaler.



Figur: Egen modifierad regleringsmodell baserad på författarnas studie.

5.3 Reflektioner över studiens slutsatser

Att RN:s praxis på det sätt som författarna har för avsikt att analysera sätts i ett större sammanhang, kan ses som en styrka. En sådan utvidgning kan dock även orsaka problem genom att författarnas ambitioner är att eventuellt avslöja något i den analyserande texten som ska skilja sig från en utomliggande kontext, i detta fall maktstrukturen i samhället.

Det svåraste i studien har varit att utifrån observationerna, både i RN:s disciplinärenden och från intervjuerna, beskriva vad som iakttagits eftersom författarna till viss del haft en föräning vad som skulle kunna påvisas i denna empiriska studie. Detta problem finns i all sorts forskning och kännetecknar inte bara denna studie, men framkommer kanske extra tydligt i författarnas fall. Författarna har försökt att undkomma denna risk genom att tydligt klargöra vilka referenser som används i studien samt att hela tiden vara delaktiga vid intervjuer och analyser av de observationer som görs. Vidare har författarna, för att inte missa relevant information för analysen, gått ett steg längre och intervjuat ytterligare en person eller myndighet samt gått igenom fler texter än vad som varit nödvändigt. Detta tillvägagångssätt är även förenligt med vad grounded theory säger: att samla in information tills resultatet inte längre ändras, det vill säga informationen är mättad. Det sista och kanske allra viktigaste är dock att författarna är medvetna om att det råder en viss subjektivitet i studien till en början

även om en objektiv inställning, enligt fenomenologin, varit det mest vitala för studiens resultat.

Författarna har gjort en komparativ analys i magisteruppsatsen för att generera en hypotes. Hypotesen, menar författarna, ska sedermera verifieras och testas genom fortsatt forskning. Hypotesen är inte korrekt genererad och kan klassificeras som kunskap förrän den har passerat och blivit godkänd av andra.

5.4 Förslag till fortsatt forskning

Vad gäller framtida forskning, med anknytning till de problemområden som behandlats i denna studie, finns det en rad intressanta aspekter att nämna. Det finns många frågor som författarna hade velat undersöka vidare men eftersom det inte finns överflöd av tid och resurser har många frågor blivit obesvarade. Utifrån gjorda intervjuer har det kommit fram att det pågår en maktkamp mellan RN och revisorsprofessionen, där professionen kritiserar RN för dess bristfälliga expertkunskap. Ett intressant förslag till fortsatt forskning skulle vara att analysera detta problem vidare. Hur väljs beslutsfattarna i RN ut? Hur många revisorer kontra advokater sitter med i RN:s styrelse? Vilka argument framförs vid diskussioner angående denna maktkamp om expertkunskap?

Regleringsmodellen är en ytterligare aspekt att undersöka vidare. Författarna har valt att modifiera den rådande regleringsmodellen som Puxty et al (1987) har tagit fram men mycket forskning återstår att utforska inom modellen. Mycket intressant hade det varit att titta på en eventuell maktförskjutningen inom normbildningen i Sverige efter införandet av IAS, som kommer att implementeras inom den närmaste tiden.

Vidare hade det varit intressant att göra en mer ingående analys av RN:s disciplinärenden inom ett eller flera områden som inte behandlar revisorns oberoende. I detta sammanhang vore det intressant om flera intervjuer med andra respondenter än de som författarna intervjuat görs, exempelvis med affärsjournalister, finansanalytiker och investerare.

Bilaga 1.

Hej XXXX!

Efter vårt telefonsamtal med Er den xx skickar vi nu ett antal frågor.

Författarna, Ingrid Hjortsberg och Sofia Wendt, läser sista terminen på Ekonomihögskolan vid Lunds universitet med inriktning mot redovisning. Den information som erhålles från våra respondenter i intervjuerna sammanställs och analyseras efter hand i studien. Om det är så att Ni är intresserad av att ta del av magisteruppsatsen när den är färdigskriven, tveka inte att ta kontakt med författarna så skickas uppsatsen via mejl till Er.

De många redovisningsskandaler, med Enron i spetsen, som blivit upptäckta på senare tid har initierat en intensiv debatt angående revisorns roll och oberoende i sin yrkesverksamhet. Marknaden och därmed självregleringen ifrågasattes som den starkaste auktoritet inom normbildningen på redovisningsområdet. Investerare krävde krafttag mot framtida skandaler varför man i USA lade fram förslag på strängare lagstiftning. Den lag som initierades var Sarbanes-Oxley Act från år 2002, som förhoppningsvis kommer att stärka revisorns oberoende roll i framtiden.

Syftet med magisteruppsatsen är att titta på revisorsnämndens disciplinärenden från och med år 1995, då revisorsnämnden tog över efter Kammarkollegiet som tillsynsmyndighet, till och med år 2003. Detta görs för att utröna eventuella förändringar i revisorsnämndens disciplinärenden, och därmed inom normbildningen i Sverige, med bakgrund mot de senaste redovisningsskandalerna.

