



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi

Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2016

Ökad statlig reglering av revisionsbranschen

- En fallstudie om olika samhällsaktörers attityder

Författare

Linnéa Berglund

Amanda Frennesson

Rebecca Råk

Handledare

Kristina Artsberg

Sammanfattning

TITEL

Ökad statlig reglering av revisionsbranschen – En fallstudie om olika samhällsaktörers attityder

SEMINARIEDATUM

26 maj 2016

KURS

Examensarbete på Civilekonomprogrammet, redovisning och revision, 30HP

FÖRFATTARE

Linnéa Berglund, Amanda Frennesson, Rebecca Råk

HANDLEDARE

Kristina Artsberg

NYCKELORD

Attityd, Profession, Reglering, Revision, Statlig reglering

SYFTE

Syftet med uppsatsen är att få inblick i vilka attityder som finns till ökad statlig reglering av revisionsbranschen och vilka attityder som fått genomslagskraft.

METOD

En fallstudie med kvalitativ strategi har utförts på de lagförändringar som trädde i kraft till följd av Revisorsdirektivet 2006. Med utgångspunkt i empirimaterialet har en induktiv ansats legat till grund för uppsatsen.

TEORETISK REFERENSRAM

Den teoretiska referensramen ämnar förklara de mönster som har urskilts i empirimaterialet. Puxty et als. ramverk från 1987 redogör för hur revisionsbranschen kan regleras och ligger till grund för hur uppsatsens empiriska material är analyserat. Därefter presenteras flertalet tidigare studier och teoretiseringar med såväl positiva som negativa utfall av statlig reglering i revisionsbranschen.

EMPIRI

Empiriinsamlingen består av en dokumentstudie. Statens offentliga utredning SOU 2007:56 *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*, samtliga remissyttranden och Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28 har använts.

SLUTSATSER

Studien har visat att det existerar en asymmetri i attityder till revisionsbranschens reglering. Utmärkande fynd från den empiriska undersökningen visar att remissinstanser relaterade till staten har starkt skilda attityder från de remissinstanser som utgörs av branschorganisationer. Oroväckande indikerar även resultatet på en avsaknad av justering av regelverket, efter den kritik som genom remissvaren framförs mot ökad statlig reglering av revisionsbranschen.

Abstract

TITLE

Increased Statutory Regulation in the Audit Industry – A Case Study about Attitudes

SEMINAR DATE

26th of May 2016

COURSE

Master Thesis in Business Administration, accounting and auditing, 30 ECTS

AUTHORS

Linnéa Berglund, Amanda Frennesson, Rebecca Råk

ADVISOR

Kristina Artsberg

KEYWORDS

Accounting Profession, Attitude, Audit, Statutory, Regulation

PURPOSE

The purpose of the thesis is to examine what kind of attitudes, that exist towards statutory regulation in the audit industry, as well as which attitudes that dominate the outcome of the legislative procedure.

METHODOLOGY

A case study with qualitative strategy has been conducted. With an inductive approach the thesis have had its basis in the changes of the Swedish national legislature, followed by the 2006-years Audit Directive issued by the European Union.

THEORETICAL FRAMEWORK

Puxty et als. study from 1987 has been the basis of our analysis when interpreting and discussing the context in which the accounting profession's regulation is being decided upon. It has also been used with the purpose to explain existing patterns in the empirical survey. The theoretical framework also illustrates different attitudes towards, and outcomes of, statutory regulation in the audit industry.

EMPIRICAL FOUNDATION

The empirical foundation is based on a document study including the following documents: the state committee's draft, the comment letters from the consultation bodies as well as the outcome of the legislative procedure. All of the documents have been conducted, interpreted and analyzed to find patterns of attitudes towards statutory regulation in the audit industry.

CONCLUSIONS

The study has shown that there exist an asymmetri in attitudes towards statutory regulation in the audit industry. One can see a pattern of how especially consultation bodies related to *state* differ from consultation bodies belonging to *communities* The study has also indicated that the criticism from the consultation bodies has no effect on the outcome of the legislative procedure.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Bakgrund	1
1.1.1. Revisorsprofessionen i Sverige	1
1.1.2. Reglering av revisionsbranschen	2
1.1.3. Ökad statlig reglering som trend	2
1.1.4. Negativa konsekvenser av statlig reglering	3
1.2. Problematisering	4
1.3. Syfte och frågeställningar	5
1.4. Avgränsningar	6
1.5. Disposition	7
2. Metod	10
2.1. Forskningsansats	10
2.2. Forskningsstrategi	11
2.3. Forskningsdesign	11
2.4. Forskningsprocess	12
2.4.1. Val av empiri – Dokumentstudie	13
2.4.2. Val av teori	14
2.4.3. Val av litteratur	15
2.4.4. Analysprocessen	16
2.4.5. Presentation av data	18
2.5. Metodkritik	21
2.5.1. Intern validitet	22
2.5.2. Intern reliabilitet	23
2.5.3. Extern validitet och reliabilitet	24
3. Teoretisk referensram	25
3.1. Reglering - ett samspel mellan stat, sammanslutningar och marknad	25
3.1.1. Hur regleras revisionsbranschen?	26
3.1.2. Optimal reglering – en omöjlig uppgift	28
3.1.3. Krafternas samverkan	29
3.2. Statlig inblandning gynnar revisorsprofessionen och samhället i stort	32
3.2.1. Legitimitet, monopol och en utökad marknad	32
3.2.2. Incitament till ökad reglering	33
3.3. Statlig inblandning hämmar revisorsprofessionen	34
3.3.1. Fenomenet profession	34
3.3.2. Negativ kritik mot ökad statlig reglering	36
4. Institutionalia	39
4.1. Lagstiftningskedjan	39
4.2. Revisionsutskott m.m. Genomförande av 2006 års Revisorsdirektiv	40
4.2.1. SOU 2007:56	40
4.2.2. Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28	42
4.2.3. Jämförelse mellan lagförslag och utfall	44

5. Empiri	48
5.1. Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte	48
5.1.1 För	49
5.1.2. Emot	49
5.2. Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv	50
5.2.1. För	51
5.2.2. Emot	52
5.3. Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet.....	54
5.3.1. För	54
5.3.2. Emot	55
5.4. Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll	57
5.4.1. För	58
5.4.2. Emot	58
5.5. Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån.....	60
5.5.1. För	60
5.5.2. Emot	61
5.6. Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag	62
5.6.1. För	63
5.6.2. Emot	63
6. Analys.....	66
6.1. Stat.....	67
6.2. Sammanslutningar	70
6.3. Marknad.....	74
7. Diskussion	77
7.1. Reglering - Ett samspel mellan stat, sammanslutningar och marknad	77
7.1.1 Skilda utgångspunkter ligger till grund för attityder om reglering	78
7.1.2 Statlig inblandning som metod för att säkerställa revisionskvalitén	81
7.1.3 Konsekvenserna av ökad statlig inblandning.....	85
7.2. Kritik mot statlig reglering saknar genomslagskraft.....	90
8. Slutsats	93
8.1. Avslutande diskussion	96
8.2. Fortsatt forskning.....	97
9. Källförteckning.....	99
9.1. Remissyttranden.....	109
10. Bilagor.....	114
10.1. Lista över remissinstanser	114
10.2. SOU 2007:56 - Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv	120

10.3. Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28	135
10.4. Överblick per kategori mellan samhällsgrupper	138
10.5. Debattartikel	141

1. Inledning

I det inledande kapitlet presenteras uppsatsens ämne. Först kommer läsaren att introduceras för revisorsprofessionen och dess karaktäristika för att sedan ledas in på den existerande regleringsproblematiken i samhället. Uppsatsens inledande kapitel mynnar ut i syfte och frågeställning, samt redogör för de avgränsningar som har gjorts.

1.1. Bakgrund

1.1.1. Revisorsprofessionen i Sverige

Dagens samhälle präglas av kunskap och information (Brante, 2009). Yrkesgrupper, eller *professioner*, med expertis inom komplexa kunskapsområden fyller en samhällsnytta när de förser medborgarna med sin expertkunskap (exempelvis Parsons, 1939; Jonnergård, Funck & Wolmesjö, 2008a; Brante, 2009). Utöver sin expertis, utmärks dessa *professioner* av ett fritt handlingsutrymme som tar sig uttryck i ett självbestämmande och en självregleringsregim (så kallad *autonomi*) (Jonnergård et al., 2008a). Självregleringsregimen bygger på sociala kontrakt och kan därför endast erhållas om samhället accepterat autonomi (Robson, Willmott, Cooper & Puxty, 1994).

I Sverige har revisorsyrket haft professionsstatus i drygt hundra år sedan föreningen Svenska Revisorssamfundet (SRS) skapades i slutet av 1800-talet (Wallerstedt, 2005; Agevall & Jonnergård, 2013). Revisorsprofessionen har sedan utvecklats i takt med framväxten av aktiebolag (Wallerstedt, 2005). När antalet aktiebolag ökade, tilltog behovet av kontroll från en oberoende part (Sjöström, 1994; Larsson, 2005; Hayes, Wallage & Görtemaker, 2014). Efterfrågan på revisorer ökade lavinartat i början av 1930-talet (Larsson, 2005). Den världsomfattande Kreugerkraschen ledde till att säkerställandet av finansiell information fick stor betydelse för att garantera skydd för externa parter intressen (Jönsson, 1991). Kraschen ledde samtidigt till att förtroendet för revisorerna sjönk drastiskt. I processen att återskapa förtroendet för branschen, blev statens inblandning allt större (Wallerstedt, 2005). Det statliga inflytandet resulterade i att det blev stadgat i lag att vissa noterade aktiebolag skulle revideras av en godkänd eller auktoriserad revisor, och att revisorn utöver redovisningsrevisionen även skulle utföra

förvaltningsrevision. Staten hade därmed både säkrat och utökat marknaden för revisorsprofessionen (Sjöström, 1994; Larsson, 2005). På 1970-talet blev staten ansvarig för godkännandet och auktoriseringen av revisorer. Det statliga ansvaret utökades sedan till att innefatta utvecklingen av själva yrkesutövandet. Det visade sig bland annat i att revisorn blev ansvarig för anmärkningar på skatte- och avgiftsområdet (Wallerstedt, 2005).

1.1.2. Reglering av revisionsbranschen

Den ekonomiska marknadens tillväxt i samband med ökad globalisering, har haft stor inverkan på revisorsprofessionen (Velayutham & Perera, 1996; Agevall & Jonnergård, 2013). För att revisorns praktik ska vara densamma världen över har normer och standarder hybridiserats. I kombination med de världsomfattande ekonomiska kriserna har regleringen av revisorsprofessionen blivit en allt viktigare fråga (Jonnergård et al., 2008b). Att reglera revisorsprofessionen på bästa sätt är en komplex utmaning eftersom intressen och värderingar skiljer sig åt (Puxty, Willmott, Cooper & Lowe, 1987). I Sverige syns det här genom att lagstiftningsprocessen involverar samhällsaktörer (i lagstiftningsprocessen kallade remissinstanser) vars funktioner påverkas av regleringen. På så vis beaktas berörda parter synpunkter, även om regleringsprocessen sker på statlig nivå (Regeringskansliet, PM2003:02).

Puxty et al. (1987) presenterar tre principer för reglering; *hierarkisk kontroll*, *spontan solidaritet* och *fri konkurrens*. Var och en av de tre principerna skapar en *kraft* att reglera på ett särskilt sätt; *stat* (state), *sammanslutning* (community) och *marknad* (market). De tre *krafterna* har såväl samstämmiga som konflikterande idéer om hur reglering bör upprättas. *Staten* representerar medborgarna och principen grundas på en rättvis reglering i samhällets bästa. *Sammanslutningar* förespråkar en reglering där enskilda grupperns intressen istället är det centrala. De enskilda grupperna utgörs här av professionella gemenskaper, däribland branschorganisationer. Slutligen representerar *marknad* en reglering där utbud och efterfrågan tillåts styra fritt.

1.1.3. Ökad statlig reglering som trend

Statens ingripande i utvecklingen av regler, praktiker och vad som utgör en profession syns alltmer inom den professionella sfären (Loft, 1994, återgiven i Cooper & Robson, 2006; Jonnergård et al., 2008a). Ökningen av aktiebolag, de ekonomiska kriserna och den efterföljande

osäkerheten på marknaden är de viktigaste orsakerna till den ökade statliga regleringen (Suddaby, Gendron & Lam, 2009). Samhället har ifrågasatt hur det är möjligt att revisorerna vid granskningen av den ekonomiska informationen har missat fatala brister och felaktigheter (Hayes et al., 2014). I diskussionen om huruvida revisorsprofessionen ska regleras enligt självregleringsregim eller genom statlig inblandning, ställs ofta expertis mot oberoende (DeFond, 2010). Oro har uttryckts över att revisionen inte gjorts med tillräcklig kvalitet, att oberoendeförhållandet inte varit tillräckligt starkt och att existerande regelverk inte är betryggande nog (Hayes et al., 2014). När allmänhetens förtroende för revisorers roll som samhällsbeskyddare brister, träder staten in för att försöka återkalla legitimiteten (Robson et al., 1994). Politiker baserar sina val på förenklade versioner av expertkunskap varför åtgärder kan vidtas snabbare (Collins & Evans, 2002, återgivna i O'Regan & Killian, 2014). Ett exempel på detta är när staten i efterskalven av redovisningsskandalerna Enron och WorldCom bytte ut vissa självreglerande system mot statlig kontroll (Hilary & Lennox, 2005). När Enrons revisionsfirma Arthur Andersen frångick den fundamentalt accepterade normen om oberoende, ifrågasatte allmänheten även andra revisorers inställning till oberoendenormerna, eftersom inte ens medlemmar av eliten (vilket Arthur Andersen på den tiden ansågs vara) uppfyllde principen (Suddaby et al., 2009). Dock har studier visat att statlig reglering inte nödvändigtvis leder till högre kvalitet och trovärdighet (exempelvis Hilary & Lennox, 2005; Lennox & Pittman, 2010). Det finns de som istället anser att revisorsprofessionen är den bäst lämpade samhällsgruppen att reglera, eftersom det är inom branschen som kunskapen i området finns (Jonnergård et al., 2008a).

1.1.4. Negativa konsekvenser av statlig reglering

I en utredning på Kulturdepartementets begäran (Kulturdepartementet, Dir. 2015:46), beskrivs riskerna med ökad statlig reglering av lärarprofessionen. De risker som pekats ut är bland annat ett för detaljstyrt, centraliserat och likriktat arbete som kan komma att hämma kreativitet och utveckling. Ökade krav på legitimation påverkar rekryteringen som riskerar att utestänga kompetent arbetskraft. Utredningen framhåller även att ökad reglering skapar en miniminivå för prestation, där endast de lägst ställda kraven uppfylls (SKL, 2015).

En del av den kritik som framförs i Kulturdepartementets utredning om statlig reglering av lärarprofessionen, samstämmer med kritik som framförts av professionsforskare mot reglering av revisorsprofessionen. Trender som åtstramade regelverk och förbestämda arbetsprocesser har lett till en diskussion om huruvida revisorsyrket idag håller på att avprofessionaliseras (Velayutham & Perera, 1996; Westerdahl, 2005). Traditionellt sett har den svenska revisorsprofessionen haft en stark status och agerat under självregleringsregim (Jönsson, 1988; Edenhammar & Hägg, båda återgivna i Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi, 2006), men de nämnda redovisningsskandalerna har gett upphov till fler reglerande system och ökad tillsyn som inskränker på revisorns arbetsutrymme (Öhman et al., 2006). Sedan 20 år tillbaka har revisorsyrket utsatts för bland annat ökad struktur och kontroll. Risker med detta anges vara en långsammare anpassningsförmåga och omotiverade kostnader (FAR & Kairos Future, u.å.).

1.2. Problematisering

Ökad statlig reglering har fått kritik för att frånta revisorsyrket centrala beståndsdelar som anses behövas för att klassificeras som en profession. Byråkratisering och standardisering har tagit plats på bekostnad av minskad autonomi. Yrket har således kommit att underkastas en avprofessionaliseringsprocess (Jonnergård et al., 2008b). Samtidigt har statlig reglering setts som lösningen på trovärdighetsproblematiken som revisorsprofessionen utsatts för i efterskalvet av ekonomiska skandaler (Hilary & Lennox, 2005). Dock visar tidigare forskning att statlig inblandning inte alltid har lett till bättre resultat (Hilary & Lennox, 2005; Lennox & Pittman, 2010). Regleringen av revisionsbranschen har fått en allt viktigare roll till följd av globaliseringen av den finansiella marknaden (Jonnergård et al., 2008b). Globaliseringen har medfört att länder även ska underkastas internationell reglering som då måste implementeras i nationell lag (Velayutham & Perera, 1996). De aktörer som påverkas av regelverken kommer även att försöka påverka de samma (Deegan & Unerman, 2011), och det är regeringens roll att styra landet enligt väljarnas värderingar. Eftersom den mängd samhällsgrupper som idag försöker vara med och påverka hur branschen ska regleras har vuxit, blir det svårare att finna kompromisser. Att fastställa ett regelverk som tillfredsställer samtliga samhällsgrupper anses således vara problematiskt (Puxty et al., 1987).

Genom olika utredningar på uppdrag av regeringen efterfrågas remissinstansers förslag och synpunkter på hur internationella lagar ska införas på nationell nivå. Remissinstansers synpunkter är av vikt i Sverige eftersom vårt samhälle präglas av demokratiska värderingar (Regeringskansliet, PM2003:02). Eftersom de tre krafterna *stat*, *sammanslutningar* och *marknad* utgörs av särskiljande regleringsprinciper kan de gruppera samhällsaktörer utefter intressen och värderingar till reglering. I strävan efter att tillfredsställa sitt egenintresse antas respektive *samhällsgrupp* påverka revisorsprofessionens reglering enligt gruppens intressen och värderingar. Vi ser därför ett intresse i att undersöka huruvida det går att finna ett mönster i svenska remissinstansernas attityder till revisorsbranschens reglering utefter Puxty et als. (1987) modell om regleringsprinciper för revisionsbranschen.

En stor mängd kritik mot ökad statlig reglering har uttryckts där konsekvenserna väntas slå tillbaka på samhället. Ändå fortsätter staten att använda sig av åtstramad reglering som lösning på ekonomiska skandaler. Vilka värderingar och attityder som får genomslagskraft till statlig reglering har stor inverkan på hur det svenska regelverket utformas, och därmed hur branschen och samhället utvecklas framöver.

1.3. Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att få en inblick i vilka attityder som finns till ökad statlig reglering av revisionsbranschen. I undersökningen kartlägger vi därför olika remissinstansers attityder för att kunna urskilja huruvida samhällsgrupper, som eftersträvar olika regleringsprinciper, har samstämmiga och/eller konflikterande attityder till revisorsprofessionens reglering. Uppsatsen syftar även till att undersöka huruvida de olika remissinstansernas yttrande får genomslagskraft i vad som slutligen blir lag. För att uppfylla syftet kommer följande frågor att besvaras:

1. Går det att urskilja samstämmiga och konflikterande attityder till ökad statlig reglering av revisionsbranschen?
2. Vems attityder får genomslagskraft för vad som i slutändan regleras?

1.4. Avgränsningar

Attitydundersökningen är avgränsad till att beröra remissinstansers attityder till revisionsbranschens reglering. Remissinstanserna ses som ett bra urval utifrån antagandet att det är samlade samhällsaktörer med ett intresse i frågan, tillräcklig kompetens inom området och med en önskan om att påverka. Vi ämnar således inte att fånga upp hela samhällets attityder till ökad statlig reglering. En del instanser valde att inte skicka in ett remissvar på Utredningens förfrågan. Det fanns också många remissinstanser som skickade in ett remissvar där de i svaret endast upplyser att de inte har något specifikt att erinra. Att remissinstansen inte har något att erinra kan bero på en flera skäl, så som att de håller med Utredningens förslag i sin helhet, att de inte anser sig tillräckligt insatta i ämnet för att kunna kommentera, eller att de inte har intresse av att påverka utfallet, eller annan anledning. Då vi saknar vetskap om dessa instansers skäl har vi valt att endast använda oss av de remissinstanser som i sitt remissvar lämnat ett faktiskt yttrande på Utredningens förslag.

Vidare är en geografisk och branshmässig avgränsning gjord. Empirimaterialet är hämtat från Sverige, där fallundersökningen har gjorts på revisorsprofessionen. Eftersom uppsatsen är skriven i Sverige och utförd med kvalitativ metod där kontexten anses ha betydelse (Bryman & Bell, 2013), blev den geografiska avgränsningen naturlig för oss. Valet att specifikt studera revisionsbranschen gjordes eftersom författarna studerar redovisning och revision på magisternivå. Att specifikt inrikta uppsatsen till att handla om reglering var något som vi ansåg vara av intresse eftersom ökad statlig reglering ses som en trend (Loft, 1994, återgiven i Cooper & Robson, 2006; Jonnergård et al., 2008a; Suddaby et al., 2009).

För den empiriska studien har vi valt att utgå från EU-direktivet 2006/43/EG. Skälet till att ett direktiv har valts, och inte en förordning, är för att ett direktiv tillåter tolkning och bearbetning, medan en förordning implementeras som helhet i nationell lag. Då vi vill studera dels vilka attityder som samhällsgrupper har i frågan, dels avgöra vem som är den dominanta parten i lagstiftningsprocessen, lämpade sig därmed direktivet bättre. Detta är dock inget som begränsar uppsatsens referensram där teorier och studier gjorts på reglering som helhet.

När vi bearbetade empirimaterialet försökte vi vara öppna och skapa kategorier som vi ansåg spegla remissinstansernas attityder till ökad statlig reglering. Efter övervägande valde vi därför bort att koda och analysera de uttalanden som vi inte ansåg hade en direkt koppling till instansernas inställning till statlig reglering av branschen. Exempel på områden som kommenterades men som inte ligger inom uppsatsens ramar är instansens inställning till harmoniserade regelverk mellan nationer. Ofta förekommande var att instansen använde harmoniseringsmålet som en formalitet till att inleda hur de såg positivt på Utredningens arbete, för att senare ändå komma med invändningar längre ner i remissvaret. Att remissinstansen hävdade sig positiv till harmoniseringen ansåg vi således inte utgöra dess egentliga inställning till statlig reglering.

1.5. Disposition

Kapitel 1: Inledning

I det inledande kapitlet presenteras uppsatsens ämne. Först kommer läsaren att introduceras för revisorsprofessionen och dess karaktäristika för att sedan ledas in på den existerande regleringsproblematiken i samhället. Uppsatsens inledande kapitel mynnar ut i syfte och frågeställning, samt redogör för de avgränsningar som har gjorts.

Kapitel 2: Metod

I uppsatsens metodkapitel ämnar författarna att förklara processen som ligger bakom skriven uppsats. Valt empirimaterial och teoretisk referensram kommer att presenteras och motiveras. Genom att tillkännage och motivera den strategi och design som ligger bakom de slutsatser som har dragits vill författarna att ge läsaren möjligheten att djupare förstå ämnet och uppsatsens frågeställning. I forskningsansats presenteras läsaren för vilken grund uppsatsen är byggd på och vilken riktning som den därefter följt. Här klargörs att angreppssättet varit induktivt. I forskningsstrategi beskrivs att undersökningen har utförts enligt kvalitativ metod. Forskningsdesignen presenterar empirimaterialet som har bestått av en instrumentell fallstudie. Slutligen visas i forskningsprocessen hur den kvalitativa undersökningen med sin instrumentella fallstudie har gått till. Här illustreras forskningsprocessens induktiva angreppssätt.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen presenteras en samling tidigare studier som ämnar förklara det empiriska materialet samt det fenomen som studerats. I första avsnittet presenteras Puxty et als. ramverk från 1987 som förklarar hur revisionsbranschen kan regleras. Avsnitt två och tre ämnar att redogöra för konsekvenserna av statlig inblandning i revisorsprofessionens reglering. Positiva respektive negativa aspekter presenteras.

Kapitel 4: Institutionalialia

Kapitlet inleds med en genomgång av den svenska lagstiftningskedjan. Därefter presenteras en sammanfattning av vald fallstudie: Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv. Sammanfattningen delas upp i utredningens förslag SOU 2007:56 och Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28 vilket innehöll samtliga lagförändringar som riksdagen beslutade om den 18 maj 2009.

Kapitel 5: Empiri

Kapitlet presenterar empirimaterialet. Läsaren kommer att bli introducerad för de kategorier som empiriundersökningen resulterat i. För varje kategori presenteras åsikter som remissinstanserna uttryckt i sina remissvar för att exemplifiera vilka typer av uttalanden som lett till att en remissinstans sorterats in i de olika kategorierna. För att underlätta för läsaren är texten uppdelad efter kategori och attityd, varpå nästkommande kapitel kommer att analysera empirimaterialet och gruppera remissinstanserna efter samband och motsägelser i attityder.

Kapitel 6: Analys

I analyskapitlet analyseras det presenterade empirimaterialet från kapitel fem. Författarna redogör för de värderingar som gått att tyda utifrån remissvaren, uppdelat efter ”stat”, ”sammanslutning” och ”marknad”. Analysen uppmärksammar läsaren på vilka samband och motsättningar som empirimaterialet innehåller.

Kapitel 7: Diskussion

Kapitlet ämnar att föra ett resonemang kring insamlat empirimaterial och hur det förhåller sig till tidigare studier inom ämnet. Vi kommer att ta upp de attityder som presenterats i empirimaterialet och knyta an till de för- och nackdelar med statligt engagemang som den teoretiska

referensramen har diskuterat. Avsikten med kapitel sju är att kartlägga och gruppera samstämmiga såväl som konflikterande attityder samt diskutera kring lagstiftningsprocessens dominerande aktör.

Kapitel 8: Slutsats

Kapitlet ger läsaren möjlighet att tillgodogöra sig de upptäckter som uppsatsen resulterat i genom en sammanfattning av uppsatsens belysta problem och undersökning. Läsaren får slutligen möjlighet att finna inspiration till vidare forskningsområden som författarna under arbetes gång funnit intressanta att finna fördjupad forskning om.

Bilagor

I bilagorna återfinns en komplett lista över förfrågade remissinstanser, en utförligare presentation av SOU 2007:56 Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv, Civilutskottets betänkande 2008/09:CU; vad som kom att bli utfallet av de lagförslag som presenterats av Utredningen, tabeller över remissinstanser härledda till de sex kategorierna med uppdelning efter *stat*, *sammanslutning* och *marknad*, samt en debattartikel.

2. Metod

I uppsatsens metodkapitel ämnar författarna att förklara processen som ligger bakom skriven uppsats. Valt empirimaterial och teoretisk referensram kommer att presenteras och motiveras. Genom att tillkännage och motivera den strategi och design som ligger bakom de slutsatser som har dragits vill författarna att ge läsaren möjligheten att djupare förstå ämnet och uppsatsens frågeställning. I forskningsansats klargörs att angreppssättet varit induktivt. I forskningsstrategi beskrivs att undersökningen har utförts enligt kvalitativ metod. Forskningsdesignen presenterar empirimaterialet som har utgjort en instrumentell fallstudie. Slutligen visas i forskningsprocessen hur den kvalitativa undersökningen med sin instrumentella fallstudie har gått till. Här illustreras forskningsprocessens induktiva angreppssätt.

Uppsatsen ämnar bidra till debatten om revisorsprofessionens reglering. Genom att ingående granska en av statens offentliga utredningar, tillhörande remissvar och ett betänkande av Civilutskottet, söker vi kartlägga de attityder som framförts mot ökad statlig reglering och undersöka ifall grupper med samstämmiga attityder går att urskilja. Uppsatsen syftar även till att undersöka om den kritik som framförts har fått genomslagskraft. Eftersom attityder är kontextberoende och förändras över tid (Bryman & Bell, 2013), kan attityder mot reglering inte betraktas som ett konstant fenomen. Vi anser därmed att en kartläggning av dessa samhällsaktörers attityder bidrar till en utökad kunskapsbas.

2.1. Forskningsansats

För att besvara uppsatsens frågeställningar sökte vi finna mönster i de attityder som uttryckts i remissvar. Med startpunkt i EU-direktivet från 2006 har vi sedan samlat in kunskap om reglering av revisorsprofessionen genom att ta del av tidigare forskning på området. Teoretiseringen har skett allteftersom empirimaterialet har tolkats. Det angreppssätt som har använts, har således varit induktivt, enligt Bryman och Bells definition (2013).

2.2. Forskningsstrategi

Uppsatsen är skriven med avsikt att försöka förstå och förklara samhällsaktörers attityder till ett föränderligt fenomen. Bryman och Bell (2013) belyser att inom den samhällsvetenskapliga forskningen är det viktigt att låta kontexten få utrymme, med vilket menas att det inte existerar en teori som kan förklara och förutspå alla fall. Backman (2016) kallar det här för ett kvalitativt perspektiv på forskning, vilket förtydligas med att individen medverkar i skapandet av omvärlden. Individen påverkar därmed sin egen verklighet. Den kvalitativa forskningen bör därför ta plats i de verkliga händelserna för att bidra till kunskapsbasen. I vår undersökning utgår vi från att det fortlöpande existerar ett samspel mellan samhällsaktörer. Respektive samhällsaktör försöker påverka sin omvärld utifrån sina värderingar. Det blir därför väsentligt att studien ger utrymme för forskningssubjektets personliga uppfattning.

Vidare motiverar vi det kvalitativa metodvalet med att datainsamlingen har bestått av ord snarare än siffror (Rennstam & Wästerfors, 2015; Bryman & Bell, 2013). Som Rennstam och Wästerfors (2015) uttrycker det, lämpar sig kvalitativ metod i studier som inte endast vill beräkna eller betrakta om en hypotes föreligger, utan där studiens vikt ligger vid betraktelsen av *hur*. Samma författare nämner att kvalitativ metod lämpar sig för fenomen som trots tidigare studier, fortfarande inte kan ges en självklar förklaring. Just denna oklarhet har vi funnit inom området för reglering av revisorsprofessionen. Som ovan nämnt syns en trend i ökad statlig reglering trots att negativ kritik mot sådan framhålls, vilket framkommer av tidigare forskning men även i den aktuella debatten. Fenomen som inte kan förklaras svart på vitt är ofta fallet för samhällsforskningen då förändringar sker fortlöpande (Bryman & Bell, 2013).

2.3. Forskningsdesign

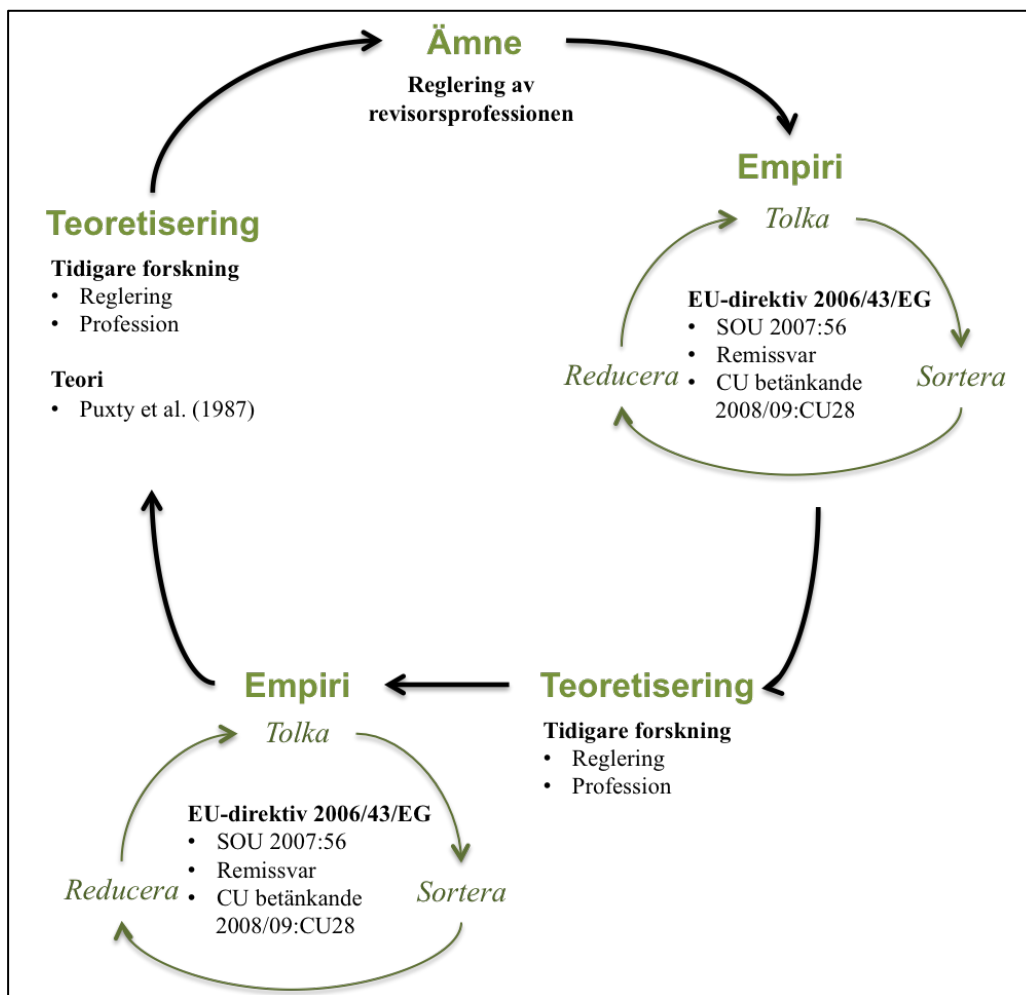
Genom att samla in, tolka och analysera remissyttrandena, kartlägger vi olika samhällsgruppers attityder till revisionsbranschens reglering och undersöker om samhällsgrupper med samstämmiga attityder går att urskilja. Slutligen undersöker vi vad som kom att bli utfallet av den politiska processen med avsikten att kunna härleda vilka samhällsgrupper som har visat sig ha påverkan samt vilken kritik från remissinstanserna som har haft genomslående verkan till utformade lagändringar.

Att ingående och på djupet analysera ett enstaka fall, beskriver Bryman och Bell (2013) som en fallstudie. Närmare bestämt har vi utfört en så kallad instrumentell fallstudie, vars syfte är att bidra till ökad förståelse för ett ämne. Den här typen av studie passar väl ihop med den kvalitativa och induktiva strategi som uppsatsen följt. Uppsatsens syfte är inte att resultera i en enda generell slutsats för ämnet i fråga, utan istället ämnar vi att bidra till den redan existerande kunskapsbasen med upptäckterna från uppsatsens valda fall.

2.4. Forskningsprocess

Uppsatsen har följt följande forskningsprocess:

Figur 1 – Forskningsprocessen



Figur 1: Figuren illustrerar den forskningsprocess som uppsatsen har följt.

Eftersom vi valt ett induktivt angreppssätt började vi granska det valda empiriska materialet innan vi skapade den teoretiska referensramen. Uppsatsen innehåller dock även deduktiva inslag, vilket enligt Bryman och Bell (2013) och Backman (2016) är vanligt förekommande. En empirisk upptäckt kan ske genom en iterativ process när undersökningsämnet kräver teoretisk reflektion (Bryman & Bell, 2013). Som illustrerat av figuren har vi genomfört en sådan iterativ process. Efter sökande och val av lämpliga teorier att använda för att förklara uppsatsämnets fenomen återgick vi till att betrakta det empiriska materialet. Syftet med detta var att finna det bästa urvalet av teorier för att beskriva och förklara vårt empiriska material. På så vis kunde vi urskilja nya möjliga tolkningar och mönster, samt bekräfta eller försaka befintliga fynd i empirin. I ett senare skede fann vi studierna av författarna Puxty et al. (1987), vars idéer vi ansåg skulle vara intressanta att applicera även på vårt empirimaterial.

2.4.1. Val av empiri – Dokumentstudie

Som empirimaterial har vi valt att använda oss av officiella dokument, vilket innebär att vi som datainsamlingssubjekt inte påverkar empiriobjektet med våra egna värderingar och uppfattningar, något som anses riskabelt vid utförandet av intervjuer (Bryman & Bell, 2013). Empiriinsamlingen består utav följande dokument: SOU 2007:56 *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*, samtliga remissyttranden, samt Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28 *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*. Vi har ämnat att utreda ett så nytt lagförslag som möjligt som samtidigt har potential att besvara våra frågeställningar. Eftersom uppsatsens andra frågeställning kräver att lagförslaget trätt i kraft föll valet på den svenska utredningen och implementeringen av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG.

När ett dokument utgör undersökningsmaterial är det viktigt att dess autencitet, trovärdighet, representativitet och meningsfullhet utvärderas. På så vis kan kvaliteten höjas i studien och bidraget till forskningsvärlden (Scott, 1990, återgiven i Bryman & Bell, 2013). Offentliga dokument karakteriseras enligt Bryman och Bell (2013) som autentiska, representativa och meningsfulla. Dokument som rör statliga och politiska processer så som utredningar, och remissyttranden får anses äkta och gällande i bemärkelsen att de är offentligt publicerade och på så sätt kontrollerade.

Vad som är av större diskussionsvikt rör dokumentens trovärdighet. Vi som datainsamlingsobjekt påverkar inte empiriobjektet, men det hindrar inte empirin från att vara uttryckt i visst syfte eller att våra egna värderingar påverkar hur vi tolkat materialet. Atkinson och Coffee (2004, återgivna i Bryman & Bell, 2013) uttrycker att dokument inte avspeglar en objektiv verklighet eftersom de ämnar att förmedla ett positivt intryck för upphovsmännen. Utöver det här finns risk att dokumenten skrivits i syfte att åstadkomma något, vilket vi får anse vara fallet här då det gäller attityder och påverkan på lagförändringar. Det finns därmed en risk att remissinstansens sanna intresse gömmer sig bakom motiv för andras bästa. För att öka trovärdigheten för dokumenten och därmed även säkerställa aktörernas attityder, hade intervjuer kunnat utföras som komplement (Bryman & Bell, 2013). Dock hade sannolikt inte aspekten kring det sanna intresset fåtts fram här heller, då allmänhetens bästa ofta används som täckmantel vid argumentation i politiska processer (Nobes & Parker, 2012). Med bakgrund av detta, samt tidsbegränsningen för uppsatsen, har vi valt att inte genomföra sådana djupgående intervjuer.

2.4.2. Val av teori

Den teoretiska referensramen har vuxit fram allteftersom mönster har urskilts i empirimaterialet, vilket följer av ett induktivt angreppssätt (Bryman & Bell, 2013; Rennstam & Wästerfors, 2015; Backman, 2016). Vid en första tolkning och sortering av materialet kunde vi se att attityder kring revisionsbranschens reglering skilde sig åt mellan branschorganisationer och statliga myndigheter. För att hitta förklaringar till upptäckten sökte vi bland tidigare studier och teorier inom professions- och regleringsforskningen. Vi fann här såväl förespråkare som kritiker av statlig reglering. Eftersom vi har arbetat induktivt har vi lagt stor vikt vid att inhämta en bred kunskap inom ämnet, såväl inom professionsteori som revisionsbranschen och dess reglering. Den omfattande efterforskningen gjordes eftersom vi ville vara så öppna och neutrala som möjligt vid tolkning och analys av empirimaterialet. På så sätt minskar risken för ett snedvridet resultat, vilket stöds av Bryman och Bell (2013) samt Alvesson (u.å., återgiven i Rennstam & Wästerfors, 2015). De teorier som presenteras i uppsatsens referensram åskådliggör därför både studier som talar för statlig reglering, och de som uttrycker negativ kritik därom.

Att det går att utläsa starka argument såväl för som emot fenomenet statlig reglering av en profession, gör teoretiseringen komplex. Anledningen till dessa paradoxala argument lär vara

forskarnas skilda bakgrunder och underliggande värderingar. Vad de tycker och tänker om samhället och vad de förespråkar inom regleringsväsendet färgar sannolikt deras forskning. Det här visar igen på vilken betydelse kontexten har inom den samhällsvetenskapliga forskningen. Precis som Kvale (u.å., återgiven i Rennstam & Wästerfors, 2015) uttrycker det, bidrar studien till samhällsforskningen just på grund av forskarens subjektiva tolkning och föreställning.

2.4.3. Val av litteratur

Den teoretiska referensramen som ämnar förklara upptäckterna i empirimaterialet består av såväl sociologisk professionsteori som ämnesspecifik tidigare forskning av revisionsbranschen. Vetenskapliga artiklar har tagits fram via LUBSearch med sökord så som; accounting profession, audit, autonomy, EU, profession, Puxty, regulation, self-regulation och state.

Vid en andra sökning och urval av litteratur enades vi om vissa sökparametrar som begränsade urvalet till artiklar publicerade i akademiska journaler. Den här litteraturen har genomgått kriteriet för peer review och därmed blivit granskad av andra forskare. För att öka relevansen sorterades urvalet efter de antal gånger som artikeln blivit citerad enligt Web of Science. Bryman och Bell (2013) stödjer användningen av sökparametrar för ökad relevans i litteraturen. Vidare har vi ämnat att försöka hitta ursprungskällorna för att undgå att materialet kan ha färgats av annan forskares åsikter. Det här ökar trovärdigheten och representativiteten i vår litteratur, vilket Bryman och Bell (2013) påpekar är av vikt.

En del av den litteratur som används i uppsatsens referensram behandlar studier och artiklar skrivna i andra kontexter än vårt valda undersökningsområde. Inom professionsteorin har vi exempelvis tillgodogjort oss information om läkarprofessionen. Gällande reglering av revisorsprofessionen har undersökningar från bland annat USA använts. En bred kunskapsbas med alternativa perspektiv kan ha positiv påverkan på underökningen eftersom det möjliggör en mer öppen tolkning under datainsamlingen (Bryman & Bell, 2013). Nämnvärt är dock att vart fall är kontextspecifikt och beror på sociala, politiska och ekonomiska samspel. Medvetenhet om förhållningen är viktig vid jämförelser eftersom det på grund av detta inte går att dra direkta paralleller eller kopplingar mellan studierna.

2.4.4. Analysprocessen

Att urskilja attityder

För att möjliggöra en analys av det material som har samlats in från dokumentstudien, har vi i enlighet med Rennstam och Wästerfors (2015) sorterat, reducerat och argumenterat materialet. För att kunna kartlägga vilka attityder som framhävts av instanserna skapades först en övergripande bild av vad datan innehöll. Vi sorterade ut instansernas respektive ställningstaganden utifrån vilka område av Utredningens förslag som de valt att kommentera. Dessa kommentarer sorterade vi sedan in under vilken artikel de tillhörde från Utredningens förslag, varje remissinstans för sig. Det första urvalet var således närmast att likna med en strukturerad sammanfattning av den text som instanserna själva formulerat. När samtliga instansers kommentarer hade lästs och sorterats blev det möjligt att få en överblick över vilka områden som instanserna ansåg vara av större vikt. Det gick även att urskilja att det existerade olika uppfattningar gällande de olika lagförslagen.

I nästa steg av analysprocessen gick vi systematiskt igenom samtliga kommentarer och ställningstaganden för att koda om dem till kortare formuleringar. Under denna process fann vi det tydligt att remissinstansernas uttalanden, oavsett under vilken rubrik de kommenterat, speglade antingen en positiv eller negativ åsikt kring regleringsförfarandet av revisionsbranschen. Vissa instanser angav exempelvis att de endast kommenterat sådant som de ansåg vara i direkt anslutning till deras egen bransch, varför deras åsikter endast gick att utläsa under ett urval av artiklar. Vi skapade därefter 15 kategorier som berörde sådana ämnen som instanserna själva valt att ta upp i sina remissvar. Kategorierna formulerades som antaganden, eftersom vi upptäckt att instanserna tydligt tog ställning till om de var för eller emot ett förslag eller en företeelse. Därefter använde vi oss av de koder som vi skapat och började sortera in remissinstanserna som antingen positiv (för) eller negativ (emot) till kategorins antagande.

Som framhållet av Rennstam och Wästerfors (2015) och Bryman och Bell (2013) föreligger det risk för att viktig information förblir oupptäckt genom att den misstolkas eller helt enkelt sorteras bort i analysprocessen. Utöver att inhämta en bred kunskap inom ämnet har vi vid bearbetning av empirimaterialet därför delat upp oss. Vi grupperade oss så att två personer tillsammans läste remissvaren och tog beslut kring de urval som gjordes, samt övervägde hur instansernas

uttalanden skulle kodas. När denna process var färdig läste den tredje gruppmedlemmen samma remissvar och gjorde urval och kodning på egen hand. Utfallen jämfördes sedan med varandra. Jämförelsen resulterade i en omkategorisering. Eftersom vi till en början inte visste hur tydligt instansernas attityder skulle kunna utläsas hade vi skapat många och specifika kategorier där instanserna sorterats in. Efter en överblick av våra fynd och diskussion mellan samtliga gruppmedlemmar insåg vi att en del kategorier kunde omformuleras och slås ihop till mer generella antaganden. Vi valde även att helt ta bort vissa kategorier, som exempelvis remissinstansens inställning till harmoniserade regelverk, som vi inte ansåg representerade en direkt attityd till regleringsförfarandet. De attityder som har urskilts har slutligen presenterats i sex stycken kategorier.

Att urskilja samhällsgrupper

När det vid kategoriseringen av attityder framkom tydliga ställningstaganden och när den tidigare forskningen visade på samma mönster valde vi att arbeta vidare med empirimaterialet. När vi sökte efter teorier som kan förklara hur revisionsbranschen regleras och grupperas fattade vi intresse för Puxty et als. modell (1987) som beskriver revisionsbranschens reglering utifrån tre principer; *hierarkisk kontroll*, *spontan solidaritet* och *fri konkurrens*. Respektive princip skapar en kraft; *stat*, *sammanslutning* och *marknad*, som reglerar på ett särskilt sätt. Eftersom de tre krafterna har olika karaktäristika ställde vi oss undrande till om det möjligtvis fanns samstämmiga och/eller konflikterande attityder till regleringsförfarandet utifrån given indelning. Därför har vi ämnat härleda *samhällsgrupper* med utgångspunkt i Puxty et als. idéer om krafter och principer.

Vi påbörjade därför en ny analysprocess med avsikt att urskilja *samhällsgrupper* med samstämmiga och/eller konflikterande attityder till statlig reglering av revisorsprofessionen. Här började vi med att ta ställning till vilken grupp instanserna ska anses tillhöra. Sorteringen av instanser är varken rätt eller felaktig, då flertalet tänkbara motiv finns till vilka samhällsgrupper som instanserna skulle kunna tillhöra. Vi valde, efter övervägande, att sortera in remissinstanserna i samhällsgrupperna utefter de aktörer som remissinstanserna representerar. De instanser som styrs av staten sorterades in under gruppen *stat* medan de instanser som representerade en grupp företag eller en viss bransch sorterades in som *sammanslutning*.

Slutligen fick de instanser som kunde tänkas representera mer spridda attityder på grund av flertalet olika aktörer och intressen, däribland den finansiella marknaden, sorteras in under *marknad*. När beslut om instansernas tillhörighet väl tagits kunde sorteringen av instanserna och deras attityder göras. Alla instanser sorterades således in under respektive samhällsgrupp, samt efter *för* eller *emot* kategorins antagande. I den här processen har vi därmed kunnat utläsa om samhällsgrupper med respektive regleringsprinciper också har samstämmiga och/eller konflikterande attityder.

Att urskilja vems attityd som får genomslagskraft

Syftet med att ge remissinstanser en möjlighet att lämna ett yttrande på ett lagförslag är att viktiga aspekter ska kunna tas i beaktning innan slutlig lag fastställs (Regeringskansliet, PM2003:02). Som ett sista steg i vår undersökning ville vi ta reda på vems attityder som vinner genomslagskraft i slutlig lag. I strävan efter att besvara detta gjordes först en grundlig jämförelse av SOU 2007:56 och Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28.

De möjliga förändringar, som skett under lagstiftningsprocessen, hade vi sedan som avsikt att jämföra med remissinstansernas yttranden. Dock, eftersom vi efter jämförelse av SOU 2007:56 och Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28, fann att ingen artikel med undantag för artikeln om Revisorsnämndens offentliga register hade förändrats så genomfördes aldrig den senare jämförelsen vilket närmare diskuteras under kapitel 7 – *Diskussion*.

2.4.5. Presentation av data

En kort beskrivning av de kategorier som har utarbetats från empirimaterialet följer nedan, och kommer presenteras mer ingående i kapitel 5 – *Empiri* med utmärkande och förstärkande citat från blandade remissinstanser. Den uppdelning som gjorts av remissinstanserna utefter samhällsgrupp presenteras även nedan.

Tabell 1 – Empirimaterialets kategorier

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte
Vissa instanser yttrade sig kring att Utredningens lagförslag inte var förenligt med det syfte som presenterats i Direktivets syfte, och har således sorterats att tillhöra denna kategori.
Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv
I vems intresse som regleringen sker var ett ämne som många remissinstanser anmärkte på. Vissa remissinstanser framförde att företagets utgångspunkt var det viktigaste och menade därmed att reglering inte får ske på ett betungande sätt för företagen. Andra remissinstanser påpekade att reglering bör ske med grund till vad som är bäst ur samhällssynpunkt och lyfte således fram en bredare användbarhet av regleringen.
Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet
Utredningen presenterade flera förslag med avsikt att höja oberoendet och kvaliteten. De mest omdiskuterade bland remissvaren var revisionsutskott, dokumentationskrav och kvalitetskontroller.
Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll
Bland remissvaren framgick en diskussion kring om självreglerande funktioner var att föredra framför lagstadgad kontroll. Här framfördes av vissa att ett självreglerande system fungerat bra, medan vissa instanser ansåg att statlig inblandning skulle öka oberoendet.
Kategori 5: Instansen vill liksom Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån
Ett antal lagförslag skulle innebära en inskränkning på revisorns arbetsutövning. Många remissinstanser framhöll sina åsikter gällande tillsyn och dokumentationskrav.
Kategori 6: Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag
Vissa remissinstanser lämnade erinringar på att Utredningens förslag inte har framförts ur ett långsiktigt perspektiv och presenterade då konsekvenser som Utredningen, enligt instanserna, inte har uppmärksammat eller tagit hänsyn till.

Tabell 1: Tabellen visar de kategorier som utarbetats från empirimaterialet.

Remissinstansernas indelning utefter Puxty et als. (1987) tre regleringsprinciper har skett utifrån vad de olika instanserna representerar. Genom att ta reda på vilka aktörer/företag/organisationer som instanserna verkar för, har de grupperats in *stat*, *sammanslutningar* och *marknad*. En kort sammanfattning av vem remissinstanserna företräder återfinns i Bilaga 10.1. – *Lista över remissinstanser*. Vi ansåg även att det skulle vara av intresse att för *stat* och *sammanslutningar*

göra en intra-uppdelning mellan instanser som besitter expertkunskap inom revisorsprofessionen och övriga. En sådan uppdelning gick inte att tyda för *marknad*. Följande är således en indelning av vilken grupp en remissinstans tillhör.

Tabell 2 – Instanser härledda till stat

Stat	
Expertkunskap inom revisorsprofessionen	Övriga
1. Bokföringsnämnden (BFN)	1. Finansinspektionen (FI)
2. Bolagsverket	2. Skatteverket (SKV)
3. Revisorsnämnden (RN)	3. Konkurrensverket (KKV)
	4. Kronofogdemyndigheten (Kronofogden)
	5. Datainspektionen
	6. Verket för näringslivsutveckling (NUTEK)
	7. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	8. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	9. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)
<i>Totalt: 3 st</i>	<i>Totalt: 9 st</i>
Totalt antal instanser härledda till stat: 12 st	

Tabell 2: Tabellen visar instanser härledda till "stat". Hit hör statliga myndigheter.

Tabell 3 – Instanser härledda till sammanslutningar

Sammanslutningar	
Expertkunskap inom revisorsprofessionen	Övriga
1. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR SRS)	1. Finansbolagens Förening (Finansbolagen)
2. Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev)	2. Fondbolagens Förening
3. Internrevisorerna	3. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	4. Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)
	5. Svenska Bankföreningen
	6. Sveriges Advokatsamfund (Advokatsamfundet)
	7. Svenskt Näringsliv
<i>Totalt: 3 st</i>	<i>Totalt: 7 st</i>
Totalt antal instanser härledda till sammanslutningar: 10 st	

Tabell 3: Tabellen visar instanser härledda till "sammanslutningar". Hit hör branschorganisationer som företräder särskilda intressegrupper.

Tabell 4 – Instanser härledda till marknad

Marknad
1. Nordic Growth Market (NGM)
2. OMX Nordic Exchange Stockholm (OMX)
3. Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)
Totalt antal instanser härledda till marknad: 3 st

Tabell 4: Tabellen visar instanser härledda till "marknad". Hit hör organisationer som verkar på börsmarknaden och som vi anser företräda mer än en specifik bransch. Utbud och efterfrågan är de marknadskrafter som här är dominerande.