Författarna hoppas att Ni har möjlighet att svara på frågorna som följer i det bifogade frågeformuläret. Då författarna inte har mycket tid till sitt förfogande är det tacksamt att erhålla Ert svar så snart som det bara är möjligt.

Med vänliga hälsningar

Ingrid Hjortsberg
046-15 04 16

Sofia Wendt
040-12 35 32

Bilaga 2.

Frågor i samband med magisteruppsats vid Ekonomihögskolan vid Lunds universitet

Namn:

Befattning:

Ort:

1. Revisorsnämnden avgör sedan år 1995 bland annat disciplinärenden gällande revisorer/revisionsbolag. *I vilken omfattning samarbetar Ni med Revisorsnämnden i disciplinärenden?*

(Hur väl fungerar detta samarbete?)

(Har samarbetet ökat, minskat eller varit oförändrat sedan 1995?)

2. Vad tror Ni är anledningen till att RN avgjort flest ärenden under år 2000?

3. I vilken omfattning använder Ni er av stickprovsundersökningar i Ert revisionsarbete?

(Har dessa ökat, minskat eller varit oförändrade sedan år 1995?)

(Anser Ni att det finns tillräckligt med tid och resurser till att göra stickprovsundersökningar?)

4. I vilken grad anser Ni att Revisorsnämnden är en väl fungerande myndighet? Finns det, och i så fall vad, någonting som kan förbättras med Revisorsnämnden (samarbetet, processen, informationen)?

5. Anser Ni att fler eller färre regler i samhället skulle få ner antalet anmälningar av revisorer/revisionsbolag till Revisorsnämnden?

6. Revisorsnämndens disciplinära påföljder för revisorer är erinran, varning och upphävande av godkännande eller auktorisation. På vilket sätt får Revisorsnämndens påföljder någon effekt i samhället?

7. *Revisorsnämnden är en statlig myndighet som handhar tillsynsärenden medan revisorernas yrkesutövande bygger på ett normbildningssystem som utgörs av privata organ (t.ex. FAR).*

Vem av marknaden (privata lösningar i samhället, intressegemenskap som grund för legitimiteten), föreningar (t.ex. revisorer, redovisare, investerare, finansanalytiker, affärsjournalister, alla med en vetenskaplig kunskap som grund för legitimitet) eller staten (statliga myndigheter såsom revisorsnämnden, där generella regler ligger till grund för legitimiteten) anser Ni har mest makt i praktiken över reglerna rörande revisorernas yrkesverksamhet, och då speciellt revisorernas oberoende?

8. Finns det någon indikator på att RN fått mer eller mindre makt i samhället?

9. *Marknaden har på senare år haft makten över normbildningen i Sverige.* Anser Ni att det skett någon maktförskjutning av normbildningen på senare år? Finns det i så fall någon orsak till maktförskjutningen?

10. På vilket sätt har redovisningsskandalerna (Worldcom, Sunbeam, Parmalat etc.) med Enron i spetsen haft någon inverkan på revisorernas arbete generellt sett?

(Hur har Ert arbete påverkats av de senaste redovisningsskandalerna?)

11. Anser Ni att föreningar (vilket inkluderar revisorer, redovisare, finansanalytiker, affärsjournalister, investerare) har fått mer makt i samhället och i så fall, på vilket sätt?

12. I vilken grad och på vilket sätt har revisorns oberoende debatterats offentligt (t.ex. i Balans?

(Någon debattör som Ni särskilt kommer ihåg?)

(Finns det någon specifik fråga som Ni kommer ihåg?)

Eventuellt övriga synpunkter:

Tack för Er medverkan!

Källförteckning

Litteratur:

- Ahrne, G. (1989). Byråkratin och statens inre gränser. Rabén & Sjögren: Tema Nova.
- Artsberg, K. (2003). Redovisningsteori- policy och -praxis. Trelleborg: Berlings Skogs.
- Artsberg, K. (1992). Normbildning och redovisningsförändring – värderingar vid val av mätprinciper inom svensk redovisning. Lund: Lund University Press.
- Baker, C. R. och Hayes, R. (2004). Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, s 767-785.
- Bergström, G. och Boréus, K. (2000). Textens mening och makt. Lund: Studentlitteratur.
- Beth, A. och de Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, s 751-765.
- Bjurwill, C. (1995). Fenomenologi. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, B. (1997). För den goda redovisningsseden. Lund: Studentlitteratur.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. och Hughes, J. (1980). The roles of accounting and society. *Accounting, Organizations and Society*. nummer 1.
- Cooper, D., Puxty, T. och Lowe, T. (1986/3). The accounting profession, corporatism and the state. Working paper.
- Cullinan, C. (2004). Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Accounting*, 15, s 853-864.
- Danermark, B., Ekström, M., Jakobsen, L. och Karlsson, J. C. (1997). Att förklara samhället. Lund: Studentlitteratur.
- Diamant, A. (2004). Revisors oberoende. Uppsala: Iustus Förlag.
- Edlund, B. (1997). Den svenska normgivningen i ett internationellt perspektiv. I: Edenhammar, H. och Hägg, I. (red) (1997). Makten över redovisningen. Stockholm: Norstedts Tryckeri AB.
- Edvardsson, B. (2003). Kritisk utredningsmetodik. Andra upplagan. Stockholm: Liber.
- Elliot, L. A. och Schroth, R. J. (2002). How Companies Lie. London: Nicholas Brealey Publishing.
- Flesher, D. L. och Flesher, T. K. (1986). Ivar Kreuger's Contribution to U.S. Financial Reporting. *The Accounting Review*. Vol. LXI, No.3, s 421-434.
- Flower, J. (red) (1994). The regulation of financial reporting in the Nordic countries. Stockholm: Gotab.