2.5. Metodkritik

Begrepp som validitet och reliabilitet är välkända inom metodforskningen för att utvärdera hur väl ens datainsamling har genomförts och huruvida bidraget till forskningen är av betydelse. Det diskuteras därmed ofta kring strävan att uppnå hög relevans och tillförlitlighet i datan (Bryman & Bell, 2013). Med kvalitativ forskning tenderar dock de här begreppen att få minskad betydelse

eftersom datan är kontextberoende och analysen subjektiv. Målet med forskningen blir därmed inte att generalisera och söka den enda sanningen. Fördelarna med kvalitativ data anses i och med det här även utgöra dess problematik och brist (Bryman & Bell, 2013; Rennstam & Wästerfors, 2015).

För kvalitativ forskning har därför validitet och reliabilitet omarbetats. Kvalitativa metodforskare har delat in validitet och reliabilitet i två delar - intern och extern (exempelvis Le Compete & Goetz, 1982, återgivna i Bryman & Bell, 2013). Intern validitet är trovärdigheten i resultaten, hur väl observationerna stämmer överens med den teoretisering som har gjorts, medan extern validitet är generaliserbarheten. Intern reliabilitet diskuteras utifrån hur tolkningen av materialet har gjorts, hur överens forskarna är. Slutligen står extern reliabilitet för replikerbarheten, i vilken mån undersökningen kan upprepas med samma resultat. De externa begreppen får därmed minskad betydelse i kvalitativ forskning då resultaten ofta är kontextberoende och inte ämnar att svara för det generella (Bryman & Bell, 2013) Vi har därför valt att fokusera på att uppnå kraven för de interna begreppen då vi genomfört vår studie.

2.5.1. Intern validitet

Under forskningsprocessen har vi diskuterat för- och nackdelar med olika alternativ och tillvägagångssätt innan beslut har tagits. Vi har inom forskarlaget utbytt idéer och perspektiv för att vara öppna inför alternativa synsätt och på så sätt minska ett snedvridet resultat. Att vi genomgående har arbetat växelvis mellan empirimaterial och teoretisk referensram ser vi som en styrka för studiens trovärdighet. Vi har på så vis funnit tillförlitliga förklaringar till de upptäckter empirimaterialet har visat eftersom dess relevans har utvärderats i omgångar. Likväl har det gett oss idéer till hur vi skulle gå vidare med empirimaterialet för att finna nya upptäckter. Utifrån det här tillvägagångssättet, valde vi att testa vårt empirimaterial mot funnen teori från Puxty et al. (1987). Självkritiskt vill vi dock framhäva att andra tolkningar skulle kunna ha gjorts om en annan teori legat till grund för vår gruppering. Då hade andra mönster kunnat framträda som givit grund för en annan diskussion.

Vidare är vi väl medvetna om att sorteringen av remissinstanserna till respektive samhällsgrupp får stor påverkan på vilka mönster, i form av likheter och motsägelser, som går att urskilja i det

empiriska materialet. Vi är medvetna om att liknande undersökningar ofta valt en annan form av indelning, där intressenter till regleringen sorteras in efter vilken koppling de har till det reglerade objektet, här revision. Exempelvis har intressenter delats upp enligt följande grupperingar: skapare, användare, akademiker och reglerande myndigheter (IFRS Foundation, 2013). Anledningen till att våra grupperingar följer Puxty et als. (1987) indelning beror på att vi ville vidareutveckla idén. Vi ville undersöka huruvida de samhällsgrupper som är knutna till de tre regleringsprinciperna har gemensamma attityder mot revisionsbranschens reglering.

Vi anser att det empirimaterial och den teoretiska referensram som ligger till grund för uppsatsen kartlägger vilka attityder som existerar till revisionsbranschens reglering. Dock, för att fullt ut besvara frågan angående vilka attityder som visar sig få genomslagskraft hade ytterligare data behövts. För en vidare undersökning kunde andra mer utförliga dokument ha studerats. Med hänsyn till författarnas tidsavgränsning har en sådan undersökning inte genomförts. Genom att jämföra remissvaren med vad dels Utredningen anförde, dels vad som kom att bli stiftat i lag, ämnade vi att undersöka vems kritik som fått gehör. Vad som har uppdragats under arbetets gång är dock att den typen av kartläggning och jämförelse inte fullt ut kan svara till vilken samhällsgrupp eller enskild aktörs attityd som vunnit erkännande. Det här för att det finns olika tänkbara anledningar till varför en remissinstans inte har lämnat ett yttrande. Förslagsvis kan det bero på antingen att instansen inte anser sig ha rätt kompetens för att yttra sig i frågan, eller att instansen inte finner tid eller intresse av att försöka påverka området. Ytterligare en anledning kan vara att instansen håller med Utredningens förslag och därmed inte finner det nödvändigt att yttra sig. Vad som kan konstateras är att avsaknaden på kommentarer inte kan tolkas som medhåll. Att dra egna slutsatser om detta vore därför fel. Genomslagskraft i lagstiftningsprocessen skulle dock kunna vara möjligt att härleda i ett tidigare stadie. Det här för att Utredningen i sig är representerad av olika samhällsgrupper. Med tillgång till Utredningens arbete hade det möjligtvis gått att få en ökad inblick i vems attityd och förslag som fått erkännande i vad som kom att bli den gemensamt presenterade SOU:n.

2.5.2. Intern reliabilitet

Att en forskningsanalys kantas av egna tolkningar och därför inte kan ses som absolut sann poängteras av flertalet metodforskare återgivna i Rennstam & Wästerfors (2015). Detta behöver

dock inte ses som en negativ aspekt. Som framhållet av Kvale (u.å., återgiven i Rennstam & Wästerfors, 2015) kan analytikern genom sin tolkning och föreställning ge studien ett bidrag. Att den insamlade datan och analysen blir kontextberoende och subjektiv och därmed kanske inte kan ge en enda möjlig slutsats utgör en förutsättning för att betydelsefullt kunna bidra till forskningen. Vad som dock är viktigt för den interna reliabiliteten är huruvida vi inom forskarlaget har varit överens om hur datan ska tolkas. Vi har därför valt att diskutera igenom våra tolkningar och säkerställa samstämmighet innan vi i den iterativa processen gått vidare.

Kvalitativ metod och dokumentstudier karaktäriseras utav att de skapar en stor mängd data. Datan som framställs är ofta på detaljnivå och det sägs ge metoden sitt värde i försöket att tolka och förstå sociala fenomen. Samtidigt innebär det här att kvalitativ metod kan bli tidsödande (Bryman & Bell, 2013; Rennstam & Wästerfors, 2015). Medvetna om detta valde vi därför att fokusera vår empiri på ett visst fall, SOU 2007:56 med tillhörande remissyttranden och lagförändring. På så vis kunde vi göra ett mer grundligt arbete och fokusera analysen på fler detaljer. Det här reducerade risken för ett snedvridet resultat jämfört med att öka mängden data men då endast kunna göra en mindre grundlig arbetsinsats. Däremot innebär studiens begränsning till ett enda fall att en vidare generaliserbarhet inte kan göras. Vi ser det dock som en styrka att vi alla tre har gått igenom dokumenten och skapat oss respektive tolkningar och kodningar för att sedan diskutera funna mönster. På så sätt ökar vi den interna reliabiliteten i studien. Att trovärdighet framför generaliserbarhet har prioriterats är något som stöds av Bryman & Bell (2013) i kvalitativ forskning.

2.5.3. Extern validitet och reliabilitet

Som nämnt är den externa validiteten och reliabiliteten av mindre vikt i en kvalitativ studie. Dock vill vi poängtera att då vi har använt oss av offentliga dokument möjliggör det för andra forskare att utföra samma studie jämfört med om intervjuer genomförts. Tillgång till materialet ökar således replikerbarheten. Att vår tolkning av dokumenten ligger bakom vårt resultat är däremot något som får anses minska densamma. Dessutom är dokumenten kontextberoende, i vårt fall revisionsbranschen i Sverige, och resultatet kan därför inte generaliseras till andra kulturer eller kontexter. Vårt resultat bidrar till ett trovärdigt och möjligt utfall i frågan. Vi är dock medvetna om att underökning av fler lagförslag hade kunnat förbättra generaliserbarheten.

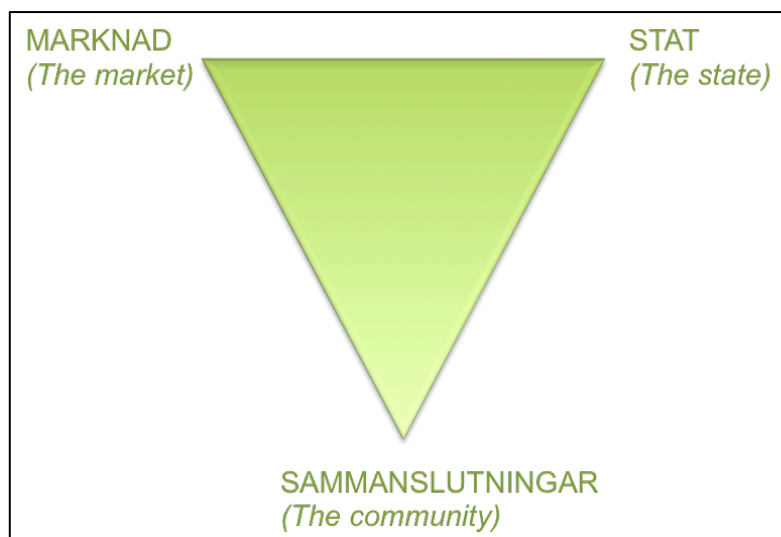
3. Teoretisk referensram

I den teoretiska referensramen presenteras en samling tidigare studier som ämnar förklara det empiriska materialet samt det fenomen som studerats. I första avsnittet presenteras Puxty et al. ramverk från 1987 som förklarar hur revisionsbranschen kan regleras. Avsnitt två och tre ämnar att redogöra för konsekvenserna av statlig inblandning i revisorsprofessionens reglering. Positiva respektive negativa aspekter presenteras.

3.1. Reglering - ett samspel mellan stat, sammanslutningar och marknad

Nya regelverk får olika effekter på olika samhällsgrupper (Uche, 2001). Streeck och Schmitter (1985, återgivna i Puxty et al., 1987) har konstruerat ett ramverk som ämnar förklara hur olika krafter påverkar regleringsprocessen och integrerar samhället. Modellen presenterar tre krafter som kan härledas till tre huvudsakliga principer för koordinering och allokering av reglering. De krafter och principer som framhålls är *staten* (the state) och dess princip om *hierarkisk kontroll*, *sammanslutningar* (the community) och dess princip om *spontan solidaritet*, samt *marknaden* (the market) och dess princip om *fri konkurrens*.

Figur 2 – Modell av Streeck och Schmitter



Figur 2: Figuren illustrerar de tre krafter som påverkar regleringsprocessen enligt Streeck och Schmitter.

3.1.1. Hur regleras revisionsbranschen?

Puxty et al. (1987) har använt sig av Streeck och Schmitters modell från år 1985, och applicerat den på revisionsbranschen i syfte att utreda hur regleringsprocessen för revisorsprofessionen ser ut. Studien bygger på jämförelser mellan fyra kapitalsamhällen - Tyskland, Storbritannien, USA och Sverige. De krafter som Streeck och Schmitter har identifierat kan såväl harmoniera som hamna i konflikt med varandra. *Stat*, *sammanslutningar* och *marknad* karaktäriseras bland annat av olika typer av motivation, auktoritet och spänningar/konflikter. Hur de krafterna förhåller sig till varandra förklaras lämpligen genom att jämföra skillnaderna mellan dessa.

Enligt teorin anses staten sträva efter att minimera risker och säkerställa en rättvis och förutsägbar behandling för dess medborgare. Auktoritet får staten genom dess monopol över legitim kontroll och statens tjänstemän ser till att lagstadgade regler följs. Monopolen skapar även en spänning i och med att staten ger sig själva privilegiet att bestämma, samtidigt som de föreskriver andra att följa deras beslut. Staten anses vara signifikant i skapandet och återskapandet av revisionspraxis, exempelvis genom lagstiftning som uttrycker att publicering och granskning av finansiella rapporter är obligatoriskt. Staten försöker på så vis ingripa för att ett visst grundläggande informationsutbyte ska ske. Staten vill även hålla företag ansvariga för sina aktiviteter och säkerställa att samhället får tillgång till trovärdig information, vilket anses vara alldeles för betydelsefullt för att överlåta till marknadskrafterna (Puxty et al., 1987).

Teorin hävdar att ledarna i en sammanslutning motiveras av att få aktning från sina följare, medan följarnas motiv är att få ta del av den tillhörighetskänsla som skapas inom sammanslutningen. Spänningarna som skapas grundas i de konflikter som råder mellan insiders och outsiders i sammanslutningar. Sidorna kan ha svårt att förstå och respektera varandras normer och värderingar. Hur sammanslutningar vuxit fram i olika länder är individuellt och graden av inflytande skiljer sig åt mellan nationerna. *Sammanslutningar* är enligt författarna underordnad *stat* och *marknad* (Puxty et al., 1987).

Marknad motiveras enligt teorin om vinstmaximering, vilken skapas genom att tillåta fria marknadskrafter och uppmuntra entreprenörskap. Det skapar i sin tur nöjda konsumenter som gynnas av de materiella fördelar som föranleds av konkurrensen. Spänningen skapas mellan den

fundamentala intressekonflikt som existerar mellan säljare och köpare. Marknad stämmer således väl in på revisionsbranschen genom externa påtryckningar om att få information reviderad (Puxty et al., 1987).

Förhållandet mellan *stat*, *sammanslutningar* och *marknad* är såväl nödvändigt som problematiskt. Regleringssystemet består av en rad motsättningar. Författarna betonar att reglering av revisionsbranschen ofta är förknippad med kriser. Beslutsfattare vidtar åtgärder inom sin egen sociala kontext och återskapar på så sätt samhällsgruppens möjligheter och begränsningar. Reglering av revisionsbranschen är ett socialt fenomen och är ett resultat av korsningar och kombinationer av de olika principer och motsägelser som finns mellan ovan beskrivna samhällsgrupper. I praktiken rör det sig om interaktion mellan statliga tjänstemän, företrädare av intresseorganisationer och agenter på marknaden. Reproduktion av relationen mellan krafterna som skapas är en konsekvens av att samhällsgrupperna försöker omfördela resurser för att kunna förhandla regleringen till att passa den egna referensramen. För att förstå regleringen av revisionsyrket, och finna vilken kraft som är mest dominant, måste därför samtliga principer och deras förhållningssätt till varandra studeras (Puxty et al., 1987).

Puxty et al. (1987) framhåller vikten av förståelsen kring att regleringen är skapad ur nationens ideologi och historia. De olika krafterna i Streecks och Schmitters modell (1985, återgiven i Puxty et al., 1987) drivs av olika ideologiska principer. Extremvarianter såsom att reglering sker fullt ut genom marknadsprinciperna utbud och efterfrågan eller att den bygger obehindrat på statlig reglering, där lagen följs utan inskränkning, existerar inte i dagens samhälle. Istället karaktäriseras reglering utav en kombination av dessa. Det här visar även att reglering innehåller en viss grad av varje kraft.

Puxty et al. (1987) beskriver att i Sverige har staten tillskrivits auktoritet och legitimitet. Det råder ett kodifierat lagsystem där reglering sker genom mer detaljbekrivning än vid ett principbaserat regelsystem. Kodifierat lagsystem existerar ofta i nationer där bankerna historiskt sett varit den största finansieringskällan. Marknadsprinciperna har därför fått begränsad inverkan på regleringen. Eftersom banker tillgodogjort sig information genom styrelsepositioner och liknande roller i de företag som de finansierat, har marknads påtryckning för att få mer extern information varit betydligt mindre än i anglo-amerikanska länder som Storbritannien eller USA.

Även redovisning- och revisionsbranschen tycks ha mindre påverkan i länder med dessa karaktärsdrag. Revisorer i Sverige har dock försökt efterlikna den anglo-amerikanska ideologin, genom bland annat FAR som har utvecklat ett antal rekommendationer. Rekommendationerna är dock inte är bindande enligt lag. Istället är det statlig regering som beslutar om lagar, där intressenter välkommans att lämna sitt utlåtande kring lagförslag innan beslut tas. Genom att staten infogar organisationer i det hierarkiska regelsystemet ämnar de även att tillstyrkas legitimitet (Puxty et al., 1987).

3.1.2. Optimal reglering – en omöjlig uppgift

Hur den statliga lagstiftningen ska förhålla sig till samhällets bästa är en komplex fråga, eftersom samhället består av aktörer med olika behov och attityder. Revisorns funktion i detta kontroversiella ämne är något som intresserat många forskare (exempelvis Perera, Rahman & Velayutham, 2001; Jonnergård et al., 2008a; Windsor & Warming-Rasmussen, 2009). Att utforma ett teoretiskt ramverk som täcker hela den kontext, i vilken revisorn regleras och interageras, är problematiskt (Laughlin & Puxty, 1983).

There are many, varied and inter-related groups within our social system, each with its own degree of self-interest, its own ability to exercise 'economic power' and its own idea of what constitutes the 'public interest' [...] Because the impact of legislative policy affects these different social groupings in different ways, for example via the re-allocation of society's resources and thus the redistribution of society's wealth, it is an essential feature of democratic policy making to try to find compromise problem solutions which are acceptable to all these various groups.
(Hope, 1979, återgiven i Laughlin & Puxty, 1983, s. 456).

Som framhållet av Hope (1979, återgiven i Laughlin & Puxty, 1983) och Uche (2001) kommer lagstiftningen att påverka olika grupper i samhället på olika sätt. Ingen reglerare kommer att kunna besluta om lagstiftning som optimerar alla intressen. Reglerarna måste därför anpassa lagstiftningen så att tillräcklig grad av konsensus kan nås vid en acceptabel nivå, snarare än vid en optimal. Lagstiftningen ses därmed en politisk process ständigt sökandes efter kompromisser (Hope, 1979, återgiven i Laughlin och Puxty, 1983).

3.1.3. Krafternas samverkan

Det har historiskt sett visat sig att statens inblandning i regleringsprocessen syns alltmer efter att revisorsprofessionens trovärdighet har kritiserats (exempelvis Hilary & Lennox, 2005). I en del fall kan det påstås att revisorsprofessionen av detta skäl har varit beroende av staten för att fortleva.

Staten som nödvändig aktör i regleringsprocessen

Sikka och Willmott (1995) har undersökt revisorsprofessionens egna åtgärder för att återskapa förtroendet utan statlig inblandning. Forskarna menar att jurisdiktionen även blir utmanad av samhällsaktörer som saknar ett direkt intresse av att ta över behörigheten men som ändå blir påverkade av professionens funktion. Genom att undersöka tre omvälvande händelser för revisionsbranschen i Storbritannien under 1900-talet och hur professionen har svarat på förändringarna, visar forskarna på revisorsprofessionens strävan efter att vara den reglerande aktören. Professionen har visat sig vara villig att strama åt regleringen av sin bransch om det innebär att de kan behålla kontrollen över sin yrkesutövning. Professionen har åtskilliga gånger under 1900-talet omarbetat och förstärkt sin Code of Ethics, skapat en disciplinnämnd och förstärkt disciplinåtgärderna samt försökt påverka andra aktörer att agera i deras intresse. Vid samtliga åtgärder har professionen framhållit att oberoendet ska förstärkas (Sikka & Willmott, 1995). Anser staten att förändringen är tillräcklig, accepteras professionens förändring som ett tecken på kompetent ledning (Jönsson, 1991).

Även Gaa (1991) har undersökt revisorsprofessionens ovilja att regleras. Revisorsprofessionen har gynnats av lagstiftning genom bland annat ett rättsligt monopol, och på så vis är en viss grad av reglering i professionens intresse. Det är dock inte önskvärt att *för mycket* styrning av professionen etableras. Konsekvensen sägs då bli ett minskat välstånd för revisorerna. Kostnaderna och arbetsbördan riskerar att utökas samtidigt som intäkterna minskar ifall förbud mot försäljning av vissa tjänster införs. Resultatet av Gaas undersökning visar att revisionsbranschen föredrar mindre reglering framför mer reglering. Dock, när revisionsbranschen misstänker att staten kommer göra ett anspråk på professionens autonomi, är revisorsprofessionen beredd att förhandla en aspekt mot en annan. I syfte att behålla sin autonomi

har revisionsbranschen visat sig villig att då frivilligt strama åt regleringen av yrket, genom att själva presentera förslag på nya regelverk.

Revisorsprofessionens åtgärder har dock fått utstå kritik och samhällsaktörer har ifrågasatt i vems intresse professionen egentligen agerar. Kritik mot revisionsbranschen är inget nytt fenomen, men kritiker har insett vikten av att organisera och samordna sig (framför allt akademiker och politiker) för att kunna påverka. Kritikerna har genom detta fört fram regleringen av revisorsprofessionen på den politiska agendan (Sikka & Willmott, 1995).

Sikka och Willmott (1995) kommer fram till att det största hotet för en fortsatt existens av revisorsprofessionen inte handlar om minskad självreglering. Istället äventyras professionen genom minskat oberoende och minskad objektivitet gentemot klienterna. Forskarna har sett en trend av att revisionsbyråer inte längre ställer sig lika kritiska till statlig reglering, så länge som inblandningen stärker professionen. Författarna framhåller att staten bör ses som en aktör som hjälper professionen att bibehålla sin yrkesroll, istället för som en konkurrent om jurisdiktionen.

Puxty (1990, återgiven i Davis och Strawser, 1993) menar att det är nödvändigt att identifiera revisorsprofessionens position i klasstrukturen för att förstå vilken roll revisionsbranschen har i samhället. Professionen formar sig efter aktuella sociala intressen, och kan därför variera över tid. Som framhållet genom Puxty et als. modell (1987), råder det konflikter mellan paradoxala krafter. Professionen har som bekant antagit ett ansvar att agera i samhällets intresse, i utbyte mot status och monopol. Enligt Davis och Strawser (1993) försätts revisorn i en motsägelsefull situation. Ingen kan tjäna två mästars. I sin strävan att tjäna samhället antar revisorsprofessionen en roll där den måste tjäna två konkurrerande intressen. Som exempel presenterar författaren att revisorsprofessionen definierar beskattningsbar inkomst på uppdrag av staten, samtidigt som den agerar som rådgivare mot företag kring hur de ska kunna minimera sin skatt. Det ligger en problematik i definitionen av vem som anses utgöra det samhälle som revisorsprofessionen ska tjäna. Är det staten, som representerar medborgarna, eller är det företag och andra aktörer som interagerar på marknaden? (Davis & Strawser, 1993). Den här problematiken visar på behovet att reglera revisorsprofessionen på statlig nivå (Puxty et al., 1987).

Reglering under statlig regim innefattar flera aktörers intressen

Seal, Sucher och Zelenka (1996) har använt sig av Puxty et als. modell (1987) i syfte att analysera hur strukturen över regleringen av revisionsbranschen i Tjeckien har förändrats. Vid tiden för artikelns publicering genomgick Tjeckien en maktomvandling mellan *stat*, *sammanslutning* och *marknad* till följd av framväxten av en finansiell marknad, stor internationell påverkan och privatisering. Författarna menar att en professions styrka i en oreglerad marknad är dess goda rykte. Enligt Giddes teori (1984, återgiven i Seal et al., 1996) skapas institutioner genom dagliga interaktioner och rutiner. Skapandet av en ny social kontext öppnar därmed upp för andra institutioner att bli del av den krets som har möjlighet att påverka regleringen av revisionsbranschen. Vad som tidigare var statens och professionens kunskapsbas har utvidgats och fler gör anspråk på att få reglera branschen (Seal et al., 1996; Bureau & Andersen, 2014). Seal et al. (1996) nämner dock att de som redan har ett väletablerat rykte gynnas i kampen om inflytande.

Legitimitet kan tillskrivas genom antingen den nytta som beslutets produkt skapar, eller genom hur reflektion och själva beslutsfattandet går till. En professions jurisdiktion kan uppstå genom objektiva eller subjektiva egenskaper; värderingar och normer. Objektiva egenskaper fastställs av den externa omgivningen medan de subjektiva egenskaperna fastställs internt av professionen. Eftersom de subjektiva egenskaperna definieras av professionen själv, blir den jurisdiktion som består av dessa egenskaper hårdare ifrågasatt och får därmed svårare att tillskrivas legitimitet (Abbott, 1988). Staten vinner däremot en stor del av sin legitimitet genom att spegla de angelägenheter som dess valkrets värdesätter. Vid beslut samlas information från alla aktörer in och utvärderas. Beslutet som staten sedan fattar får legitimitet, inte främst därför att samtliga aktörer är nöjda med den nytta som beslutet skapat, utan eftersom beslutet är byggt på en process av konsultation från berörda parter.

Vems åsikt som dominerar regleringsprocessen är föränderligt. Det har dock visat sig att praktisk erfarenhet och praktiska förslag är argument som kan ha stor genomslagskraft (Jönsson, 1991). *The Big 4* är viktiga revisionsbyråer vars arbete utsätts för standardisering och reglering, vilket sedan omförs till praktiken, där professionella identiteter bildas, omvandlas och förmedlas (Cooper & Robson, 2006). I anglo-amerikanska länder har staten historiskt visat engagemang i

skapandet och bibehållandet av monopolen för revisionsyrket samt att definiera vem som är en kompetent revisor (Cooper & Robson, 2006). Detta intresse har utökats till att inkludera detaljarbetet i revisionsprocessen (Moonitz, 1974, återgiven i Cooper och Robson, 2006), vilket har överlämnats till revisorsprofessionen och speciellt de större firmorna. I litteraturen framställs normgivningsprocessen som heroisk då regler begränsar rapporteringsmetoder och påverkar hur revisionen utförs. Dock har företagsledningar och revisorer stort inflytande i upprättelsen av reglering. Revisionsbyråer, och framförallt *The Big 4*, skapar och återskapar bilden av revisorer men även på vilket sätt det ekonomiska systemet skapas, hanteras och förändras. *The boundaries between regulator and regulated have changed and the location of these changes have major effects* (Cooper & Robson, 2006, s. 436). De stora revisionsbyråernas alltmer centrala roll i utvecklandet av professionalisering och reglering kan tyda på ett maktcentra.

3.2. Statlig inblandning gynnar revisorsprofessionen och samhället i stort

3.2.1. Legitimitet, monopol och en utökad marknad

Att staten via sin inblandning har stärkt revisorsprofessionen visar en undersökning av Perera et al. (2001) ett tydligt exempel på. Perera et al. (2001) har studerat förhållandet mellan staten och revisorsprofessionen genom att undersöka aktörernas reaktioner på Nya Zeelands ekonomiska reformer mot en starkare marknadsekonomi på 1980-talet. Studiens resultat visar att staten och revisorsprofessionen både utnyttjade och stärkte varandras verksamheter genom den ekonomiska reformen. Revisorsprofessionen tillskrevs legitimitet och stärktes när staten skapade en utökad funktion av yrket. Fler arbetsområden skapades till följd av nya regler och krav stiftade av staten.

Ytterligare bevis på att statlig reglering leder till positiva följder för professionen visar den tidigare presenterade undersökningen av Seal et al. (1996) på. Det var här staten som möjliggjorde framväxten av en marknad för professionella transaktioner genom att erkänna tjänsterna som professionen erbjöd. Professionen förhandlade fram lagstött monopol i utbyte mot ett visst socialt ansvar (Seal et al., 1996; Day & Klein, 1987; Watson, 2003, två sistnämnda återgivna i Burau & Andersen, 2014).

3.2.2. Incitament till ökad reglering

Under 1900-talets senare hälft kom marknadsekonomiska aspekter att få allt större inflytande (Perera et al., 2001). Samtidigt drabbades revisorsprofessionen av flertalet skandaler. Som svar på skandalerna har branschen blivit mål för statlig reglering (Jönsson, 1991; Windsor & Warming-Rasmussen, 2009). Windsor och Warming-Rasmussen (2009) exemplifierar med att USA författade Sarbanes-Oxley Act (hädanefter benämnd SOX) och skapade den statliga tillsynsmyndigheten PCAOB. PCAOB verkar dock för investerarna, och därmed i den privata sektorns intresse. Med de här aspekterna som utgångspunkt har sedan Windsor och Warming-Rasmussen undersökt huruvida revisorns oberoende är påverkat av det ekonomiska förhållandet till klienten. Författarna kommer fram till att det finns ett samband mellan revisorns oberoende gentemot klienten och det ekonomiska beroendet som föreligger mellan revisor och klient. Utifrån ett marknadsekonomiskt perspektiv och med ökade ekonomiska incitament uttrycker författarna en oro över att de etiska principerna och det regelverk som existerar inte är tillräckligt för att undvika att oberoendet vidare äventyras.

Öhman et al. (2006) har undersökt svenska revisorers synpunkter på granskning av information för noterade bolag i enlighet *med* svensk lagstiftning och praxis, samt samma synpunkt men *utan* hänsyn till nuvarande lagstiftning och praxis. Forskarna finner att revisorer ställer sig motvilliga till att revidera information som inte redan ingår i nuvarande revisionsuppgifter. Samtliga revisorer ansåg att ytterligare granskning utöver vad som är stadgat i lag vore av vikt för investerare och övriga intressenter, men bara sju procent uttryckte en vilja att införa detta. Svenska revisorer känner sig trygga med granskningen av historiska siffror, där kontrollen kan vila på etablerade lagar, rekommendationer och vägledningar. På så vis kan revisionen ske på ett objektivt och professionellt sätt, vilket minskar risk för att bli personligt ersättningskyldig. Dessa upptäckter tyder på att svenska revisorer verkar vara mer fokuserade på säkerställandet av innehållet i rapporterna än dess användbarhet för intressenter, vilket följande citat visar:

The need for Swedish auditors to protect themselves seems to be stronger than the desire to protect investors and other stakeholders, even if they are aware that their audit reports are uninformative (Burrowes & Persson, 2000, återgivna i Öhman et al., 2006, s. 107).

Upptäckterna visar sammanlagt att *Doing things right seems to be more important than doing the right things* (Öhman et al., 2006, s. 89). Svenska revisorers motvilja till att utföra sådan granskning som efterfrågas anses vara grund för stor oro, då den svenska revisorsprofessionen historiskt sett till stor del varit självreglerande. Nya internationella standarder kan komma att ha påverkan på svenska revisorers arbete. Resultaten från den här undersökningen hävdar författarna gör det rimligt att ifrågasätta huruvida förändringarna kommer få revisorer att agera i linje med att göra rätt saker, eller ifall revisorerna kommer bli ännu mer bekymrade om att göra saker rätt. Det finns risk för att formaliteter och rutiner kan överskugga vikten av omdömet gällande områden som det efterfrågas mer granskning på (exempelvis strategi, vision och interna förhållanden). Om revisorer ska vilja utöka kvalitetssäkringen måste agendan för revisorer på området utvecklas.

3.3. Statlig inblandning hämmar revisorsprofessionen

Professionsforskning har centraliserats mycket kring den statliga inblandningen i regleringsprocessen, och huruvida denna aktör bör vara aktiv eller passiv (Perera et al., 2001). Anledningen till att debatten förs är att statlig reglering sägs påverka den karaktäristika som en profession utgörs av och därmed hämma utvecklingen av samhällsfunktionen (exempelvis Jonnergård et al., 2008a).

3.3.1. Fenomenet profession

Dagens samhälle beskrivs som ett kunskaps- och informationssamhälle (Brante, 2009). Stor betydelse får därför *professioner*, en samhällsnyttig yrkesgrupp som anses föra samhället framåt genom sin kunskap och innovation (Parsons, 1939; Brante, 2009). Vad som definierar en profession är dock inte helt självklart. Den traditionella professionella individen sägs vara serviceorienterad och verka för samhällets bästa (Parsons, 1939). Samhällsnyttan skapas genom att den professionella individen bidrar med sin expertis inom ett komplext kunskapsområde (Brante, 2009). Under 1970-talet lyftes dock egenintresset fram som den självklara bakomliggande orsaken till att professioner uppstår (Brante, 1987). Egen- och vinstintresset uppstod som ett svar på industrialismen och trenden att samhället kommit att bli mer styrt av företag (Sarfatti-Larsson, 1980). Makt ansågs vara drivkraften för att tillfredsställa egenintresset

och det på bekostnad av andra (Brante, 1987). En profession tar monopol på sitt kunskapsområde och rätten att utöva yrket för att maximera sin egennytta, vilket resulterar i att professionens funktion bibehålls och konkurrensen minskar (Jonnergård et al., 2008b; Brante, 2009). Självtstyret och självregleringen, i syfte att åstadkomma kunskaps- och yrkesmonopol, kom att bli två viktiga kännetecken för professioner (Brante, 1987; Sarfatti-Larsson, 1980).

Den nutida professionsforskningen kretsar kring självtstyret och självregleringen, den så kallade autonomin (Jonnergård 2008a; Brante, 2009). Självreglering kan exempelvis ta form i skrivna standarder och regler, utbildningskrav och medlemskap till organisationskultur genom viss etik, moral och tradition (Freidson, 1984; Hayes et al., 2014). Om samhället tillåter att professionen själv ansvarar för hur den ska utövas och regleras, innebär det att samhället har accepterat professionens funktion. Legitimitet har erhållits, vilket professionen är beroende av för att säkra sin fortlevnad (Agevall & Jonnergård, 2007; Olofsson, 2008). Autonomi handlar om professionens makt att undgå staten som överhuvud och på så vis skapa sig ett mervärde och en konkurrenskraftig position (Sarfatti-Larson, 1980), genom att själv styra över exempelvis yrkesutövning och ersättning inom sitt kompetensområde (Funck, 2008).

Trender som äventyrar den traditionella professionskaraktäristikan uppges vara när den professionella individen blir underordnad en annan beslutsfattare och fråntas privilegier som eget ansvar och självbestämmande, samt när regler begränsar arbetsutövningen (Sarfatti-Larson, 1980; Freidson, 1984). Dessa trender bygger på ökad byråkrati och hierarki som följt av globalisering och internationalisering, samt samhällsmedborgarens ökade aptit på, och tillgång till, kunskap (Haug, 1977, återgiven i Freidson, 1984; Jonnergård et al., 2008a). Likaså har de ekonomiska skandalerna satt stor press på revisorsprofessionen. När allmänhetens förtroende till revisorn har sviktat, har allt högre krav på transparens i den professionella yrkesutövningen ställts. För mycket transparens och kvalitetskontroll minskar dock autonomin och professionens överlevnad sätts därmed på spel (Agevall & Jonnergård, 2007; Freidson, 1984). Ytterligare förändringar i branschen har skapats av den teknologiska framväxten. Teknologin anses ha förbättrat och underlättat kvalitetssäkringen av professioner, vilket talar för att teknologin har stärkt professioners legitimitet. Å andra sidan kan datoriserad teknik komma att ersätta professioner i

framtiden. Som ett resultat av att tekniken säkerställer kvaliteten, kan professionernas fortlevnad således komma att äventyras (Johnsson, Laanemets & Svensson, 2008).E

3.3.2. Negativ kritik mot ökad statlig reglering

Statlig reglering leder inte alltid till bäst utfall

Till följd av de stora skandalerna WorldCom och Enron skapades det statliga oberoende tillsynssystemet med PCAOB och SOX i USA. Hilary och Lennox (2005) och Lennox och Pittman (2010) har undersökt och jämfört informationsvärdet på inspektionssystemet under självregleringsregimen och under statlig regim. Det självreglerande systemet hade fått kritik för att inte vara trovärdigt men undersökningen av Hilary och Lennox (2005) visar att klienter bedömde det självreglerande peer review-systemet som en tillförlitlig informationsindikator på revisionsbyråers kvalitet. I detta system offentliggjordes nämligen information direkt, medan det i det nya systemet ges möjlighet att korrigera felaktigheter inom 12 månader (PCAOB, 2003, återgiven i Hilary & Lennox, 2005). Detta kan innebära svårigheter för användare av inspektionsunderlag att uppskatta revisionskvalitet, vilket även kan minska revisionsbyråers marknadsbaserade incitament att upprätthålla hög kvalitet. I det nya statliga systemet har även kritik framlagts mot att tillsynsmännen saknar tillräcklig expertis för att vara behöriga att granska revisionsbyråer (Wallison, 2005, återgiven i Hilary & Lennox, 2005).

Lennox och Pittman (2010) kommer i sin undersökning fram till liknande resultat. Informationsvärdet saknas i det statliga tillsynssystemet. Syftet med det nya, statliga systemet, var att öka transparensen i revisionsyrket, men resultatet tyder snarare på att allmänheten vet mindre om skillnader i revisionskvalitet med det nya systemet. Att det här kan få konsekvenser längre fram motiveras av Hodowanitz och Solieri (2006, återgivna i Lennox & Pittman, 2010, s. 86) med följande uttalande: *Unless there is full disclosure and transparency in the inspection process, Congress, the SEC and the PCAOB will have a hard time explaining future audit failures to the investing public.*

Byråkrati, hierarki och standardisering

Genom ökad statlig reglering riskerar den professionella individen att hamna i en fångenskap av komplex koordination (Sarfatti-Larson, 1980). På så vis riskerar ökad byråkrati och hierarki att begränsa kreativiteten (Wolmesjö, 2008).

Westerdahl (2005) har undersökt hur nya formaliteter och rutiner påverkar revisorns omdömesförmåga. Genom sin studie fann Westerdahl (2005) att en stor del av den nödvändiga kunskap som en revisor behöver, inte endast är den *hårda* kunskap som undervisas under revisorns utbildning. Den kunskap som behövs för tolkningsarbetet kring regelverken skapas istället under informella möten med kollegor och klienter, där etik och moral samt professionella värderingar delas. Studien visar att de förhållanden som möjliggör för revisorn att tillgodogöra sig denna viktiga kunskap, riskerar att försvinna. Westerdahl (2005) presenterar det här som tre huvudsakliga hot.

Det första hotet handlar om att revisorerna utsätts för allt hårdare kommersiellt tryck. Revisionsbyråerna har kommit att bli konsultföretag där debiterbara timmar framställs som det främsta måttet på framgång. Detta medför att andra sysslor såsom etiska diskussioner, socialt samspel i fikarummet och reflektion kring metoder bortom den fastställda arbetsprocessen ses som aktiviteter som klienten inte betalar för. Istället är det aktiviteter som stjälar tid från timmar som kan debiteras, därför bör de undvikas.

Det andra hotet grundas i att de formella regelverken kommit att bli alltmer detaljerade.

Här finns en ambition att täcka in varje tänkbar enskild del av redovisningen, där så lite som möjligt lämnas åt utövarens godtycke. Denna besatthet vid att regler ska styra tillämpningen innebär samtidigt att regelföljandet blir det absolut viktigaste, inte att använda sitt kloka omdöme. (Westerdahl, 2005, s. 58).

Det finns en uppfattning att grad av efterföljning av ett regelverk är ett pålitligt mått på kvalitet. Det här tankesättet riskerar att underminera betydelsen av att förändra, utveckla och förbättra. Westerdahl (2005) hävdar att det alltid kommer finnas behov av tolknings- och bedömningsförmåga eftersom det inte är möjligt att täcka in alla enskildheter i regelverket, varför

det är ett problem att utrymme inte längre ges till diskussioner kring etik, moral och yrkesvärderingar.

Det tredje hotet är nära kopplat till föregående, då revisorns förmåga att utveckla och följa sitt goda omdöme minskar som följd av att teknologi och alltmer uppstyrda processer har kommit att ersätta revisorns praktiska arbetsysslor. Författaren menar att revisionsarbetet därmed riskerar att fokuseras mer kring förmågan att följa instruktioner än att fatta kritiska ställningstaganden (Westerdahl, 2005).

Problemet är att en yrkesutövare riskerar att få den uppfattningen att det är tillräckligt att bocka av de rutor som dyker upp på skärmen och att revision blir att utföra de kontroller som beskrivs och nöja sig med det föreskrivna (Westerdahl, 2005, s. 59).

På så vis skapas ett budskap att revisorn skött sitt arbete så länge som de förbestämda rutinerna följs. Det kontinuerliga lärandet hämmas därmed genom att strikta arbetsprocesser begränsar de tankemönster som utvecklas hos de yrkesverksamma revisorerna (Westerdahl, 2005).

Det kommersiella trycket, de åtstramade regelverken och de alltmer förbestämda arbetsprocesserna leder således till att revisorns förmåga att tillgodogöra sig väsentlig kunskap minskar. Det är i sin tur ett stort problem eftersom det till stor del ligger i revisorernas makt att fastställa vad revision är, vilken kunskap som är viktig och vad som kännetecknar hög kvalitet (Westerdahl, 2005).

4. Institutionalialia

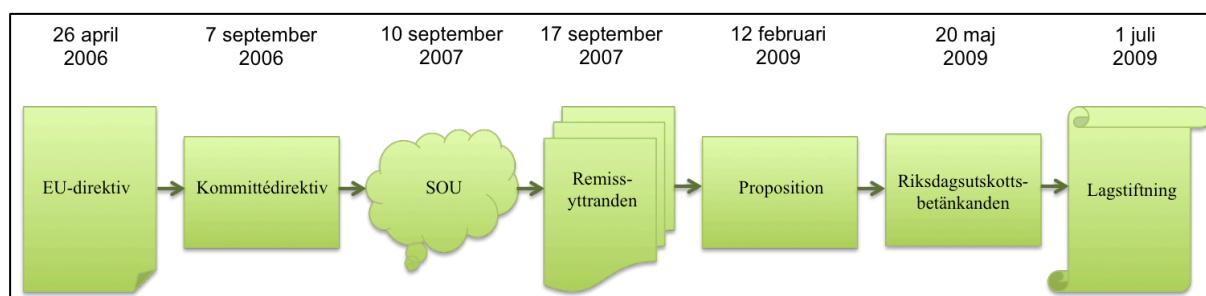
Kapitlet inleds med en genomgång av den svenska lagstiftningskedjan. Därefter presenteras en sammanfattning av vald fallstudie: Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv. Sammanfattningen delas upp i utredningens förslag SOU 2007:56 och Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28 vilket innehöll samtliga lagförändringar som riksdagen beslutade om den 18 maj 2009.

4.1. Lagstiftningskedjan

Sedan Sveriges inträde i EU år 1995 har den svenska staten blivit underordnad vissa frågor och förslag (Regeringskansliet, 2015a). Den 26 april 2006 antog Europaparlamentet och rådet direktivet 2006/43/EG som innehöll nya bestämmelser för lagstadgad revision (Justitiedepartementet, SOU 2007:56). Till följd av de nya bestämmelserna beslutade den svenska regeringen den 7 september 2006, via ett kommittédirektiv, att tillsätta en utredning (kallad "Utredningen om revisorer och revision") med syftet att undersöka hur direktivet förslagsvis skulle införas i nationell rätt (Justitiedepartementet, Dir. 2006:96; Justitiedepartementet, SOU 2007:56).

Utredningens förslag skulle presenteras senast den 10 september 2008 (Justitiedepartementet, Dir. 2006:96). Uppdragets omfattning kom att bli stort eftersom det dels berörde flera områden, dels tillkom ett tilläggsdirektiv. Utredningen beslutade därför att dela upp sitt betänkande i tre delbetänkanden (Justitiedepartementet, SOU 2007:56), där ett delbetänkande begärdes redan den 10 september 2007 (Justitiedepartementet, Dir. 2006:96). Det här delbetänkandet berör det ursprungliga och övergripande genomförandet av 2006 års revisorsdirektiv (Justitiedepartementet, SOU 2007:56), vilket är det direktiv som den här uppsatsen utreder. Innan en lag blir till genomgår förslaget ett flertal beslutsprocesser (WoltersKluwer, 2015), vilket nedanstående figur visar.

Figur 3 – Lagstiftningskedjan



Figur 3: Figuren illustrerar den lagstiftningskedja som EU-direktivet från 2006 har följt.

Efter att en SOU, en utredning, har presenterats behandlar ansvarigt departement betänkandet för att sedan skicka ut det till berörda samhällsaktörer, så kallade remissinstanser (Sjöström, 1994). SOU 2007:56 *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* skickades iväg till diverse intresseorganisationer den 17 september 2007 (för översikt av dessa remissinstanser hänvisas läsaren till Bilaga 10.1. – *Lista över remissinstanser*). Instansernas remissvar sammanställs sedan av berört departement och ligger tillsammans med utredningens förslag till grund för den proposition som utfärdas (WoltersKluwer, 2015). Den 12 februari 2009 lämnade regeringen proposition 2008/09:135 *Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* till riksdagen. Utifrån propositionen får riksdagens utskott lämna förslag till beslut. Det är sedan det här förslaget som det röstas om (Sjöström, 1994). Civilutskottets betänkande röstades igenom den 20 maj 2009 och lagförändringarna trädde sedan i kraft 1 juli 2009 (Sveriges Riksdag, u.å.).

4.2. Revisionsutskott m.m. Genomförande av 2006 års Revisorsdirektiv

4.2.1. SOU 2007:56

Den utredning (hädanefter benämnd Utredningen) som tillsattes till följd av Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision hade som utgångspunkt att utforma lagförslaget i så nära likhet som möjligt med Direktivet. Utredningen har således försökt att undvika att införa strängare krav än vad som anses vara nödvändigt. En annan utgångspunkt har varit att underlätta arbetet för mindre företag genom att undanta dessa från bestämmelser som

medför höga kostnader och betungande arbetsbördor. Nedan presenteras Utredningens lagförslag i stora drag (vid mer ingående beskrivningar hänvisas läsaren till Bilaga 10.2. – *SOU 2007:56 - Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv*).

Börsnoterade företag ska inrätta ett revisionsutskott. Enligt Utredningens mening, bör revisionsutskottet skötas enligt självregleringsregim. I Sverige råder redan ett självregleringsförfarande för revisionsutskott genom Svensk kod. Vilka det här frivilliga ramverket riktar sig mot matchar dock inte Direktivets målgrupp. Då det finns skiljaktigheter mellan vilka företag som ska omfattas av revisionsutskott, föreslår Utredningen att bestämmelser om revisionsutskott ska inrättas i lag till dess att harmonisering har skett mellan Svensk kod och Direktivet. Revisionsutskottet ska bestå av ledamöter som inte redan utgör företagsledningen, varav åtminstone en ledamot ska inneha redovisnings- eller revisionskompetens. Om företag uppfyller vissa kriterier som berör antal anställda, balansomslutning och nettoomsättning, finns möjlighet att låta revisionsutskottets funktioner utföras av hela styrelsen.

I revisorns prövning för opartiskhet och självständighet används den så kallade *analysmodellen*. Utredningen finner att analysmodellen inte står i strid med Direktivet, och föreslår att modellen även bör användas vid prövning för opartiskhet och självständighet i *företag av allmänt intresse*. Företag av allmänt intresse är sådana företag som på grund av sin storlek bör revideras mer ingående. Utredningen föreslår vidare en bestämmelse i lag om att revisorn ska utföra prövningen särskilt noggrant om det finns hot mot egenintresse eller självgranskning vid uppdrag i revisionsverksamhet i företag av allmänt intresse.

Utredningen förordar högre krav på transparens genom att föreslå att revisorer och revisionsföretag som reviderar börsnoterade företag, varje år på sin webbplats, ska publicera en rapport om öppenhet och insyn.

De företag som kommer att underkastas revisorsrotation föreslås av Utredningen enbart vara börsnoterade företag. För dessa får revisorns mandattid endast uppgå till sju år, därefter måste en karenstid på två år infalla före revisorn kan väljas om till en ny sjuårig period. Karenstiden på två år gäller även i de fall då revisorn ska ta en ledande befattning hos företaget som revisorn reviderat.

Revisorer och revisionsföretag kommer att bli föremål för Revisorsnämndens kvalitetskontroll. Utredningen föreslår att kvalitetskontrollen kommer inträffa vart tredje år för revisorer som reviderar börsnoterade företag, och för övriga vart sjätte år.

Utredningen föreslår en bestämmelse i lagen om att revisorn bara får entledigas då det av revisionsklienten framförs skäl som har saklig grund.

Lagen kommer att ändras så att majoriteten av rösträtterna i ett registrerat revisionsföretag är i besittning av kvalificerade eller registrerade revisorer eller revisionsföretag inom EES. Revisorsnämndens tillstånd kommer att krävas i de fall revisorn vill utöva revisionsverksamhet utanför (men inte inom) EES.

Utredningen föreslår att Revisorsnämnden ska kunna låta bli att dela ut sanktioner om särskilda skäl finns. Utredningen föreslår även att Revisorsnämndens möjlighet att föreskriva straffavgift tas bort.

Utredningen föreslår ett införande i lagen om att tillsynsorgan inom EES får dela uppgifter med varandra som behövs för utredning, tillsyn och tillståndsgivning.

4.2.2. Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28.

Direktivet har implementerats i svensk rätt genom att riksdagen bifallit Civilutskottets betänkande av regeringens proposition. Lagförslagen som kom att bli svensk lag presenteras i huvuddrag nedan (vid mer ingående beskrivningar hänvisas läsaren till Bilaga 10.3. – *Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28*).

Kvalificerade revisorer och registrerade revisionsföretag inom EES likställs med svenska. Före ogiltigförklaringen av godkännande eller auktorisation, får Revisorsnämnden rätten att utställa ett föreläggande om rättelse. Om svenska revisorer vill vara verksamma i länder utanför EES eller Schweiz, krävs tillstånd från Revisorsnämnden.

Revisorer från tredjeländer ska införas i Revisorsnämndens register över revisorer och registrerade revisionsbolag.

Begreppet *revisionsgrupp* byts ut mot *nätverk*, och ändras något i betydelse. *Analysmodellen* ska användas vid oberoendeprövning. Större aktiebolag eller handelsbolag är skyldiga att i årsredovisningen lämna uppgifter om vederlag till revisorn. Revisorsrotation och karenstid gäller vid revidering av börsnoterade företag. Revisorns uppdrag får uppgå till maximalt sju år, och därefter får inte revisorn delta i revisionen eller ta ledande befattningar på det reviderade företaget på en tvåårsperiod.

Revisorsnämnden ska utföra kvalitetskontroller på revisorer och revisionsföretag vart sjätte år, och för de som reviderar börsnoterade företag vart tredje år.

Revisorsnämndens möjlighet att ålägga straffavgift utmönstras.

Revisorsnämnden och tillsynsorgan inom EES eller i Schweiz ska kunna dela uppgifter mellan varandra.

En revisor ska enbart kunna entledigas i förtid då det finns *saklig grund*. Om uppdraget avbryts i förtid, ska skälen från båda parter (revisor och klient) anmälas.

Revisionsutskott ska upprättas för börsnoterade företag. Åtminstone en ledamot i revisionsutskottet ska inneha expertiskunskap på området redovisning eller revision, samt vara oberoende.

En revisor från tredjeland ska kunna likställas som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige under förutsättningarna att revisorn uppfyller EESs kompetenskrav, har klarat ett lämplighetsprov inrättat av Revisorsnämnden, och att svenska revisorer har samma möjlighet i tredjelandet. På begäran ska Revisorsnämnden kunna ge ut uppgifter till tillsynsorgan i tredjeländer, men det kräver att det finns ett samarbetsavtal mellan Revisorsnämnden och tillsynsorganen, och att uppgifterna har anknytning till revisionen av ett företag med säte inom EES som är börsnoterat i tredjelandet.

4.2.3. Jämförelse mellan lagförslag och utfall

Genom att ställa lagförslagen (SOU 2007:56) jämte vad som blev lag (Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28), återfår läsaren en tydlig sammanställning på vad som inrättades i svensk lag.