Glaser, B. G. och Strauss, A. L. (1967). The discovery of grounded theory strategies for qualitative research. New York: Aldine de Gruyter.

Halvorsen, K. (1992). Lund: Studentlitteratur.

Hermansson, J. (1999). I: SOU 1999:76 Maktdelning. Demokratiutredningen.

Holme, I. M. och Krohn Solvang, B. (1997). Forskningsmetodik. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, D. I. (2002). Vad, hur och varför? Lund: Studentlitteratur.

Jorion, P. (2003). Investing in a Post-Enron World. McGraw-Hill Companies Inc.

Jönsson, S. (1985). Eliten och normerna. Lund: Doxa Ekonomi.

Jönsson, S. (1991). Role making for accounting while the state is watching. Accounting, Organizations and Society. Vol. 16. No. 5/6. s 521-546.

Korsell, L. E. och Nilsson, M. (2003). Att förebygga fel och fusk. Norstedts Juridik.

Lewin, L. (1991). Samhället och de organiserade intressena. Norstedts Juridik.

Prop. 2000/01:146.

Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J. och Lowe, T. (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: locating accountancy in four countries. Accounting, Organizations and Society. nummer 3, s 273-291.

Puxty, A. G. (1993). The Social & Organizational Context of Management Accounting. Academic Press Ltd.

Revisorsnämndens Praxis juli 1995 - juni 1998. Med referat av och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis juli 1998 - juni 1999. Med referat av och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis juli 1999 - juni 2000. Med referat och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis juli 2000 - juni 2001. Med referat och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis juli - december 2001. Med referat och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis 2002. Med referat och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens Praxis 2003. Med referat och hänvisningar till domstolsavgöranden. Uppsala: Iustus.

Revisorsnämndens årsredovisning 2003.

Reinstein, A. J. och McMillan, J. (2004). The Enron debacle: more than a perfect storm. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, s 955-970.

Rothstein, B. (1994). Vad bör staten göra? SNS Förlag.

Smith, D. (2000). Redovisningens språk. Lund: Studentlitteratur.

SOU 2002:14 Statlig tillsyn - granskning på medborgarnas uppdrag.

Strauss, A. och Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research*. Sage Publications, Inc.

Wallerstedt, E. (2001). The emergence of the Big Five in Sweden. *The European Accounting Review*. 10:4, s 843-867.

Wahlström, G. (2000). Nya förutsättningar för reglering av extern redovisning – en praxisundersökning mot bakgrund av finansiella instrument. Parajett AB.

Watts, R. L. och Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, april, s 273-301.

Williams, P. F. (2004). Recovering accounting as a worthy endeavour. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, s 513-517.

Internet:

Glossary of auditing terms, http://www.abrema.net/abrema/sof_g.html, besökt den 11 november 2004.

Information om Revisorsnämnden (RN) och dess verksamhet, <http://www.revisorsnamnden.se/inforam2.htm>, besökt den 2 november 2004.

Regeringens hemsida, www.regeringen.se, besökt den 12 december.

RN:s hemsida, www.rn.se, besökt den 3 december 2004.

Intervjuer:

Arvidsson, Gunilla, avdelningen disciplin och tillsyn, RN, Telefonintervju den 13 december 2004, tel 08-783 18 70.

Canerholm, Irene, Auktoriserad revisor, Deloitte, Telefonintervju den 3 januari 2005, tel 040-669 61 00.

Collins, Leena, RN, Mejlkontakt den 27 december 2004, leena.collins@rn.se.

Diamant, Adam, Forskare vid Uppsala universitet, Telefonintervju den 1 december 2004, tel 08-756 45 22.

Humble, Sten, Auktoriserad revisor, KPMG, Telefonintervju den 3 januari 2005, tel 040-35 62 00.

Näslund, Caroline, Jurist, Bolagsverket, Intervju via mejl den 4 januari 2005, caroline.naslund@bolagsverket.se.

Olofsson, Margaret, Godkänd revisor, Ernst & Young, Intervju via mejl den 15 december 2005, margaret.olofsson@se.ey.com.

Revisionsbyrå A (anonym), Telefonintervju den 4 januari 2005.

Revisionsbyrå B (anonym), Telefonintervju den 4 januari 2005.

Svedin, Jan Petter, Auktoriserad revisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Telefonintervju den 4 januari 2005, tel 08-555 330 00.

Wallin, Stefan, Auktoriserad revisor, BDO, Telefonintervju den 4 januari 2005, tel 040-661 20 50.

Wykman, Daniel, Rättslig specialist redovisning, SKV, Intervju via mejl den 4 januari 2005, daniel.wykman@skatteverket.se.