Tabell 5 – Jämförelse mellan lagförslag och utfall

		SOU 2007:56	CU betänkande 2008/09:CU28
		Förslag	Utfall
		Artiklar	
Definitioner	Nätverk	"Revisionsgrupp" ska ersättas av "nätverk" och får en vidare betydelse.	"Revisionsgrupp" ska ersättas av "nätverk" och får en vidare betydelse.
	Allmänt intresse	Enbart börsnoterade företag ska innefattas i begreppet "företag av allmänt intresse".	Enbart börsnoterade företag ska innefattas i begreppet "företag av allmänt intresse".
Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande	Lagstadgad revision samt lagstadgade revisorer och revisionsföretag	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Ansvar för godkännande	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Villkor för godkännande av revisionsföretag	75% av rösträtterna ska innehas revisorer och revisionsföretag inom EES.	75% av rösträtterna ska innehas revisorer och revisionsföretag inom EES.
	Gott anseende	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Återkallande av godkännande	Revisorsnämnden har rätt att meddela om rättelse istället återkallande av godkännande.	Revisorsnämnden har rätt att meddela om rättelse istället återkallande av godkännande.
	Utbildningskrav	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Yrkesexamen	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Teoretiskt kunskapsprov	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Undantag	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Praktisk utbildning	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Kombination av praktisk och teoretisk utbildning	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Fortbildning	Revisorns underlåtelse av fortbildningskrav kan leda till disciplinära åtgärder.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>		

Registrering	Offentligt register	Offentliggöra Revisorsnämndens register över registrerade revisorer och revisionsföretag.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande. Förslaget har öppnats på nytt i EU-direktivet 2015:49.
	Registrering av lagstadgade revisorer	Uppgifter om revisorns personnummer och bostadsadress bör ej offentliggöras på Revisorsnämndens webbsida.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
	Registrering av revisionsföretag	Direktivets föreslagna uppgifter ska inkorporeras i registret.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
	Uppdatering av registeruppgifter	Revisorerna och revisionsföretagen ska få anmälningsskyldighet.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
	Ansvar för registeruppgifter	Uppgifter ska undertecknas av revisorn.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
	Språk	Uppgifter bör lämnas på svenska.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
Oberoende och objektivitet	Yrkesetik	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Oberoende och objektivitet	Analysmodellen ska användas vid revisorns prövning av oberoende och objektivitet. Vid revidering av företag av allmänt intresse ska extra försiktighet vidtas.	Analysmodellen ska användas vid prövning.
	Konfidentialitet och tystnadsplikt	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Revisionsarvoden	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Rapport om öppenhet och insyn	Börsnoterade företag ska publicera en rapport om öppenhet och insyn på sina webbplatser.	Börsnoterade företag ska publicera en rapport om öppenhet och insyn på sina webbplatser.
	Oberoende	För börsnoterade företag ska det införas bestämmelser om revisionsutskott, revisorns rapporteringsskyldigheter till revisionsutskottet, revisorsrotation och karenstid.	För börsnoterade företag ska det införas bestämmelser om revisionsutskott, revisorns rapporteringsskyldigheter till revisionsutskottet, revisorsrotation och karenstid.

Revisions-standarder och revisions-rapportering	Revisionsstandarder	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Lagstadgad revision av sammanställd redovisning	Revisionsnämnden ska få mer rätt till dokumentation.	Framgår ej i Civilutskottets betänkande.
	Revisionsberättelse	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
Kvalitets-kontroll	Kvalitetssäkring	Kvalitetskontroll ska utföras av Revisorsnämnden vart sjätte år, och för börsnoterade företag vart tredje år.	Kvalitetskontroll ska utföras av Revisorsnämnden vart sjätte år, och för börsnoterade företag vart tredje år.
Utredningar och påföljder m.m.	System för utredningar och påföljder	Revisorsnämnden ska kunna låta bli att meddela om sanktion vid särskilda skäl. Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgift tas bort.	Revisorsnämnden ska kunna låta bli att meddela om sanktion vid särskilda skäl. Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgift tas bort.
Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan	Principer för offentlig tillsyn	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Utseende av behöriga	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna	Revisorsnämnden ska kunna lämna information till andra tillsynsorgan inom EES.	Revisorsnämnden ska kunna lämna information till andra tillsynsorgan inom EES.
Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag	Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång	Vid entledigande av revisorn före mandatperiodens slut måste saklig grund och orsakerna rapporteras. Revisorns underlåtenhet ska kunna leda till Revisorsnämndens tillsyn och skadeståndsgrundande.	Vid entledigande av revisorn före mandatperiodens slut måste saklig grund och orsakerna rapporteras. Revisorns underlåtenhet ska kunna leda till Revisorsnämndens tillsyn och skadeståndsgrundande.

Revisionsutskott	Revisionskommitté	Börsnoterade företag ska upprätta revisionsutskott. Minst en ledamot i revisionsutskottet ska inneha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisionsutskottets funktioner kan utföras av hela styrelsen om vissa kriterier uppfylls.	Börsnoterade företag ska upprätta revisionsutskott. Minst en ledamot i revisionsutskottet ska inneha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisionsutskottets funktioner kan utföras av hela styrelsen om vissa kriterier uppfylls.
Internationella aspekter	Godkännande av revisorer från tredjeländer	Revisorer från tredjeländer ska kunna likställas med svenska revisorer så länge som vissa krav uppfylls.	Revisorer från tredjeländer ska kunna likställas med svenska revisorer så länge som vissa krav uppfylls.
	Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer	Revisionsberättelsen för börsnoterade företag i Sverige med säte utanför EES ska vara utförd av revisorer eller revisionsföretag som finns i Revisorsnämndens register.	Revisionsberättelsen för börsnoterade företag i Sverige med säte utanför EES ska vara utförd av revisorer eller revisionsföretag som finns i Revisorsnämndens register.
	Undantag vid likvärdighet	<i>Svensk rätt överensstämmer med Direktivets krav</i>	
	Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer	Revisorsnämnden ska kunna dela uppgifter med tillsynsorgan i tredjeländer.	Revisorsnämnden ska kunna dela uppgifter med tillsynsorgan i tredjeländer.

Tabell 5: Figuren ställer lagförslagen mot lagutfallen. Figuren visar att lagförslagen i stort har hållit sin utformning trots att förslagen genomgått bearbetning under lagstiftningskedjan (se figur 3 – Lagstiftningskedjan).

Från tabellen kan utläsas att vissa förslag från början redan har överensstämmt med svensk rätt. För dessa artiklar har det då inte getts ut några nya lagförslag. Det framgår även att vissa förslag har antagits i sin helhet, vilket visar sig då förslag och utfall överensstämmer fullt ut. I flertalet fall har dock inte utfall gått att utläsa i Civilutskottets betänkande. Avsaknad på sådan information tror vi beror på att artikelns bidrag var så pass lågomfattande att bestämmelser för sådan artikel har förbisetts i Civilutskottets presenterade material. Det kan alltså både betyda att förslaget har kommit att bli lag, eller att det inte blivit så. Efter att ha granskat det nya EU-direktivet (Justitiedepartementet, SOU 2015:49) kan dock konstateras att ett artikelförslag framgår även där. Den artikeln berör Revisorsnämndens offentliga register. Eftersom förslaget återuppkommer i ett senare skede, måste det innebära att förslaget aldrig blev lag när SOU 2007:56 implementerades i Sverige. I tabellen kan alltså konstateras att endast ett förslag justerades inför den slutliga laglydelsen vilket har markerats med röd bakgrund.

5. Empiri

Kapitlet presenterar empirimaterialet. Läsaren kommer att bli introducerad för de kategorier som empiriundersökningen resulterat i. För varje kategori presenteras åsikter som remissinstanserna uttryckt i sina remissvar för att exemplifiera vilka typer av uttalanden som lett till att en remissinstans sorterats in i de olika kategorierna. För att underlätta för läsaren är texten uppdelad efter kategori och attityd, varpå nästkommande kapitel kommer att analysera empirimaterialet och gruppera remissinstanserna efter samband och motsägelser i attityder.

Av de 54 remissinstanser som bjöds in att lämna sitt yttrande på Utredningens lagförslag, var det 35 instanser som valde att svara. Av dessa 35 instanser var det 25 stycken som kommenterade förslaget och uttryckte åsikter i frågan. En lista över samtliga instanser och vilka de representerar återfinns i Bilaga 10.1. – *Lista över remissinstanser*. De remissinstanser som valt att lämna ett svar är verksamma i olika branscher och har olika kompetens och relation till revisionsbranschen. Följaktligen är det många av remissinstanserna som enbart har valt att uttala sig inom en begränsad del av Utredningens förslag, vilken berör deras individuella verksamhet och expertis.

De attityder som uttryckts har lett till en sammanställning av sex stycken kategorier, där remissinstansen antingen antagit en positiv eller negativ attityd till regleringsämnet. Alla remissinstansers attityder till de sex kategorierna förklaras inte löpande i texten, men instansernas ställningstaganden finns återgivna i nedanstående tabeller. Remissinstanser som antas ha expertkunskap inom revisorsprofessionen har fetmarkerats. Ett urval har gjorts där ett antal remissinstansers attityder lyfts fram för att visa läsaren vilka olika former av åsikter och uttalanden som givits i remissvaren.

5.1. Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte

Ett antal instanser belyste i sina remissvar att de ansåg att Utredningens lagförslag gick ifrån de syften som EU hade med Direktivet. Samtliga remissinstanser som sorterats in i den här kategorin ansåg att Utredningen på en eller flera punkter missuppfattat Direktivets mål. Främst framkom att

remissinstanserna ansåg att Utredningens begreppsdefinitioner inte överensstämmer med vad Direktivet ville förmedla.

Tabell 6 – Kategori 1

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte	
För	Emot
	1. KKV
	2. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	3. Svenska Bankföreningen
	4. Svenskt Näringsliv

Tabell 6: Tabellen visar remissinstansernas attityder till huruvida Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte.

5.1.1 För

Ingen instans kunde härledas till det här ställningstagandet.

5.1.2. Emot

Av de 25 remissinstanser som yttrat sig om Utredningens förslag var det fyra instanser som i sitt remissvar uttryckte att Utredningen misstolkat eller frångått de syften som Direktivet haft med bestämmelserna. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet och KKV, motsätter sig i sina remissvar Utredningens definition av “företag av allmänt intresse”. För att stärka förtroendet anser KKV att begreppet måste vara vidare och omfatta fler företag och att Utredningens förslag därmed inte uppfyller Direktivets syfte. Svenskt Näringsliv anger i sitt remissvar att Utredningen misstolkat Direktivets krav vad gäller vilka företag som kan undantas möjligheten att låta revisionsutskottets funktion åläggas hela styrelsen, och att Utredningens förslag därmed inte motsvarar målet med Direktivet. Närmare bestämt menar Svenskt Näringsliv på att det borde vara upp till styrelsen, oberoende företagets storlek, om revisionsutskottets uppgifter ska skötas av hela styrelsen eller om ett speciellt revisionsutskott ska upprättas. En sådan reglering har implementerats i Finland och instansen menar att Sverige därmed också borde tolka Direktivet så.

Utöver att stärka förtroendet, syftar Direktivet även till att effektivisera marknaden. Svenska Bankföreningen anser dock i sitt remissyttrande att Utredningen i vissa lagförslag antagit en strängare reglering än vad som krävs av Direktivet. Följderna av detta anses bli att Sverige hamnar i en missgynnsam konkurrensposition gentemot andra medlemsländer, och att Utredningens förslag därmed går emot Direktivets syfte att skapa en effektivare marknad.

5.2. Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv

Utredningen presenterar att utgångspunkten till lagförslagen har varit att försöka undvika att utforma lagar som skulle komma att innebära att ökade kostnader och administrativ börda läggs på företagen. Det här har bland annat visat sig i att Utredningen fullt ut har utnyttjat de undantagsmöjligheter som Direktivet lämnat gällande begreppet "företag av allmänt intresse". Strävan att inkludera så få företag som möjligt i begreppet, innebär att större hänsyn har tagits till utgångspunkten att minimera bördor för företagen, än att tillvarata de ökade samhällsmässiga vinster som skulle skapats om fler företag hade omfattas av hårdare krav. Utredningens begreppsdefinition har exkluderat många företag som remissinstanserna anser är så pass viktiga för samhället att de bör omfattas av hårdare krav. Flera remissinstanser hänvisar till Adam Diamants kritiska uttalanden om att Direktivets föreslagna definition då inte kommer omfatta företag som är av faktiskt samhälleligt intresse, eftersom de inte uppfyller förslaget krav på storlek eller omfattning.

Många remissinstanser uttalade sig på ett sådant sätt att deras värderingar kring huruvida de anser att ett företagsperspektiv eller ett samhällsperspektiv bör tas, tydligt framgick i remissvaret. Av de 25 instanser som valt att lämna ett yttrande kunde 19 instanser kategoriseras. Tio instanser förespråkade ett företagsperspektiv, medan nio visade sig utgå från ett samhällsperspektiv.

Tabell 7 – Kategori 2

Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv	
För	Emot
1. BFN	1. Aktiespararna
2. FAR SRS	2. FI
3. Fondbolagens Förening	3. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
4. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	4. KKV
5. LRF	5. Kronofogden
6. NGM	6. NUTEK
7. OMX	7. RN
8. Svenska Bankföreningen	8. SKV
9. Svenskt Näringsliv	9. Skyrev
10. SKL	

Tabell 7: Tabellen visar remissinstansernas attityder till huruvida Utredningens lagförslag utgått från ett företags- eller samhällsperspektiv.

5.2.1. För

BFN och SKL uttryckte att Utredningens utgångspunkt att minimera företagens kostnader bör prioriteras, vilket framkom i deras kommentarer kring definitionen av ”företag av allmänt intresse”. SKL samstämmer med Utredningens smala definition av begreppet “företag av allmänt intresse” av det skälet att företagens administrativa bördor annars skulle bli för stora. BFN uttrycker sig inom samma linje då de inte anser att informationsvärdet som skapas av ökade upplysningskrav för företagen, skulle överstiga den administrativa börda som förslaget även skulle inneburi.

Att instanserna antagit ett företagsperspektiv framkom även i andra debattområden i remissvaren. Exempelvis FAR SRS förespråkar ett företagsperspektiv, vilket visar sig i att instansen inte vill att rotationsregler ska omfatta fler än de börsnoterade företagen. Instansen anser att ägarna själva bör fatta beslut kring ifall nyttan av ökade krav överstiger kostnaderna. Att Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning också antar företagsperspektivet framgår när de uttrycker vikten av att lagbestämmelserna formas utefter syftet att främja konkurrenskraft, tillväxt och effektivitet på marknaden. På så sätt vill de undvika striktare regler än vad Direktivet kräver. Även Svenska

Bankföreningen såg värde i att utnyttja undantagskraven till fullo då något annat skulle skapa konkurrensnackdelar för Sverige, vilket följande citat visar på:

Bankföreningen noterar vidare att svensk lagstiftning i vissa fall har strängare krav än som följer av direktivet [...] Av konkurrensskäl är det av vikt att svenska företag inte har strängare regler än övriga länder inom EU om det inte finns goda skäl för den strängare regleringen. (Svenska Bankföreningen, 2007, s. 1).

Att förespråka ett företagsperspektiv kan även ta sig uttryck i åsikten att företagen genom lagstiftningen inte bör fråntas sin rätt att själva bestämma över hur verksamheten ska bedrivas, vilket framhålls av bland annat OMX (2007, s.1) i följande citat:

Svårigheterna att inom EU harmonisera bolagsrätten har lett till en iver att istället skapa regler och rekommendationer inom det mer flexibla området "bolagsstyrning" [...] Hur sedan arbetet organiseras måste vara upp till varje bolag att besluta om beroende på de aktuella förutsättningarna för respektive bolag.

5.2.2. Emot

Det var emellertid många remissinstanser som ställde sig emot Utredningens prioritering. De flesta instanser uttrycker som inledande ord att de stödjer Utredningens utgångspunkt att inte belägga företagen med mer bördor och fler kostnader än nödvändigt. Trots det här uttryckte flertalet instanser senare invändningar mot Utredningens lagförslag, när de ansåg att ett vidare samhällsperspektiv måste prioriteras framför företagskostnader. Precis som de instanser som framhöll ett företagsperspektiv, uttryckte de som förespråkade samhällsperspektivet ofta invändningar i samband med yttrande om hur "företag av allmänt intresse" bör definieras. Här ansåg instanserna med samhällsperspektiv att Utredningen föreslagit en alltför snäv definition.

RN uttryckte oro över att Utredningens definition skulle medföra att många stora och betydelsefulla företag hamnar utanför kretsen, vilket inte är önskvärt ur samhällssynpunkt. Liknande åsikt framkom av KKV (2007, s. 1) i följande utdrag:

Konkurrensverket avstyrker utredningens definition av begreppet företag av allmänt intresse. Begreppet borde omfatta alla företag som på grund av verksamhetens art och omfattning har stor betydelse för samhället.

KKV hämtar stöd från hur bland annat Danmark har valt att tolka Direktivet och ger exempel på vilka samhällsviktiga svenska företag som skulle omfattas om de danska reglerna gällde i Sverige.

Exempel på företag som skulle omfattas om vi hade de danska reglerna är Bonniers, Axel Johnson Gruppen och IKEA. En annan grupp av företag är de som är finansierade med offentliga medel. Exempel i denna grupp är t.ex. Apoteket, Systembolaget, Vasakronan, SL och privata sjukhus. De kommer dock inte omfattas av utredningens förslag till definition. (KKV, 2007, s. 1)

Vidare uttryckte NUTEK exempelvis att vad gäller revisionsutskott borde definitionen vidgas så att fler företag omfattas av de hårdare kraven. Skyrev kritiserade att Utredningen inte inkluderat de kommunala yrkesrevisorerna i sitt lagförslag, även om dessa anses ha betydelse för samhället. Även SKV ställde sig mycket kritiska till Utredningens utgångspunkt vilket framhålls av följande citat:

Motivet från utredningens sida är närmast ett företagsperspektiv, nämligen att bestämmelserna innebär att företag av allmänt intresse underkastas kostnadskrävande och på andra sätt betungande rutiner som mindre och medelstora företag knappast kan iakttä. (SKV, 2007, s. 2).

SKV ansåg dock att samhällliga aspekter i större omfattning bör inkluderas i bestämmelserna.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan frågan om vilka företag som ska omfattas av begreppet företag av allmänt intresse inte bara avgöras i ett företagsperspektiv. Även det samhällliga perspektivet måste vägas in. Det ligger ett samhällsintresse i att även företag som är företag av allmänt intresse men som inte innefattas i den av utredningens föreslagna definition tillförsäkras en revision med hög kvalitet. (SKV, 2007, s. 2).

5.3. Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet

Många remissinstanser har i sina remissyttranden uttryckt en attityd kring huruvida de, i syfte att stärka revisorns oberoende och kvalitet, vill eller inte vill, införa vidare lagstadgad reglering av revisionsbranschen. Främst uttryckte remissinstanserna sina värderingar i samband med kommentarer och erinran på Utredningens förslag gällande lagstiftning av revisionsutskott, dokumentationskrav och kvalitetskontroller. Totalt sett var det 20 instanser som kunde härledas till denna kategori, varav hälften av instanserna hade en positiv attityd och hälften hade en negativ attityd till de ökade regleringsförslagen.

Tabell 8 – Kategori 3

Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet	
För	Emot
1. Aktiespararna	1. BFN
2. FAR SRS	2. Bolagsverket
3. FI	3. FAR SRS
4. Internrevisorerna	4. Finansbolagen
5. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	5. Fondbolagens Förening
6. LRF	6. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
7. NGM	7. OMX
8. NUTEK	8. Skyrev
9. RN	9. Svenska Bankföreningen
10. Advokatsamfundet	10. Svenskt Näringsliv

Tabell 8: Tabellen visar remissinstansernas attityder till ökade bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet.

5.3.1. För

RN var positiv till ökad reglering och uppger att för att kunna säkerställa oberoende och kvalitet, behövs hårdare bedömningskrav av revisionsklienter, ökad dokumentationsskyldighet, reglering av revisionsarvodet, ökad tillsyn, strängare krav för den påskrivande revisorn och mer omfattande lagtext kring vad revisorns roll innefattar. Såväl NUTEK som FI ställde sig positiva till att införa strängare krav på just kvalitetskontroll.

Vi anser att utökningen av kontrollen är viktig då revisionen är ett led i den tillsyn vi bedriver. Om revisionen inte håller tillräckligt hög nivå innebär det sannolikt att vår egen tillsynsverksamhet måste utökas. (Finansinspektionen, 2007, s. 4).

I fråga om analysmodellen anser Advokatsamfundet att en åtstramad reglering behövs i syfte att stärka objektiviteten. De föreslår således att analysmodellen ska bytas ut och ersättas av ett förbud mot att anta en klient av allmänt intresse ifall det föreligger hot om egenintresse eller självgranskning.

Att utökad statlig reglering krävs för att återvinna förtroendet för branschen är en åsikt som uttrycktes av många. Aktiespararna och NGM anser att vidare åtgärder krävs för att återskapa allmänhetens förtroende och förhindra liknande framtida skandaler.

Aktiespararna är positiva till intentionen om harmoniserade minimiregler om lagstadgad revision inom EU med dess syfte att återupprätta konsumenternas och investerarnas förtroende för europeiska företag samt stärka aktieägarnas rättigheter. Mot bakgrund av de revisions-skandaler som har varit är det angeläget att åtgärder vidtas för att inte bara stärka allmänhetens förtroende men också för att förhindra framtida skandaler. (Aktiespararna, 2007, s 1).

Även ökad reglering av revisionsutskott och rapporteringskrav är två ämnesområden som anses behövas för att öka förtroendet, vilket bland annat framkommer i remissvaren från Internrevisorerna och Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet.

5.3.2. Emot

Även om instanserna vill öka marknadens förtroende, är det inte alla som anser det blir ett självklart resultat av att den statliga inblandningen ökar. FAR SRS framhåller precis som Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning, att rådande självreglerande funktioner har fungerat bra, där FAR SRS belyser att självregleringen är en effektivare metod att förhindra framtida redovisningsskandaler. Angående rådgivningsförbud ställer sig dock FAR SRS positiva till en mer åtstramad lagstiftning i syfte att undkomma hot om självgranskning och egenintresse.

Samtidigt är de kritiska till Utredningens förslag eftersom de anser att lagförslaget är så pass åtstramande att det är likvärdigt med ett rådgivningsförbud.

FAR SRS delar utredningens uppfattning att det ska råda restriktivitet med avseende på vilka rådgivningstjänster som en revisor kan lämna åt ett företag av allmänt intresse. Mot bakgrund av RN:s praxis kan emellertid en sådan restriktivitet redan sägas föreligga [...] FAR SRS avstyrker därför utredningens förslag till ett nytt tredje stycke i 21§ revisorslagen. (FAR, 2007, s. 3-4).

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning uttrycker en stark åsikt till att undvika att införa striktare reglering än vad Direktivet kräver. Instansen anser att de områden som idag inte regleras av staten i många fall fungerat mycket bra och att statlig inblandning kommer att leda till den negativa följden att självregleringen minskar. De områden som ligger inom koden för svensk bolagsstyrning bör fortsätta att göra det.

Svenskt Näringsliv antar en negativ attityd till att utöka regleringen av revisionsbranschen i onödig mån. Inte heller Svenska Bankföreningen vill införa strängare bestämmelser, vilket motiveras med att det skulle minska marknadens effektivitet. Som främsta argument anser Svenskt Näringsliv att de funktioner som vid tiden inför lagförslaget inte regleras i lag har fungerat väl och att det inte finns någon anledning att låta dessa ersättas av statlig reglering. Svenskt Näringsliv skulle således framöver vilja se att revisionsutskott fortsätter bedrivas under självregleringsregim och att lagstiftningen undviker att reglera revisorn på ett alltför detaljerat sätt. Däremot ser Svenskt Näringsliv vinst i att revisorsrotationen regleras i lag. Även Bolagsverket ansåg att vissa lagförslag var överflödiga. Instansen kritiserar förslag på vidare reglering av kontroll och övervakning av revisorns mandatperiod. Inte heller finner Bolagsverket att det finns tillräckligt stora skäl att införa vidare anmälningsplikt för entledigande av revisor.

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning, Fondbolagens Förening, Finansbolagen och OMX uttrycker sitt ställningstagande i debatten om revisionsutskott. Kollegiet anser att reglering av revisionsutskott ska hanteras inom ramen för Koden.

Kollegiet anser det viktigt att frågor kring revisionsutskott även fortsatt hanteras inom ramen för koden. Detta för att inte ytterligare minska kodens kritiska massa till men för de positiva effekter koden som helhet bidrar till i näringslivet. (Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning, 2007, s. 2).

BFN kritiserade Utredningens presenterade lagförslag gällande att införa ytterligare upplysningskrav i ÅRL.

BFNs uppfattning är ändå att det inte ska införas ytterligare krav i ÅRL om det inte följer av krav från EU eller är synnerligen väl motiverat. Att införa ytterligare upplysningskrav i ÅRL ligger inte heller i linje med strävandena om regelförenkling för företagen. (BFN, 2007, s. 1).

Bokföringsnämnden menar att åtgärden medför större negativa konsekvenser än positiva fördelar vilket framgår av följande uttalande: *BFN anser inte att informationsvärdet med upplysningen överväger den administrativa bördan. (BFN, 2007, s. 1).*

5.4. Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll

Precis som framgått i kategori tre var det även många instanser som utöver åsikter kring ökad statlig reglering, även tog ståndpunkt i fråga om självreglering eller statlig reglering är att föredra. Något färre remissinstansers uttalanden kunde dock kopplas till den här kategorin där totalt 13 instanser haft en tydlig åsikt. Fyra instanser ansåg det positivt att lagstadgad kontroll ersatte självreglerande funktioner, och nio instanser uttryckte kritik mot det samma. Syftet bakom de lagförslag som Utredningen presenterade vars innehåll innebär att statlig kontroll ersätter självreglerande funktioner var främst att stärka revisorns oberoenderoll, och öka kvaliteten på, och tilliten för, revisionen. Motiven bakom den kritik som remissinstanserna riktat mot den här typen av lagförslag var främst att de ansåg de självreglerande systemen som gällde fungerade väl, och att de hade närmare förankring i näringslivet än om de vore statligt reglerade.

Tabell 9 – Kategori 4

Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll	
För	Emot
1. NGM	1. FAR SRS
2. NUTEK	2. Finansbolagen
3. RN	3. Fondbolagens Förening
4. Advokatsamfundet	4. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	5. Kronofogden
	6. LRF
	7. OMX
	8. Svenska Bankföreningen
	9. Svenskt Näringsliv

Tabell 9: Tabellen visar remissinstansernas attityder till att lagstadga funktioner som tidigare varit självreglerande.

5.4.1. För

RN var en av de instanser som ställde sig positiva till att fler bestämmelser som ersätter en självreglerande karaktär stadgas i lag. För att säkra oberoendet välkomnar RN ökad tillsyn av revisorer. Nämnden vill även att bestämmelser kring revisorns arvode och revisorns rapporteringskyldighet till revisionsutskottet ska införas i lag. Även NUTEK ställer sig positiva till ökade lagkrav på vad revisorn ska rapportera. NUTEK vill även utöka den lagstadgade kontrollen till att innefatta krav på anmälningsskyldighet och vidare kvalitetskontroller av revisorernas arbete. Advokatsamfundet uttryckte sin åsikt igenom att bidra till diskussionen om analysmodellen som revisorer tillämpar, vilken de anser bör bytas ut mot hårdare reglering om lagstadgat förbud.

5.4.2. Emot

Majoriteten av de instanser vars uttalande kunnat kopplas till denna kategori ställde sig dock kritiska till att statlig lagstiftning ska ersätta självreglerande funktioner. Kollegiet för svensk bolagsstyrning vill istället undvika striktare regler, då de anser att det kan leda till byråkratisering och minskad självreglering. Kollegiet uttrycker oro kring den trend att regelmängden tenderat att öka.

En ytterligare aspekt av den ökande regelmängden inom EU är att utrymmet för självreglering kan krympa i framtiden. Detta är för svensk del negativ utveckling som så långt möjligt bör motverkas. Den svenska självregleringen på bl.a. värdepappersmarknaden har fungerat bra och utgjort ett värdefullt komplement till lagstiftningen på området. [...] Kollegiet vill därför uppmana statsmakten att visa återhållsamhet med utökad lagstiftning inom områden som är föremål för väl fungerande självreglering och att inom EU med större kraft än hittills arbeta för en utveckling som leder till bibehållet eller ökat utrymme för självreglering. (Kollegiet för svensk bolagsstyrning, s. 1).

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning framhåller även i sitt remissyttrande att de anser det viktigt att de centrala delar som utgör Koden bibehålls. Det som praktiserats har fungerat väl men kommer att bytas ut i och med Utredningens förslag. Även FAR SRS belyser att Utredningens lagförslag är ett onödigt ingrepp i branschens självreglering. *Självregleringen är enligt FAR SRS uppfattning ofta en effektivare metod, även i arbetet med att förhindra nya redovisningsskandaler (FAR, 2007, s. 1).* FAR SRS menar även att det rådande självreglerande tillsynssystemet inte bör regleras mer ingående då det redan överensstämmer med Direktivets krav. FAR SRS anser därmed att det självreglerande systemet bör bevaras.

Många remissinstanser ansåg således att de självreglerande system som fanns fungerade bra, och att det därmed inte fanns motiv nog till varför de bör ersättas av lagstadgade bestämmelser. Svenskt Näringsliv motiverade även kritiken mot Utredningens förslag med att självreglerande system är mer flexibla i en föränderlig miljö, och på så sätt har en närmare förankring i näringslivet. Även OMX ställer sig emot ökad statlig reglering och förespråkar självreglering av vissa funktioner.

Eftersom förutsättningar för att implementera direktivets regler om revisionsutskott genom självreglering således har ändrats sedan utredningen presenterade sina förslag föreslår Börsen att regeringen i stället för att lagstifta i ärendet tar fasta på utredningens grundläggande synpunkt gällande implementeringen, d v s att frågan överläts helt till självregleringen att hantera. (OMX, 2007, s. 2)

5.5. Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån

Eftersom ökad reglering kan innebära olika i form av hur och vad som ska regleras har fler kategorier skapats för att skilja dessa åt. Kategori tre, fyra och fem behandlar alla attityder till ökad reglering på olika sätt. Till kategori fem har de remissinstanser som tydligt uttryckt en åsikt kring att utöka regleringen som styr revisorns direkta arbetsutövning sorterats in. Revisorsrotation, dokumentationskrav och tillsynskrav är områden som anses påverka revisorns dagliga arbete, varför instanser som visat sin åsikt i sådana frågor tillhör denna kategori. Totalt 14 instansers erinran kunde härledas hit, varav lika många instanser hade en negativ inställning som positiv.

Tabell 10 – Kategori 5

Kategori 5: Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån	
För	Emot
1. FAR SRS	1. Bolagsverket
2. FI	2. FAR SRS
3. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	3. Svenskt Näringsliv
4. NUTEK	4. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
5. RN	5. Svenska Bankföreningen
6. Svenskt Näringsliv	6. Finansbolagen
7. Advokatsamfundet	7. OMX

Tabell 10: Tabellen visar remissinstansernas attityder till att reglera och kontrollera revisorns arbete i vidare mån.

5.5.1. För

RN har på flera punkter visat sig positiva till lagförslag som innebär en ökad kontroll av revisorns arbetsutövning. Som huvudsakliga motiv har RN uttryckt att branschens förlorade förtroende kan återfås genom att strängare regler stärker revisorns opartiskhet och självständighet. Bland annat vill instansen se en utökad omfattning av revisorns rapporteringsskyldighet, dokumentationskrav, revisorsrotation. RN anser även att revisorns bedömningskrav för acceptans att åta sig ett uppdrag bör skärpas samt att revisorns arvoden och tillsyn bör regleras mer ingående. Ökad reglering av

kvalitetskontroll av revisorn har även förespråkats av NUTEK och FI. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala universitet vill även se ytterligare reglering av revisionsutskott. Som även tidigare framkommit under andra kategorier ansåg Advokatsamfundet att analysmodellen bör tas bort och att det istället bör införas ett förbud mot att revisorn åtar sig uppdrag hos företag av allmänt intresse i de fall då det föreligger hot mot revisorns egenintresse och självgranskning.

5.5.2. Emot

I sitt remissvar belyste FAR SRS genomgående att Sverige inte bör införa strängare regler än vad som är tvunget genom Direktivets krav då det kommer föra med sig oönskade konsekvenser.

FAR SRS anser att utredningen underskattar de ekonomiska konsekvenserna för revisorer och registrerade revisionsbolag av utredningens förslag. Detta gäller särskilt med avseende på förslagen om revisionsrotation och kvalitetskontroll. (FAR SRS, 2007, s. 7).

Bland annat menar FAR SRS att ytterligare reglering av revisorsrotation kommer medföra merkostnader och kunskapsförlust. Att införa utökade rotationskrav innebär även en utökad risk för att revisorn missar aspekter som utgör väsentliga felaktigheter i företagets rapportering. Bolagsverket framhöll att de inte ser tillräckliga skäl till att utvidga anmälningsplikten vid entledigande av revisorn. Instansen ansåg inte heller att revisorns mandattid bör bevakas i vidare omfattning. Även Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning ställer sig kritiska till ökad och åtstramad reglering. Instansen menar att den ökade regleringen leder till byråkratisering. Svenska Bankföreningen uttrycker också en stark inställning till att uttömmande reglering bör undvikas då konsekvenser av detta bland annat innebär hinder mot att upprätthålla en effektiv svensk marknad. Liknande anser OMX att reglering av revisionsutskottets funktioner inte vidare bör regleras i lag, eftersom det medför betungande arbete och hämmar rätten till självbestämmande.

5.6. Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag

Vid insamling av remissvar, har flertalet instanser anmärkt på att de anser att Utredningens förslag är otydliga och inte tillräckligt väl beskrivna. Kritik har även framförts mot att Utredningen inte i tillräcklig grad undersökt och/eller tagit hänsyn till potentiella utfall av sina lagförslag. Av de 25 remissinstanser som lämnat en erinran, var det 16 instanser som i sina remissvar uttryckte att Utredningen inte beskrivit, analyserat eller tagit hänsyn till de konsekvenser som följer av lagförslagen.

Tabell 11 – Kategori 6

Kategori 6: Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag	
För	Emot
	1. Aktiespararna
	2. BFN
	3. Datainspektionen
	4. FAR SRS
	5. FI
	6. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	7. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	8. KKV
	9. Kronofogden
	10. OMX
	11. RN
	12. SKV
	13. Svenska Bankföreningen
	14. Advokatsamfundet
	15. Svenskt Näringsliv
	16. SKL

Tabell 11: Tabellen visar remissinstansernas attityder till Utredningens konsekvenstänkande av föreslagna lagar.

5.6.1. För

Ingen instans kunde härledas till det här ställningstagandet.

5.6.2. Emot

Remissinstansernas uttalanden innehöll en stark efterfrågan på vidare analys och motivering av lagförslagen. Datainspektionen anser att Utredningens förslag om registrering är otydliga och får olika följder beroende på hur de tolkas samt att Utredningens lagförslag får följder på annan lagstiftning, vilket inte tillräckligt motiverats eller tagits i beaktning. De anser vidare att detta leder till att revisorslagen kommer behöva bli uttömmande. Även FI uttrycker avsaknaden på djupare analys:

I bedömningen av vilka företag som ska klassificeras som företag av allmänt intresse ska självklart kostnadsaspekten vägas in, men vi saknar en djupare analys av utredningens kostnadsperspektiv och varför den blir ledande för valet av kretsen företag av allmänt intresse. (FI, 2007, s. 3).

Aktiespararna ger Utredningen kritik för att inte låta de hårdare kraven på värdepappersmarknaden omfatta MTF:er, vilket är en enklare form av marknadsplats för värdepappershandel. Förbundet menar att allmänhetens behov av skydd är lika stort även gällande företag på denna marknad. En konsekvens kan bli att tilliten för den information som ges av bolagen minskar, vilket är negativt för näringslivet i stort. Att MTF:er ska ha mildare krav är enligt Aktiespararna:

En ståndpunkt som förbundet befarar allvarligt kan äventyra förtroendet för inte bara revisionskåren utan även finansmarknaden i stort. Utredningen har inte, enligt Aktiespararnas mening, tillräckligt beaktat de enskilda investerarnas behov av skydd och vad dessa undantag kommer att ge för konsekvenser för dem. (Aktiespararna, 2007, s. 3).

KKV belyser liknande kritik. De hävdar att antagandet av en snäv begreppsram kan få följder för den finansiella marknaden genom medborgarnas tillit till systemet. *Ytterst kan det negativt påverka medborgarnas förtroende för att det politiska systemet kan tillhandahålla tillräckligt regelsystem för marknaden* (KKV, 2007, s.1).

Även Svenskt Näringsliv belyser att Utredningens lagförslag är otydliga. Svenskt Näringsliv kritiserar att Utredningens vill detaljstyra regleringen av revisionsutskott, och kravet på att minst en ledamot i revisionsutskottet ska inneha redovisnings- eller revisionskompetens.

Risken finns att med Direktivets krav en ledamot i revisionsutskottet blir särskilt utpekad som "den redovisnings- eller revisionskunnige" och därmed ett särskilt, större ansvar anses åligga denne ledamot. Något som kan befaras få betydelse vid en eventuell skadeståndstalan mot styrelsen. (Svenskt Näringsliv, s. 3).

Även Advokatsamfundet ser att Utredningens förslag inte bidrar till företagens bästa intresse och kritiserar kompetenskravet i revisionsutskottet med motivering att det skulle frånta ägarnas rättighet att själva rösta fram vilken styrelsemedlem de önskar sitta i utskottet. FAR SRS uttrycker liknande kritik. Instansen uttrycker att otydlig lagstiftning kan drabba den yrkesverksamma revisorn då otydlighet kan leda till att revisorn omedvetet överträder en oberoenderegulering, för vilken RN utför disciplinära åtgärder mot revisorn. Utöver rättsosäkerheten, menar FAR SRS att otydliga lagförslag skapar onödiga kostnader för företagen.

RN är också kritisk till lagförslagets utformning. *Enligt RN:s mening saknas en tillräcklig analys av såväl skälen till den generella synen på tillämpningen av undantagsmöjligheten som konsekvenserna av att utnyttja detta fullt ut* (RN, 2007, s. 10). RN framhåller även att Utredningens val av formulering och ställningstagande kan få konsekvenser i ett vidare perspektiv:

[...] företag av allmänt intresse typiskt sett är svårreviderade och kräver en avsevärd insats från revisorn och revisionsbyrån både när det gäller resurser, metodik och individuell kunskap. [...] Det lämpar sig då dåligt att välja att inte ställa större krav på revisorn eller revisionsbolaget än att befria det från en förpliktelse som, i jämförelse med åtagandet att över huvud taget revidera ett företag av allmänt

intresse, framstår som ganska blygsam. Tvärtemot utredningen anser RN att det finns goda skäl att begära av den som vill revidera ett företag av allmänt intresse att denne också förmår att leva upp till rapporteringsskyldigheten. Något annat sänder helt felaktiga signaler till revisorskåren. (RN, 2007, s. 11).

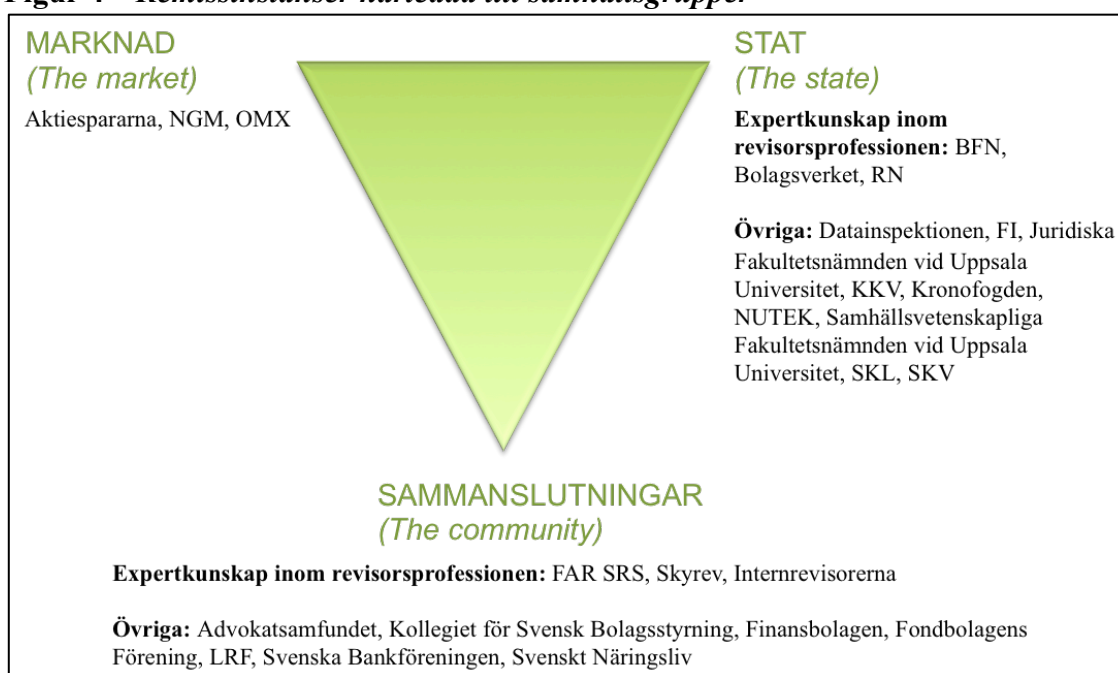
FAR SRS kritiserar att Utredningens förslag kan få konsekvenser för Sveriges konkurrensmöjligheter. Att FAR SRS anser att Utredningen inte tagit tillräcklig hänsyn till lagförslagets konsekvenser kan även utläsas i deras kritik kring det strikta rådgivningsförbud som förslaget innehåller. FAR SRS hävdar att ett sådant strängt förbud kan komma att påverka hela näringslivet negativt, eftersom förbudet kommer tvinga företag att i vissa fall anställa två olika revisionsbyråer och därmed öka deras kostnader. De menar även att rådgivningsförbudet går emot det principbaserade regelsystem som råder i Sverige. Att införa utökade krav på revisorsrotation skapar dessutom ökad risk för att väsentliga felaktigheter inte upptäcks av revisorn, eftersom revisionen anses bli säkrare först efter att revisorn reviderat och lärt känna företaget i ett antal år. På så vis skapas merkostnader i form av kunskapsförlust, vilket missgynnar hela samhället.

6. Analys

I analyskapitlet analyseras det presenterade empirimaterialet från kapitel fem. Författarna redogör för de värderingar som gått att tyda utifrån remissvaren, uppdelat efter "stat", "sammanslutning" och "marknad". Analysen uppmärksammar läsaren på vilka samband och motsättningar som empirimaterialet innehåller.

Nedan har attityderna från remissvaren grupperats utefter de tre samhällsgrupperna *stat*, *sammanslutningar* och *marknad* som enligt Puxty et al. (1987) utgör krafter med olika regleringsprinciper. Uppdelningen av remissinstanserna har gjorts i syfte att möjliggöra en jämförelse av likheter och skillnader inom och mellan grupperna. En beskrivning av hur instanserna har härletts till respektive samhällsgrupp återfinns i Bilaga 10.1. – *Lista över remissinstanser*. Önskas en översikt per kategori mellan samhällsgrupperna, hänvisas läsaren till Bilaga 10.4. – *Överblick per kategori mellan samhällsgrupper*.

Figur 4 – Remissinstanser härledda till samhällsgrupper



Figur 4: Figuren illustrerar vilken samhällsgrupp som de enskilda remissinstanserna har härletts till. För "stat" och "sammanslutningar" har en uppdelning gjorts mellan instanser som innehar expertkunskap inom professionen och övriga instanser.

6.1. Stat

Nedanstående tabell visar attityderna från instanser som är härledda till *stat* per kategori. Dessa värderingar analyseras i detta stycke för samhällsgruppen *stat*.

Tabell 12 – Attityder från samhällsgruppen ”stat” för samtliga kategorier

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte

För	Emot
	1. KKV
	2. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet

Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv

För	Emot
1. BFN	1. FI
2. SKL	2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	3. KKV
	4. Kronofogden
	5. NUTEK
	6. RN
	7. SKV

Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet

För	Emot
1. FI	1. BFN
2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	2. Bolagsverket
3. NUTEK	
4. RN	

Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll

För	Emot
1. NUTEK	1. Kronofogden
2. RN	

Kategori 5: Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån

För	Emot
1. FI	1. Bolagsverket
2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	
3. NUTEK	
4. RN	

Kategori 6: Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag

För	Emot
	1. BFN
	2. Datainspektionen
	3. FI
	4. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet
	5. KKV
	6. Kronofogden
	7. RN
	8. SKV
	9. SKL

Tabell 12: Tabellen visar attityderna från instanser härledda till "stat". De instanser som antas inneha expertkunskap inom revisorsprofessionen har fetmarkerats.

Remissinstanserna har inte valt att uttrycka sig på samtliga områden, varför inte alla svarande instansers värderingar har gått att kategorisera till de sex kategorierna. Från de remissvar som de statligt härledda remissinstanserna lämnat, är det tre kategorier som deras yttrande främst har kunnat kopplas till, nämligen kategori två, tre och sex. Totalt tolv remissinstanser har kunnat härledas till *stat*. Av dem var det hela nio instanser som uttryckte att de ansåg att Utredningen inte i tillräcklig mån hade analyserat, eller tagit tillräcklig hänsyn till, de konsekvenser som kan komma att bli av lagförslaget (kategori 6). De aspekter som remissinstanserna belyste gällde ofta regleringen av revisionsutskott, att Utredningen antagit en för snäv definition av begreppet "företag av allmänt intresse", samt att Utredningens förslag var otydliga. De instanser som inte direkt uttryckt sådan kritik var Bolagsverket, NUTEK och Samhällsvetenskapliga

Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet betonade dock i sina remissvar att de inte ansåg att Utredningen i vissa punkter överensstämde med det underliggande syfte som motiverat Direktivet (kategori 1), och får medhåll från KKV.

Empirisammanställningen visar även att drygt hälften av de statligt härledda instanserna tog ett tydligt ställningstagande till ifall de antar en generellt negativ eller positiv åsikt, i fråga om att införa lagstadgade bestämmelser i syfte att stärka revisorns oberoende (kategori 3). Majoriteten av de instanserna som kunde kategoriseras, uttryckte en positiv attityd i frågan, medan BFN och Bolagsverket ställde sig kritiska till att de bestämmelser som föreslagits av Utredningen. Liknande uppfattning kan utläsas i yttrande som kopplats till remissinstansernas åsikter om huruvida instanserna är positivt eller negativt inställda till att införa bestämmelser som inskränker på revisorns självbestämmande om hur han/hon ska agera i sin arbetsroll (kategori 5). Fyra instanser uttryckte en positiv attityd till sådan reglering, medan endast en instans ställde sig negativ. I fråga om att byta ut självreglerande funktioner och ersätta dem med lagstadgad kontroll (kategori 4) var det endast i ett fåtal statligt härledda remissvar där det gick att utläsa en djupare värdering. Det var således inte ett ställningstagande som många i *stat* valt att visa i sina remissvar, varför få instanser kunnat kategoriseras in som antingen *för* eller *emot*. RN och NUTEK visade sig dock positiva till att utöka den statliga kontroll som i dagsläget regleras av professionen själv, medan Kronofogden ansåg att den självreglerande funktionen bör vidmakthållas.

Utmärkande för de statligt härledda remissinstanserna var även att en stor del av deras uttalanden starkt kunde kopplas till deras värdering om huruvida regleringsförfarandet bör anta ett företags- eller samhällsperspektiv (kategori 2). En klar majoritet av de instanser vars yttrande gick att koppla till denna värdering, visade sig främst förespråka ett samhällsperspektiv. Utredningens förslag antar dock ett företagsperspektiv. Vilket perspektiv instanserna antar har tolkats såväl genom tydligt uttalade utgångspunkter i Utredningen/remissvaren, som vilka motiv de använder för att presentera sina lagförslag/yttranden. Större delen av instanserna i *stat* motsätter sig således Utredningens företagsperspektiv. Vad det innebär presenteras mer ingående i kapitel 5 Empiri, men betyder övergripande att instanserna kritiserar att Utredningens förslag är för fokuserat på

hur företagens förhållanden kommer se ut, och att ett vidare perspektiv med mer fokus på samhällets bästa som helhet istället bör ligga som grund för lagförslagen.

De instanser inom *stat* som anses inneha expertis på revisionsområdet är RN, Bolagsverket och BFN. Empirisammanställningen visar att instanserna inom denna gruppering oftare är konflikterande än samstämmiga. Det råder även oenighet i vilken omfattning och i vad de här instanserna har valt att kommentera i Utredningens förslag, samt hur tydligt deras värderingar har kunnat kategoriseras. Det går därmed inte att se en koppling till de statligt härledda remissinstansernas värderingar utifrån en sådan gruppering.

6.2. Sammanslutningar

Nedanstående tabell visar attityderna från instanser som är härledda till *sammanslutningar* per kategori. Dessa värderingar analyseras i detta stycke för samhällsgruppen *sammanslutningar*.

Tabell 13 – Attityder från samhällsgruppen ”sammanslutningar” för samtliga kategorier

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte

För	Emot
	1. Svenska Bankföreningen
	2. Svenskt Näringsliv

Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv

För	Emot
1. FAR SRS	1. Skyrev
2. Fondbolagens Förening	
3. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	
4. LRF	
5. Svenska Bankföreningen	
6. Svenskt Näringsliv	

Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet

För	Emot
1. FAR SRS	1. FAR SRS
2. LRF	2. Finansbolagen
3. Advokatsamfundet	3. Fondbolagens Förening
	4. Internrevisorerna
	5. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	6. Skyrev
	7. Svenska Bankföreningen
	8. Svenskt Näringsliv

Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll

För	Emot
1. Advokatsamfundet	1. FAR SRS
	2. Finansbolagen
	3. Fondbolagens Förening
	4. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	5. LRF
	6. Svenska Bankföreningen
	7. Svenskt Näringsliv

Kategori 5: Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån

För	Emot
1. FAR SRS	1. FAR SRS
2. Advokatsamfundet	2. Finansbolagen
	3. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	4. Svenska Bankföreningen
	5. Svenskt Näringsliv

Kategori 6: Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag

För	Emot
	1. FAR SRS
	2. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning
	3. Svenska Bankföreningen
	4. Svenskt Näringsliv
	5. Advokatsamfundet

Tabell 13: Tabellen visar attityderna från instanser härledda till "sammanslutningar". De instanser som antas inneha expertkunskap inom revisorsprofessionen har fetmarkerats.

Inom gruppen *sammanslutningar* är många av de remissinstanser som har valt att uttrycka sig om Utredningens förslag branschorganisationer. Vem instansen representerar i samhället speglar de värderingar som de uttrycker i sina remissvar. Till skillnad från de statligt härledda remissinstanserna visar empiriinsamlingen att de sammanslutningsinstanser som har valt att yttra sig antar ett tydligt företagsperspektiv (kategori 2). Sju av tio instanser gick att kategorisera, varav sex antar ett företagsperspektiv, medan endast en instans antar ett samhällsperspektiv. Det är därmed tydligt att majoriteten av sammanslutningsinstanserna motiverar sina uttalanden genom att belysa företagets behov. Vissa instanser uttryckte sig genom att hävda att den ökade informationsvinsten, inte överstiger de extra kostnader som lagförslaget skulle skapa hos företagen. Nämnvärt är även att Skyrev som kategoriserats till att förespråka ett samhällsperspektiv framhäver att de kommunala yrkesrevisorerna måste omfattas av lagen. De önskar därmed en tydligare reglering av de kommunala yrkesrevisorernas utövande. Vilken värdering som instanserna hade i den här frågan var ofta framträdande i deras uttalande om hur de önskar definiera begreppet "företag av allmänt intresse".

Att såväl Utredningen som majoriteten av sammanslutningsinstanserna antar ett företagsperspektiv visar att de på många områden delar samma utgångspunkt kring vad som ska regleras. Denna upptäckt är väl överensstämmande med kategorin för hur många av remissinstanserna som ansåg att Utredningens förslag samstämde med Direktivets syfte (kategori 1). Endast två instanser, Svenska Bankföreningen och Svenskt Näringsliv, påpekade att de ansåg Utredningens förslag vara oförenligt med Direktivets avsikt. Även i denna grupp uttryckte

instanser att de inte ansåg att Utredningen i tillräcklig grad analyserat och/eller tagit hänsyn till de negativa följder som kan skapas av Utredningens lagförslag (kategori 6). De anmärkningar som sammanslutningarna lade fram berörde, i likhet med de statligt härledda remissinstanserna, främst reglering av revisionsutskott. Anmärkningarna skilde sig dock åt från *stat* som främst framhöll att fler företag borde beröras av reglerna kring revisionsutskott och att undantagen skulle tas bort. Många av sammanslutningsinstanserna framhävde istället att exempelvis kravet på att minst en medlem i utskottet ska ha redovisnings- eller revisionskompetens kommer att skapa negativa konsekvenser för företagen och deras beslutsprocess. Förslaget skulle även innebära en inskränkning av företagens valmöjligheter vilket remissinstanserna kritiserade. Ett annat område där sammanslutningsinstanserna ansåg att vidare analys och hänsyn bör tas, är gällande att Utredningen i en del fall föreslår att svensk rätt bör vara strängare än vad Direktivet kräver. Syftet med detta är enligt Utredningen vanligen att säkerställa oberoende och kvalitet. De konsekvenser som framhålls av dessa instanser är att de strängare lagförslagen dock medför konkurrensnackdelar för det svenska näringslivet, vilket åter speglar instansernas grundläggande värderingar vid övervägning av nytta mot kostnad.

FAR SRS, tillsammans med Skyrev och Internrevisorerna, är de remissinstanser som i denna samhällsgrupp representerar expertkunskap inom revisorsprofessionen. För samtliga kategorier är alla i *sammanslutningsgruppen* som helhet eniga i sina värderingar, och de instanser som representerar expertkunskap i området avviker inte på något nämnvärt sätt från resten av instanserna. En intressant iakttagelse är dock att FAR SRSs värderingar kunnat utläsas inom samtliga kategorier. Detta kan antyda att FAR SRS är angelägen om att få vara med och påverka vad som blir lag inom många av de områden som Utredningen behandlar. En annan intressant iakttagelse är att FAR SRS i vissa fall uttalat sig positivt till att införa fler bestämmelser i syfte att säkerställa oberoendet (kategori 3), och i vissa fall ställde sig kritiska till det samma. Likadant gällande kategorin om reglering av revisorernas arbetsutövning (kategori 5). Ett tydligt ställningstagande eller en enhetlig värdering för FAR SRS kunde därför inte utläsas. Instansens inställning till Utredningens förslag att lagstadga funktioner som var självreglerande (kategori 4) var däremot tydlig och skeptisk.

Vad gäller övriga remissinstansers attityd jämte att införa fler statliga bestämmelser för branschen i syfte att säkra revisorns oberoende och kvalitet (kategori 3) var det en klar majoritet av sammanslutningarna som var kritiska. Förutom FAR SRSs tvetydliga inställning uttryckte sju instanser en negativ inställning till fler bestämmelser, medan två instanser var positiva. Gällande revisorns arbetsutövning (kategori 5) var det färre instanser som visat vilken attityd de har till frågan, där det förutom FAR SRS, var fyra instanser som visade en negativ attityd till ökad reglering, medan endast en instans instämde med Utredningens förslag. Utredningens förslag att lagstadga områden som då var självreglerande (kategori 4) var dock en åtgärd som många instanser valde att kommentera. Sju instanser framhöll att de var negativt inställda till lagförslagen, medan endast en instans, Advokatsamfundet, var positiv. Intressant att lyfta fram är även att Advokatsamfundet hade en positiv inställning till samtliga tre kategorier som berör ökad reglering: fler bestämmelser för att säkerställa oberoende och kvalitet, statlig reglering av i dagsläget självreglerande funktioner och reglering av revisorns arbetsutövning.

6.3. Marknad

Nedanstående tabell visar attityderna från instanser som är härledda till *marknad* per kategori. Dessa värderingar analyseras i detta stycke för samhällsgruppen *marknad*.

Tabell 14 – Attityder från samhällsgruppen ”marknad” för samtliga kategorier

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte

För	Emot

Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv

För	Emot
1. NGM	1. Aktiespararna
2. OMX	

Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet

För	Emot
1. Aktiespararna	1. OMX
2. NGM	

Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll

För	Emot
1. NGM	1. OMX

Kategori 5: Instansen vill liksom Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån

För	Emot
	1. OMX

Kategori 6: Instansen anser att Utredningen uttrycker sig tydligt och har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag

För	Emot
	1. Aktiespararna
	2. OMX

Tabell 14: Tabellen visar attityderna från instanser härledda till "marknad". För "marknad" har ingen uppdelning gjorts mellan instanser som antas ha expertkunskap inom revisorsprofessionen och övriga instanser.

Inom gruppen *marknad* gäller precis som för de andra två grupperna att inte samtliga instanser yttrat sig inom alla områden för att kunna kategoriseras in i samtliga kategorier. I kombination med det få antal remissinstanser som kunnat härledas till *marknad*, är det inte möjligt att göra en djupare analys för gruppen. Den kategori som alla instanser kunnat kategoriseras i är gällande attityden till att införa mer lagstadgade bestämmelser för branschen (kategori 3). Aktiespararna och NGM hade en positiv attityd till en sådan reglering, medan OMX ställde sig kritisk. Det var dock endast OMX som gjort uttalande som kunde härledas till en attityd mot att vidare reglera revisorernas arbetsutövning (kategori 5), vilket de också ställde sig kritiska till. Vidare ansåg OMX inte heller att självreglerande funktioner bör ersättas av statlig kontroll (kategori 4), medan NGM däremot hade en positiv inställning till detta. OMXs genomgående kritiska inställning till ökad reglering kan även kopplas till deras negativa attityd till hur Utredningen analyserat och

tagit hänsyn till konsekvenserna av lagförslagen (kategori 6). Även Aktiespararnas yttrande kan härledas till denna kategori genom yttrandet att Utredningen inte tagit tillräcklig hänsyn till samhället i stort. Aktiespararna var även den marknadsinstans som antog ett samhällsperspektiv i sina uttalanden, medan NGM, OMX snarare hade ett företagsperspektiv som påverkat respektives värderingar (kategori 2).

7. Diskussion

Kapitlet ämnar att föra ett resonemang kring insamlat empirimaterial och hur det förhåller sig till tidigare studier inom ämnet. Vi kommer att ta upp de attityder som presenterats i empirimaterialet och knyta an till de för- och nackdelar med statligt engagemang som den teoretiska referensramen har diskuterat. Avsikten med kapitel sju är att kartlägga och gruppera samstämmiga såväl som konflikterande attityder samt diskutera kring lagstiftningsprocessens dominerande aktör.

7.1. Reglering - Ett samspel mellan stat, sammanslutningar och marknad

Från det att revisionen blev ett professionellt yrke i Sverige i slutet av 1800-talet, har flertalet förändringar påverkat branschen (Wallerstedt, 2005; FAR & Kairos Future, u.å.). Historiskt sett kan det konstateras att statlig inblandning i regleringen av revisorsyrket ofta blivit en följd av kriser och skandaler (Jönsson, 1991). Det finns således incitament för staten att vidta åtgärder för att återupprätta förtroendet för revisionsbranschen. I och med teknisk utveckling och globalisering av marknadsplatser, har regleringen av revisionsbranschen blivit allt viktigare (Wallerstedt, 2005). Handeln på den finansiella marknaden har ökat och påverkar således allt fler individer och företag. Att den information som företagen publicerar till investerare och andra intressenter är pålitlig, är därför av avgörande betydelse (Jonnergård et al., 2008b).

Hur revisionsbranschen regleras får effekter på hela samhället, varför alltför många aktörer engagerar sig i regleringen av revisionsbranschen och försöker påverka de beslut som fattas (Uche, 2001). När antalet intressenter idag ökat till följd av globaliseringen (FAR & Kairos Future, u.å.; Giddes, 1984, återgiven i Seal et al., 1996) skapas ännu fler konflikterande behov att tillgodose (Puxty et al., 1987). Att många olika intressenter intresserar sig för regleringen av revisorsprofessionen återspeglar sig i uppsatsens empirimaterial där Justitiedepartementet har samlat in svar från en mängd remissinstanser. De tillfrågade instanserna består utav en heterogen grupp som representerar ett vitt spektrum i samhället. Bland annat tillfrågades revisorsprofessionen genom bland annat FAR SRS, den juridiska professionen genom Advokatsamfundet samt den akademiska professionen genom Uppsala Universitet. Även den

finansiella marknaden och investerarna tillfrågades genom bland annat representanterna OMX och NGM. Utredningen bjöd även in företag att lämna sin åsikt genom representanter som Bolagsverket, KKV, NUTEK och Svenskt Näringsliv. Skiljaktigheterna i intressenternas attityder är vad som gör det problematiskt att finna en optimal reglering som tillfredsställer samtliga parter. Reglering är således, som Hope (1979, återgiven i Laughlin & Puxty, 1983) uttrycker, en politisk process där kompromiss behöver göras.

7.1.1 Skilda utgångspunkter ligger till grund för attityder om reglering

Puxty et al. (1987) framhåller som bekant att olika aktörer i samhället är beroende av varandra samtidigt som de har konflikterande åsikter. I det empiriska material som samlats in kunde vi som ovan diskuterat utläsa att remissinstanserna uttryckte både samtycke och misstycke till de lagförslag som Utredningen presenterat. I många frågor stod instansernas åsikter i direkt motsats till varandra. Remissvaren innehöll således en mängd motsättningar, vilket vi finner väl överensstämmande med de förhållanden som Puxty et al. (1987) redogör för. Puxty et als. modell (1987) presenterar *stat*, *sammanslutning* och *marknad* som tre typer av krafter med möjlighet att reglera branschen efter skilda principer. Vårt empirimaterial tyder på att det finns såväl samstämmiga som konflikterande attityder kring hur revisionsbranschen ska regleras utifrån den här indelningen.

I det empiriska materialet syntes en tydlig uppdelning i åsikter angående vilket perspektiv som borde prioriteras. Vi har åtskilt instanser som förespråkar ett företagsperspektiv och instanser som framhåller ett samhällsperspektiv. Puxty et al. (1987) beskriver staten utifrån dess motiv att minimera risker och ingripa för att säkerställa ett grundskydd som förutsätter att en viss nivå av informationsutbyte sker. Puxty et als. (1987) förklaring överensstämmer med de uttalanden som de statliga remissinstanserna gjort eftersom det empiriska materialet visar att majoriteten av de statligt härledda instanserna ansåg att regleringen bör ta sin utgångspunkt i en bredare samhällsaspekt. Puxty et al. (1987) diskuterar även staten som driven av en princip om *hierarkisk kontroll*. Denna princip går i linje med den beskrivning som Robson et al. (1994) och Uche (2001) ger när de förklarar staten som en legitim aktör som vunnit auktoritet att bestämma genom strävan efter att se till samhällets behov. Den statliga regleringen uppfattas således som rättvis av medborgarna (Robson et al., 1994). De statligt härledda instanserna består till stor del av

tillsynsorgan vars syfte är att förse staten och därmed samhällets förespråkare med information. Att de statliga instanserna antog ett samhällsperspektiv fann vi därför inte överraskande.

Remissinstanser härledda till *sammanslutningar*, å andra sidan, ansåg att regleringen bör anpassas ur företagssynpunkt, där fokus bör vara hur lagförslagen påverkar företagen. Dessa fynd finner vi trovärdiga med bakgrund till vem instanserna företräder och de värderingar instanserna har. En stor del av den samhällsgrupp som i uppsatsen kallas för *sammanslutningar* består av branschorganisationer som representerar ett flertal företag. Att denna grupp uttrycker sig med hänsyn till hur lagförslagen påverkar respektive medlemmar och bransch är därmed inte oväntat. Puxty et al. (1987) beskriver en rådande konflikt mellan insiders och outsiders av en *sammanslutning*. Uppsatsens empiriska material visar dock snarare på ett motsatt förhållande där remissinstanser härledda som *sammanslutningar* ofta hade eniga attityder till Utredningens lagförslag. Det empiriska materialet kan istället närmare kopplas till principen om *spontan solidaritet* där prioritering av ett företagsperspektiv visar på en tillhörighetskänsla såväl till den bransch i vilken instansen är verksam som till övriga branscher.

Eftersom samhällsgruppen *marknad* representerades av så få remissinstanser går det inte att dra allt för drastiska slutsatser kring deras attityder. Gällande vilket perspektiv instanserna antar uttrycker dock OMX och NGM, som representerar den finansiella marknaden, att de i sina åsikter utgår från ett företagsperspektiv. Aktiespararna, som representerar investerarna, ansåg dock att en bredare samhällsaspekt bör tas i beaktning. Även denna fördelning anser vi går i linje med de värderingar som gruppens medlemmar kan förväntas ha. Det samstämmer även med den princip om *fri konkurrens* och stävan efter nöjda kunder som Puxty et al. (1987) använder för att förklara samhällsgruppen *marknad*. Med de marknadsekonomiska incitament som numera finns representerade på marknaderna runt om i världen (Perera et al., 2001; Windsor & Warming-Rasmussen, 2009), ämnar företagen minska kostnaderna, öka intäkterna och höja effektiviteten, vilket både NGM och OMX uttrycker i sina remissyttranden. Aktiespararna framhåller å andra sidan att tilliten till marknaden kan äventyras om undantag tillåts. Instansen anser att aktieägaren bör prioriteras oberoende om han/hon äger aktier i ett "företag av allmänt intresse" eller inte.

Enligt Puxty et al. (1987) har marknadsprinciperna fått en begränsad inverkan på regelverken i de länder, så som Sverige, där det råder ett kodifierat lagsystem. Det är därmed även intressant att

belysa att uppsatsens analyskapitel uppvisar att de aktörer som lämnar sitt yttrande och representerar *stat* eller *sammanslutningar* är betydligt fler till antal än de instanser som utgör *marknad*. Att samhällsgruppen *marknad* skulle stå för externa påtryckningar för att få information reviderad (Puxty et al., 1987) är därmed inte något som vårt empiriska material utmärker för samhällsgruppen. Uppsatsens referensram visar dock på att det ofta är samhällets bristande förtroende för revisionsbranschen som gjort att staten stramar åt regleringen vilket kan anses stödja de påstående som Puxty et al (1987) för i frågan.

Att samhällsgruppen *marknad* utgjorde en så liten andel av remissinstanserna kan antyda flertalet olika omständigheter. Att representanterna för *marknad* endast utgörs av tre aktörer kan antingen bero på att de i processen inte tilldelats lika mycket förtroende i regleringsfrågan och färre marknadsinstanser tillfrågats. Det kan dock även innebära att marknadens aktörer inte finner lika stort behov av att söka påverka hur revisorn regleras. I vilken grad instanser valt att engagera sig i området kan alltså spegla hur starka värderingar de har kring reglering av revisionsbranschen. Samhällsgruppen *marknad* kan dock ha lika starka värderingar som de övriga två grupperna, och deras färre antal remissinstanser kan istället tänkas bero på att de inte anser sig själva tillräckligt insatta i ämnet för att lämna ett yttrande på Utredningens förslag, och därför lämnar förfarandet i andras händer.

Att gruppen representeras av så få remissinstanser är emellertid intressant med bakgrund till att den finansiella marknaden har expanderat (FAR & Kairos Future, u.å.) och det kan då tänkas att fler instanser härledda till *marknad* borde vilja engagera sig i regleringsprocessen (Puxty et al., 1987). Det bör också tilläggas att hos de aktörer som faller under statliga myndigheter är det obligatoriskt att svara på remissen. Om de så väljer att endast besvara förfrågan med att de inte har något att erinra i ärendet är upp till respektive (Regeringskansliet, PM2003:02). Det här är dock något vi har tagit hänsyn till eftersom vi inte räknat med de instanser som enbart har valt att besvara förfrågan med att de inte har något att erinra i ärendet. Med flertalet möjliga anledningar är det således inte möjligt att fastställa orsaken till varför gruppen *marknad* är färre än övriga representanter. För att fastställa den egentliga orsaken skulle en vidare undersökning behöva göras, vilket faller utanför den här uppsatsens avgränsningar.

7.1.2 Statlig inblandning som metod för att säkerställa revisionskvalitén

Revisorns egenintresse driver behovet att införa ökad statlig reglering

Under insamlingsprocessen av det empiriska materialet utarbetades som bekant sex stycken olika kategorier utifrån de mönster som remissvaren utvisade, i syfte att utreda vilka attityder remissinstanserna har till reglering av revisionsbranschen. En kategori berörde, som ovan diskuterat, huruvida remissinstanserna antog ett företags- eller samhällsperspektiv. Remissinstansernas direkta uttalanden om huruvida de antog en positiv eller negativ inställning till att utöka statlig reglering av revisionsbranschen har som bekant delats upp i tre skilda kategorier (kategori tre, fyra och fem). Indelningen skedde beroende av hur remissinstanserna motiverat sina åsikter. Därefter kodades remissinstansernas uttalanden, och härleddes till de kategorier som åsikten representerade. Dessa attityder kommer här att diskuteras närmare.

Instansernas uttalanden i regleringsfrågan visade sig vara nära förenlig med de tidigare studier som utgör uppsatsens teoretiska referensram. Det empiriska materialet visar på en tydligt konflikterande attityd i frågan om huruvida instanserna antog en positiv eller negativ inställning till att utöka regleringen av revisionsbranschen. Även den forskning som uppsatsen behandlat antar olika ansatser. Såväl forskare som politiker, däribland Brante (1987), Davis och Strawser (1993) och Arbetarpartiet i Storbritannien (1989, återgiven i Sikka & Willmott, 1995), har belyst revisorns och revisionsbolagets dubbla funktion som tjänare av såväl samhället som företagsklienten. Som ett kännetecken för professionen under senare hälften av 1900-talet, presenteras ett vinst- eller egenintresse, vilken tar sin form genom viljan att söka självreglera de regler som professionen tjänar under (Sarfatti-Larsson, 1980; Freidson 1984). Westerdahl (2005) belyser liknande att det föreligger ett hot mot revisionsbranschen eftersom den kommit att bli alltmer kommersiell. I syfte att maximera vinst har byråerna standardiserat sina arbetsprocesser då likartade arbetsmetoder innebär att de kan använda sina resurser på ett effektivare sätt. Istället för att mäta framgång i mått som framhäver revisorns kompetens och noggrannhet, menar Westerdahl (2005) att byråerna belönar de revisorer vars arbetsdag till störst del består av debiterbar tid. Ett huvudsyfte med revisionen är att säkerställa att den information som ligger till grund för intressenters ekonomiska beslut är sanningsenlig. I Öhman et als. studie (2006)

presenteras dock att revisorerna i Sverige inte uppvisar något intresse av utvidga det område av upplysningar som de tillgodogör företagets externa intressenter, även då sådana upplysningar erkänns värde inför ekonomiska beslut. Det kan finnas olika orsaker till revisorernas motsträvighet till att inkludera fler upplysningar. Förslagsvis kan de motsätta sig en tyngre eventuellt obetald arbetsbörda, eller en ökad risk att drabbas av sanktioner.

Även Windsor och Warming-Rasmussen (2009) har studerat relationen mellan revisionsbyråerna och deras klienter. Forskarna fann att revisorns oberoende roll gentemot klienten påverkas av dess ekonomiska beroende till den samma. Vidare belyser forskarna att detta förhållande kan skapa incitament för byråerna att fatta beslut som inte överensstämmer med de etiska värderingar som skall säkra revisorns oberoende gentemot klienten. Revisorn ställs således inför en motsägelsefull situation eftersom revisorn inte kan tjäna två mästarsamtidigt (Davis & Strawser, 1993). Windsor och Warming-Rasmussen framhåller även att det regelverk som tidigare var gällande inte reglerade problemområdet tillräckligt omfattande för att hot mot oberoendet ska anses övervunnet. Gemensamt visar fynden från Öhman et al. studie (2006) och Windsor och Warming-Rasmussen (2009) risk för att revisorer kan agera utan hänsyn till samhällets bästa, vilket då indikerar på ökade motiv till mer statlig inblandning i reglering av revisionsbranschen.

Resonemanget kring att revisorns och revisionsbyråernas egenintresse skapar incitament att kontrollera branschen förs i såväl presenterat EU-direktiv som i Utredningens lagförslag, där det syfte som huvudsakligen framhålls med det nya regelverket är att säkerställa revisorns oberoende mot klienten och därmed undvika ekonomiska skandaler (Justitiedepartementet, SOU 2007:56). Självregleringsregimen kan som bekant endast råda då sociala kontrakt upprättats mellan samhället och revisorerna, vilket ger professionen dess legitimitet. Då de sociala kontrakten får sig en törn, rubbas detta legitimitetsförhållande (Robson et al., 1994). Bland de remissinstanser som antar en positiv attityd till mer omfattande reglering fann vi liknande resonemang. Instanserna framhävde att förtroendet för branschen är skadat och de flesta positiva remissinstanser framhöll att branschen behöver kontrolleras mer för att tillförsäkra att revisionens kvalitet håller en tillförlitlig nivå och inte inverkas av en ekonomisk beroendeställning till klienten. Ytterligare kontroll av branschen vill instanserna skapa genom ökad

dokumentationsskyldighet, ökad tillsyn, strängare krav på revisorns kompetens, hårdare bedömningskrav av revisionsklienter och reglering av revisionsarvodet.

Att vissa instanser ansåg att självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll, samt att revisorns dagliga arbetsutövning ska vara hårdare specificerad i lag, anser vi visar på en misstro till i vems bästa som revisorn agerar. Vi anser även att denna attityd samstämmer med teoretiska referensramens debatt om självreglering av professionen. Precis som Arbetarpartiet i Storbritannien (1989, återgiven i Sikka & Willmott, 1995) poängterar, har revisorn ett egenintresse och det finns därmed belägg att ifrågasätta ifall revisorsprofessionen bör ges utrymme att få reglera sig själv. Revisorn, som presenterat av Burrowes och Persson (2000, återgivna i Öhman et al., 2006), tycks vara mer mån om sitt eget skydd, än att skydda intressenter från att företag gör falska uttalanden. Det här är ytterligare ett starkt motiv som kan framläggas om att revisorn drivs av egna intressen och därför bör kontrolleras hårdare. Advokatsamfundet uttrycker detta resonemang tydligt i sitt remissvar genom att bland annat poängtera att det med dåvarande regelverk föreligger hot om självgranskning och egenintresse, genom en för lös kontroll av revisorns analysmodell, vilket istället bör ersättas med ett förbud. Revisorn ska utöver detta övervakas genom utökad tillsyn och omfattas av vidare rapporteringskrav.

Attityderna till ökad statlig reglering är tudelade

Robson et al. (1994) belyser att i tider av oro passar staten på att utvidga sin kontroll över professionen. Vi finner det därför intressant att presentera den tydliga uppdelning i attityd till reglering som empirimaterialet utvisar. Bland remissvaren visas en starkare förankring i utgångspunkten att revisionsbranschens reglering ska utökas hos instanser härledda till *stat* än hos *sammanslutningarna*. En klar majoritet av de *sammanslutningar* som uttryckt sin åsikt framlade kritiska synpunkter på ökad reglering.

Det tycks finnas ett samband mellan att de statligt härledda instanserna som antar ett samhällsperspektiv även ställer sig positiva till ökad reglering, medan *sammanslutningarna* som antar ett företagsperspektiv ställer sig negativa till ökad reglering. Detta gäller såväl de *sammanslutningar* som företräder företagsbranscher som de *sammanslutningar* som innehar expertis på området. Argumenten som framlades av instanser härledda till *sammanslutningar* var ofta att ökad reglering skulle skada företagets ekonomi genom tung administrativ belastning.

Kopplat till studierna i den teoretiska referensramen som berör revisorsprofessionens egenintresse och starka vilja att bevara sin autonomi, skulle detta samband kunna antyda ett vinstintresse hos revisorsprofessionen då deras uttalanden motiveras med vad som är bäst för deras klienter. I linje med detta visar empirimaterialet en tydlig avvisande attityd mot att ta bort självreglerande funktioner bland *sammanslutningarna*. Såväl branschorganisationerna som branschexperterna tog ett tydligt ställningstagande för att behålla funktionerna i händerna på revisorsprofessionen. Eftersom de både undergrupperna av *sammanslutningar* har likande värderingar i vad som bör regleras är detta inte överraskande. Endast Advokatsamfundet uttryckte en annan åsikt i frågan. Att instansen frångår övriga *sammanslutningars* ställningstagande kan tydas utifrån deras skilda funktion från övriga instanser. Övriga *sammanslutningar* representerar en specifik grupp av företag eller revisorsprofessionen. Advokatsamfundet, däremot, representerar Sveriges advokater och deras intresse av att se en ökad reglering av branschen är inte oväntad då ett utökat regelverk skulle underlätta deras tolkningsarbete.

Att det för professionen är angeläget att behålla autonomin har således visat sig tydligt. Som presenterat i analysdelen uttryckte FAR SRS en tvetydlig inställning till huruvida de ansåg att branschen och revisorns arbetsutövning bör regleras hårdare. Gällande att statlig kontroll skulle överta självreglerande funktioner uttryckte instansen dock en enhetlig kritisk åsikt mot. Detta är väl överensstämmande med presenterade studier av såväl Sikka och Willmott (1995) som av Gaa (1991). Deras studier visar att trots att revisorsprofessionen föredrar mindre framför mer omfattande reglering, så är professionen ändå beredd att ta eget initiativ till åtstramande reglering i syfte att få bevara makten att själva vara den beslutande aktören i regleringsförfarandet. Eftersom revisorsprofessionens jurisdiktion skapas genom subjektiva normer och värderingar, uppstår en grundläggande given omständighet för misstanke mot professionens tillit (Abbott, 1988). Såväl tidigare utförda studier som uppsatsens empirimaterial stärker denna misstanke till viss del genom en antydning om att revisorsprofessionen drivs av ett egenintresse, vilket kan anses motivera fråntagandet av revisionsbranschen rätt att kontrollera sig själv. Dock bör även framföras att ett utbyte av självreglerande funktioner mot statlig inblandning, innebär en trade-off mellan expertis och oberoende. Det är ofta detta utbyte som hamnar i ramplyuset i debatten om ifall revisorsprofessionen bör reglera sig själv eller styras via staten (DeFond, 2010).

7.1.3 Konsekvenserna av ökad statlig inblandning

Som nämnt ovan visar den tidigare forskning som undersökt regleringsförfarandet av revisorsprofessionen ett kluvet resultat. Ovan har studier och åsikter som ger uttryck för behov av en vidare omfattning av statlig kontroll av revisorsprofessionen presenterats. Uppsatsen har dock även behandlat studier som hävdar det motsatta, med hänvisning till att åtstramad reglering får negativa följder för professionen, vilket skapar efterskalv på samhället i stort.

Minskad autonomi

Det empiriska materialet visar även att det finns ett kritiskt ställningstagande till ökad reglering från en mängd remissinstanser. Som konstaterat i analyskapitlet var det främst *sammanslutningarna* som motsatte sig de lagförslag som innebar att reglering av revisionsbranschen åtstramades. De statligt härledda remissinstanserna som helhet tenderade att vara positiva. Som ovan diskuterat följer detta instansernas utgångspunkt att anta antingen ett företags- eller samhällsperspektiv, samt vilken samhällsgrupp instansen representerar. Många *sammanslutningar* framhöll att åtstramad statlig reglering får den negativa följden att självregleringen inom branschen minskar. Att minskad autonomi kan innebära negativa konsekvenser för yrket och samhället är även en aspekt som diskuterats av forskare på området (Sarfatti-Larson, 1980; Freidson, 1984; Agevall & Jonnergård, 2007; Jonnergård et al., 2008b; Brante, 2009). Karaktärsdrag som definierar yrket som en profession är att yrkesutövarna besitter en kompetens inom ett komplext område som samhället efterfrågar, men som andra medborgare saknar (Brante, 2009). Att professionen utgör den grupp som har bäst förståelse för de tjänster som den säljer, gör att professionen lämpas till att vara beslutsfattare inom områden som rör deras kompetens. Professionen innehar med andra ord en viss autonomi. Professionens expertis och förmåga att reglera sig själva möjliggör kreativitet, vilket leder till att professionen ofta bidrar med nya innovativa lösningar som för samhällets utveckling vidare (Parsons, 1939; Brante, 2009).

Precis som den empiriska undersökningen visar uttrycker FAR SRS, och många andra *sammanslutningar*, en stor motvilja till att byta ut självreglerande funktioner mot lagstadgad kontroll. Med utgångspunkt i Sarfatti-Larsons (1980) diskussion om autonomi, skulle detta kunna tyda på att revisorsprofessionen ställer sig emot sådana lagförslag eftersom de är rädda för att

förlora makt till staten. Utöver minskad makt, antas förlorad autonomi även innebära att den traditionella professionskaraktäristiken äventyras, och så även professionens fortlevnad (Sarfatti-Larson, 1980; Freidson, 1984; Agevall & Jonnergård, 2007). Forskare ifrågasätter således ifall en profession kan existera i avsaknad av självbestämmanderätt (Johnsson et al., 2008). Just självstyret och självregleringen har skapat professionens kunskaps- och yrkesmonopol (Brante, 1987; Sarfatti-Larson, 1980), vilket har resulterat i revisorsyrkets professionsstatus (Wallerstedt, 2005; Sarfatti-Larson, 1980). Eftersom möjligheten till självbestämmande fräntas professionen, begränsas även den frihet till kreativitet som revisorerna har i arbetsutövningen (Johnsson et al., 2008), och ersätts av byråkrati (Haug, 1977, återgiven i Freidson, 1984; Jonnergård et al., 2008a). Risken finns att den miljö i vilken kunskap frodas och förnyas då förändras till den grad att samhället tar skada genom minskad revisionskvalitet och innovation.

Minskad analytisk förmåga

Bland remissinstansernas yttrande ser vi tydliga samband med de negativa konsekvenser som forskare inom området belyser. Att ökad statlig inblandning kan komma att leda till en oönskad byråkratisering är exempelvis något som Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning framförde i sitt remissvar. I remissinstansernas yttrande mot Utredningens förslag framlades utöver minskad autonomi, en rad andra konkreta konsekvenser som motiv till varför lagförslagen inte bör träda i kraft. En del motiv kan kopplas till *sammanslutningarnas* inställning till att ett företagsperspektiv bör vara den grundläggande aspekten vid beslut om reglering. Exempelvis BFN uttryckte att de inte anser att de positiva effekter i form av ökat informationsvärde till företagets intressenter överstiger kostnaderna som skapas av ökad administrativ belastning. Även ökade kostnader för revisionsbyråerna betonades av bland annat FAR SRS. FAR SRS uttryckte även, precis som professionsforskarna, en oro över att statlig reglering kan komma att skapa kunskapsförluster inom yrket, vilket motsvarar vad bland annat Johnsson et al. (2008) och Wolmesjö (2008) ger uttryck för.

Många remissinstanser kritiserade Utredningens förslag som ansågs medföra en detaljstyrning av revisionsutskotten. I flertalet remissvar kritiserades att Utredningen inte tillräckligt analyserat eller tagit hänsyn till vilka konsekvenser deras lagförslag skulle komma att innebära. Datainspektionen yttrade exempelvis att lagförslagen gällande registrering var otydliga och

kommer att leda till ett behov att formulera revisorslagen mer uttömmande. Vi ser här att de remissinstanser som ställer sig kritiska till ökad reglering resonerar likartat med en del av de studier som uppsatsen behandlat. Moonitz (1974, återgiven i Cooper & Robson, 2006) såg redan på 1970-talet en ny trend där statens intresse för vad som reglerades inom revisionsbranschen förändrades. Från att tidigare ha involverat sig i auktorisationsbestämmelser och *vem* som fick lov att utföra revisionen, började staten intressera sig för att även besluta om *vad* revisionen skulle inkludera och *hur* revisionen skulle gå till. Även Westerdahl (2005) uppmärksammar en vilja hos staten att reglera revisionsbranschens förfarande alltmer detaljerat och uttömmande. Revision är dock ett komplext yrke där expertis och reflektion är nödvändiga. Som Westerdahl beskriver, verkar staten vilja lämna så lite svängrum som möjligt till revisorskåren att anpassa sin arbetsgång efter situation och preferenser. Den ökade mängden detaljerade instruktioner får enligt Westerdahl konsekvensen att det kontinuerliga lärandet hämmas, eftersom revisorn följer en checklista steg för steg, istället för att reflektera själv och anpassa sin arbetsgång efter situationen.

Sarfatti-Larson (1980) och Wolmesjö (2008) är ytterligare två forskare som belyser risken med att omfattande regelverk skapar byråkrati och hämmar möjligheten till kreativitet i revisorns dagliga arbete. Även den utvecklade teknologi som skapats i samband med globaliseringen har också haft påverkan på branschens utveckling och förutspås kunna ersätta delar av revisorns arbetsutövning (Johnsson et al., 2008). Istället för att revisorn använder sin kompetens och erfarenhet för att ta ett beslut, talar datorprogrammet om för revisorn vad han/hon ska göra härnäst (Westerdahl, 2005). Det här visar på en standardisering av yrket. Det är främst inom revisionsbyråerna själva som kunskap om vad god revision är fastställs (Moonitz, 1974, återgiven i Cooper och Robson, 2006). Att revisorn är den som utför tjänsten och avgör kvaliteten på revisionen, samtidigt som revisorns expertis riskerar att minska till följd av åtstramad reglering och standardisering, utgör därmed en risk. Revisorn blir således mindre förberedd på att upptäcka och hantera avvikelser som inte följer den givna mallen. Detta kan skapa stora konsekvenser för samhället eftersom väsentliga felaktigheter riskerar att förbises vilket kan ge upphov till nya ekonomiska skandaler och kriser.

Minimikrav blir maximitak

Ett annat vanligt förekommande ämne i remissinstansernas yttrande var vilka företag som ska inkluderas i begreppet "företag av allmänt intresse". Att en så stor mängd instanser valt att kommentera just det avsnittet finner vi naturligt dels eftersom begreppsdefinitionen är helt ny inom svensk lagstiftning, dels då den får inverkan på en vid krets inom och utanför revisionsbranschen. Vanligt förekommande argument hos de remissinstanser som ansåg att Utredningens snävare begrepp var bra, var att ett vidare begrepp skulle skapa för stor belastning för mindre företag. Att de företag som visat sig anta ett företagsperspektiv även var de företag som var positiva till en snäv definition är därmed inte överraskande. De remissinstanser som ansåg att ett vidare samhällsperspektiv bör tas omfattade främst de statligt härledda instanserna. Dessa ställde sig kritiska till Utredningens snäva begreppsdefinition då de ansåg att företag av allmänt intresse inte enbart bör grundas i omsättning och storlek utan vad de faktiskt har för samhällelig påverkan.

Som presenterat i empirikapitlet uttryckte även RN att undantagsmöjligheter vad gäller "företag av allmänt intresse" sänder ut fel signaler till revisorskåren. Staten signalerar då till revisorskåren att det är tillräckligt att följa de mer omfattande kraven för de företag som enligt lag måste omfattas enligt begreppet, istället för att anpassa och utvidga revisionsinsatsen utefter vad det specifika företags situation kräver. Vi fann detta argument från RN extra intressant eftersom liknande resonemang belysts av de forskare vars studier behandlats i uppsatsens referensram. Wallison (2005, återgiven i Hilary & Lennox, 2005) hävdar att det statliga inspektionssystemet PCAOB skapat en situation där revisionsbyråernas marknadsbaserade incitament att upprätthålla en hög kvalitet i sin revision minskat. Westerdahl (2005) hävdar att konsekvensen av att revisorns arbetsysslor blir alltmer uppstyrda är att revisorns fokus flyttas från egen reflektion om vilka åtgärder som bör vidtas till att istället nöja sig med att utföra de steg som instruktionen beskriver.

Problemet är att en yrkesutövare riskerar att få den uppfattningen att det är tillräckligt att bocka av de rutor som dyker upp på skärmen och att revision blir att utföra de kontroller som beskrivs och nöja sig med det föreskrivna (Westerdahl, 2005, s. 59).

Westerdahl (2005) menar vidare att de signaler som sänds ut till revisorskåren då belyser regelföljandet som det absolut viktigaste. Revisorn blir mer angelägen om att följa regelverken för att undvika skadeståndsavtal än att utföra revisionen på bästa sätt.

Resultaten från Öhman et als. studie (2006) visar att det finns en ovilja bland revisorskåren att frångå vad lagen föreskriver och att åta sig större risk än utkrävt. Vi ser att detta kan ha ett samband med faktum att regelverken blir alltmer omfattande, och att revisorskårens uppmärksamhet alltmer går mot att konstatera att alla steg i checklistan är avböckade. Som Öhman et al. (2006) uttrycker, tycks det vara viktigare för revisorskåren att göra saker rätt, än att göra rätt saker. Till följd av att revisorns arbetsroll blir alltmer detaljerat beskriven blir det tydligare vilka åtgärder som krävs i lag. Dock blir det därmed även tydligare vad lagen inte kräver. På grund av ökade administrativa bördor stjåls tid från revisionen, och revisorerna blir alltmer pressade att hinna med sina arbetssysslor. De studier som återfinns i uppsatsens teoretiska referensram antyder att prioriteringen då tycks bli att genomföra de åtgärder som instruktionerna föreskriver för att undvika risk för skadestånd, och övriga reflektioner ses som resurstjuvar och prioriteras bort. Vi ser därför att det finns en risk för att en ond cirkel skapas genom att ju mer som regleras, desto mer måste regleras. Precis som Westerdahl (2005) poängterar, så kan inte alla omständigheter täckas in i lagtext. Det kommer alltid att finnas behov av kompetent arbetskraft med god bedömningsförmåga, vilket ju benämnda studier menar minskar till följd av de omfattande regelverken.

Självregleringsregimen förespråkas

Ur empirimaterialet har det framgått tydligt att de remissinstanser som ställer sig kritiska till ökad statlig inblandning (vilka huvudsakligen utgörs av *sammanslutningar*) motiverar detta med att det självreglerande systemet har varit väl fungerande. Exempelvis FAR SRS påstår att självreglerande system ofta är effektivare metoder för att förhindra redovisningsskandaler, och Svenskt Näringsliv betonar hur självregleringsregimens flexibilitet är bättre anpassat till den föränderliga miljö som vi lever i. Även i USA har klienter uttryckt att de anser att det självreglerande peer review-systemet fungerade som en god informationsindikator på revisionsbyråernas kvalitet (Hilary & Lennox, 2005).

Vidare framkom under empiriinsamlingen att en del remissinstanser inte ansåg att Utredningens lagförslag överensstämde med Direktivets syften att skapa en effektivare marknad och justera regelverken så att risken för framtida redovisningsskandaler minskar och förtroendet för branschen kan återskapas. Det framkom också att remissinstanserna fann Utredningens förslag otydliga och FAR SRS belyste att tvetydig tolkning skapar rättsosäkerhet för revisorerna. Tidigare forskning visar på trenden att statens inblandning i regleringen av revisionsbranschen blir allt mer omfattande. Eftersom en mängd kritik antyder att denna trend kan få oönskade konsekvenser för såväl branschen som för samhället ansåg vi det av stort intresse att även undersöka i vilken omfattning svenska staten anpassade sin reglering efter de yttranden som remissinstanserna gett på Utredningens lagförslag.

7.2. Kritik mot statlig reglering saknar genomslagskraft

Inför beslut om slutlig lag utifrån Utredningens förslag, tillfrågades en bred krets av remissinstanser som är verksamma inom olika branscher. Inbjudan att lämna ett yttrande på Utredningens förslag resulterade i en mängd skilda åsikter som berört departement (här: Justitiedepartementet) måste förhålla sig till i utformandet av en proposition. Att framställa ett regelverk som tillfredsställer alla samhällsgruppers behov är därför svårt. I syfte att undersöka vems åsikter som var mest framträdande och således vilken samhällsgrupp eller enskild aktör som får genomslagskraft att påverka vad som slutligen blev lag, jämförde vi Utredningens förslag med Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28 (vilket fullt ut antogs av Riksdagen). Intentionen var sedan att jämföra detta resultat med vem som i remissvaren uttryckt liknande attityder för att se vilken instans eller samhällsgrupp som hade genomslagskraft. Vi fann då att Utredningens förslag uteslutande överensstämde med vad som blev slutlig lag, med undantag för Revisorsnämndens offentliga register. Detta demonstreras med Tabell 5 – *Jämförelse mellan lagförslag och utfall*. Att Utredningens förslag blev gällande rätt fann vi överraskande eftersom remissvaren innehöll en mängd kritiska påpekande till de lagförslag som Utredningen presenterat. Detta innebär att de invändningar som remissinstanserna lämnat inte fått effekt på vad som beslutats.

Den teoretiska efterforskning som vi gjort, tillsammans med vår empiriska undersökning, visar det uppenbart att en mängd aktörer har intresse i att vara med och påverka regleringen av revisionsbranschen. Utifrån vad vi kan se har dock inte hänsyn tagits till de anmärkningar som systemet uppmuntrar. Vi har ifrågasatt ifall det är en möjlighet att Utredningen tagit hänsyn till en viss grupp av aktörer som genom konkreta kommentarer i remissvaren ställt sig bakom Utredningens förslag. Vi finner dock inte detta troligt, eftersom de remissinstanser som lämnat anmärkningar visserligen ibland samstämt med en del av de förslag Utredningen presenterat, men knappast samtliga. För att ett sådant resonemang skulle betraktas som möjligt måste Justitiedepartementet ha gjort ett selektivt urval där det endast till samstämmiga uttalanden från remissinstansen tagits hänsyn. Hur Justitiedepartementet resonerat är dock inte ett ämne som vi är tillräckligt insatta i för att kunna uttala oss om.

En annan fråga som vi diskuterat är ifall Utredningen kan sägas ha rättat sig efter den inställning som de aktörer som inte anmärkt på förslaget kan antas ha. Vi anser det dock inte korrekt att en sådan slutsats skulle förutsätta att en avsaknad av ett yttrande skulle vara att likställa med ett medhåll. Det finns många skäl till varför en instans kan ha valt att avstå från att lämna in ett remissvar. Utifrån upptäckterna ställer vi oss kritiska till om det är möjligt att påverka regleringen av revisionsbranschen på angivet sätt. Eftersom undersökningen, till följd av begränsade resurser, endast omfattar ett lagförslag kan vi inte hävda att avsaknaden på justering efter remissinstansernas yttranden är en återkommande företeelse. Det vi kan säga är dock att avsaknad av justeringar efter remissvaren inte visar på att det, som Puxty et als. (1987) studie hävdar, råder ett samspel mellan olika samhällsgrupper i produktionen av regelverket.

Enligt Puxty et al. (1987) är samhällsgruppen *sammanslutning* underordnad *marknad* och *stat*. Till följd av ovanstående resonemang går det dock inte att urskilja en aktör eller samhällsgrupp som över- eller underordnad någon annan i den lagstiftningsprocess som uppsatsen behandlat. Möjligheten att lämna ett yttrande har bidragit till en debatt, men inte till ett samspel, där Utredningens förslag kompromissat mellan aktörernas konflikterande värderingar. Likaså går det inte att likställa Utredningens förslag som statens då Utredningen är representerad av diverse samhällsaktörer. Med detta sagt utesluter vi dock inte att ett samspel med anpassning till olika aktörers attityder skett i ett tidigare stadium av lagstiftningskedjan. Det är möjligt att hänsyn har

tagits i beaktning i skapandet av Utredningens förslag, eftersom de aktörer som arbetat fram förslaget består av representanter från en mängd branscher. Hur detta förfarande har gått till har inte varit ämne för denna uppsats, men är väl ett område som vore av intresse för framtida forskning.

8. Slutsats

Kapitlet ger läsaren möjlighet att tillgodogöra sig de upptäckter som uppsatsen resulterat i igenom en sammanfattning av uppsatsens belysta problem och undersökning. Läsaren får slutligen möjlighet att finna inspiration till vidare forskningsområden som författarna under arbetes gång funnit intressanta att finna fördjupad forskning om.

I takt med att revisorns samhällsfunktion fått ökad betydelse, har statens engagemang i regleringsförfarandet för revisorsprofessionen tilltagit. Närmast i tid pågår en debatt kring hur ett nytt EU-direktiv (Direktiv 2014/56/EU, en del i “Revisionspaketet”) ska tolkas och bearbetas innan det implementeras i svensk lagstiftning. Den statliga regleringen av revisionsbranschen har blivit mer detaljerad, där mindre frihet lämnas åt revisorskåren att själv anpassa sin revision utefter specifik situation. Revisionsbranschens svängrum har därmed stramats åt genom en mindre tillåtande form av reglering.

Motiv som framhålls till behov av ökat statligt engagemang i regleringen av revisionsbranschen, är främst det påstådda egenintresset hos de som utövar professionen. Förespråkare av ökad statlig reglering belyser revisorns ekonomiska beroende till sin klient och betonar risken med att revisorns oberoende kan hotas när professionen själv får besluta om hur branschen ska styras. Byråerna har kommit att bli alltmer kommersiella och drivna av goda affärsmöjligheter snarare än hedersam samhällstjänst. I ett samhälle där alltfler påverkas av företagsrapporters trovärdighet kan risk för sådant egenintresse resultera i ekonomiska kriser med stora konsekvenser för inblandade intressenter.

Åsikten kring huruvida utökad statlig reglering är önskvärd är dock inte uniform. Tvärtom har det alltmer åtstramande statliga engagemanget mötts av stark kritik. Sceptiker till statlig reglering betonar revisorskårens expertis inom sitt område, och anser att professionen därför bör vara den part som fattar beslut rörande yrket och branschen. Sceptikerna hänvisar även till stora konsekvenser för samhället, men då istället som följd av utökad reglering. Argument mot statligt engagemang är exempelvis att det riskerar att leda till byråkratisering, som hämmar centrala beståndsdelar inom professionen så som kunskapsutveckling och kreativitet. Om dessa beståndsdelar försvagas är det samhället som kommer ta skada, genom förlorad revisionskvalitet

och innovation. Kritiker menar att åtstramande och detaljerad reglering leder till en miljö som kan medföra förlorad kunskap och beredskap att upptäcka avvikelser hos revisorskåren, vilket även kan leda till nya företagsskandaler. En ond cirkel riskerar därmed att skapas där skandaler sker till följd av förlorat kontinuerligt lärande inom byråerna, som sedan åtgärdas med ytterligare åtstramande reglering. Vidare menar somliga att ett alldeles för detaljerade regelverk sänder ut fel signaler till de verksamma revisorerna om att det viktigaste är att följa lagen. Om samtliga checklistor kan prickas av så har revisorn skött sitt jobb. Begränsad tid, ökad administrativ börda och rädsla att frångå lagens detaljbestämmelser kan då motivera revisorskåren att prioritera lagföljelse framför att ta ett steg från den standardiserade arbetsordningen när detta krävs för genomförandet av en god revision.

Det råder således en asymmetri mellan hur olika aktörer anser att revisionsbranschen bör regleras. Som ett resultat av globaliseringen har antalet aktörer som söker påverka regelverket under vilket revisionsbyråerna agerar ökat. Reglering är till stor del en politisk process utan konsensus. Komplexiteten ligger i att finna en kompromiss bland den mängd diversifierade åsikter och intressen som existerar kring revisionsbranschen. Enligt Puxty et al. (1987) kan de krafter med möjlighet att reglera delas in i grupperna *stat*, *sammanslutningar* och *marknad*. I Sverige råder demokrati som i den statliga regleringen av revisionsbranschen visar sig genom insamling av intressenters åsikter via remissvar. Remissinstansernas yttranden övervägs sedan innan slutlig lag fastställs.

Uppsatsens ena syfte var att kartlägga vilka åsikter som existerar kring åtstramad reglering av revisionsbranschen och ifall det går att urskilja samhällsgrupper med en homogen attityd i frågan. Syftet har uppnåtts genom en ingående litteraturstudie på området, samt genom en empirisk studie där remissinstansers yttranden på lagförslaget SOU 2007:56 har studerats och kodats utefter samstämmiga attityder. Instanserna har sedan grupperats efter sina värderingar med avsikten att undersöka ifall remissinstansernas attityder mot reglering av revisionsbranschen var överensstämmande med de grupper som Puxty et al. presenterar i sin studie (1987). Genom den empiriska studien fann vi att Puxty et als modell (1987), trots sitt skilda syfte, gick att använda för uppsatsens ändamål. En tydlig uppdelning gick att se mellan de instanser som är statligt ägda (*stat*), och de instanser som representerade branschorganisationer (*sammanslutningar*), där det

inom grupperna fanns en samstämmig inställning, medan det mellan grupperna existerade en tydlig motsättning i värderingar. Svårare var det att säga något generellt om marknadsaktörerna (*marknad*) eftersom det bland dessa var så få remissinstanser som svarade.

Resultaten från empiriinsamlingen visar en uppdelning av inställning till statlig reglering, där de statligt styrda remissinstanserna i sin helhet uppvisar en positiv inställning, medan de instanser som utgörs av *sammanslutningar* ställer sig kritiska. Vi fann även att de statligt härledda remissinstanserna ger uttryck för utgångspunkten att reglera efter ett samhällsperspektiv, medan *sammanslutningarna* istället anser att företagens perspektiv ska prioriteras. Gällande *marknadsinstanserna* var det ytterst få som valde att uttrycka sig vilket kan bero på ett flertal faktorer. Det kan såväl tänkas bero på att *marknadsgruppen* är mindre benägna att försöka påverka regleringen av revisionsbranschen, som att de inte anser sig tillräckligt kunniga att uttala sig i området. Det skulle även kunna bero på att den uppdelning av instanser som vi valt att göra inte rättvist representerar *marknadsgruppen* och det är tänkbart att en annan typ av gruppering skulle visat en större representation. Med endast tre svarande instanser är det dock inte möjligt att göra en tydlig uppdelning i attityd för gruppen. Ett annat intressant resultat från empiristudien var att vi till viss del kunde se att samma uppdelning mellan de positiva och negativa aspekterna som forskare inom området belyst, speglas i de svenska remissinstanserna som valt att kommentera Utredningens förslag. Vi fann även samband mellan olika forskningsstudier i uppsatsens referensram genom de motiveringar som remissinstanserna hade bakom deras negativa inställning till ökad statlig involvering i revisorsprofessionens reglering.

Uppsatsens andra syfte var att utreda ifall någon remissinstans kritik fått större genomslagskraft i vad som slutligen fastställts i lag. Detta ämnade vi besvara genom att jämföra Utredningens förslag med vad som sedan blev slutlig lag. Resultaten från jämförelsen fann vi intressanta och oväntade. Vi hade med utgångspunkt i kunskap om Sveriges demokratiska system, och Regeringskansliets uttalande om värdet av remissinstansers yttrande, förväntat oss att Justitiedepartementet skulle ta hänsyn till den omfattande kritik som framkom och göra lämpliga justeringar därefter. Istället fann vi att en dominant part inte gick att urskilja, eftersom Riksdagen fastställde slutlig lag helt i enlighet med Utredningens förslag (med undantag för förslaget om att offentliggöra Revisorsnämndens register över registrerade revisorer och revisionsföretag). I ett

demokratiskt system ska hänsyn tas till olika individers och samhällsgruppers åsikter. Trots avsaknad på hänsyn till visad kritik har staten i Sverige tillit och legitimitet. Gällande vem som är den samhällsgrupp med stort genomslagskraft lämnas vi endast att finna förklaring från tidigare studier. Som presenterat i uppsatsens teoretiska referensram hävdar Seal et al. (1996) att den part som redan har ett väletablerat rykte gynnas i kampen om vem som ska styra regleringen. Som Abbott (1988) förklarar får staten en stor del av sin legitimitet från processen att konsultera berörda parter, och inte nödvändigtvis från nyttan i de beslut som fattas. Utredningen består av professionella medlemmar från en mängd olika branscher och det är således tänkbart att en kompromiss mellan olika aktörsgruppers viljor redan gjorts vid stadiet av lagförslagets skapande. Genom att tillsätta utredningar öppnas det dock upp för debatt innan slutlig lag fastställs genom att sända ut förfrågan om kommentarer från remissinstanserna med syfte att få värdefull input. Vad vi kan se har dock inte regleraren tagit någon hänsyn alls till de erinringar som remissinstanserna lämnat. Ingen remissinstans yttrande fick således genomslagskraft trots den starka kritik som uttryckts. Att bristen på hänsyn och justeringar inte uppmärksammas mer kan vi endast förklara genom att staten redan har gott rykte och anses legitim genom sin inbjudan att lämna ett yttrande.

8.1. Avslutande diskussion

En del av lagförslagen som implementerades i det nya regelverket innebar att självreglerande funktioner byttes ut mot statlig kontroll. Vi kan därmed bekräfta trenden att det statliga engagemanget av revisorsprofessionen ökar. Enligt Puxty et al. (1987) och Hope (1979, återgiven i Laughlin & Puxty, 1983) är reglering en politisk process, och reglering sker genom ett samspel mellan aktörerna. Enligt Regeringskansliet (PM2003:02) ska remissinstanserna medföra ett värdefullt bidrag till demokratin. Det vi ser är dock en tillsynes avsaknad på hänsyn och tillämpning av den kritik som betonas med risker av statlig reglering. Vi ställer oss därför kritiska till ifall det går att påverka lagstiftningen på detta sätt. Vi ser även en risk för att de konsekvenser som forskare och remissinstanser framhåller som tänkbara följder av detaljerad styrning av revisionsbranschen kan komma att bli verklighet. Sådana risker har framförts mot professioner så sent som förra året (SKL, 2015) och det framgår även i vårt empirimaterial, vilket tyder på att det finns en pågående, befogad oro när det kommer till statlig involvering i revisionsbranschen.

Statlig reglering används som lösning för att upprätthålla ordning efter kriser och skandaler. Hitintills har dock inte skandaler hindrats från att uppkomma till följd av statens åtgärder, vilket angivna målsättningar bakom senare EU-direktiv bevisar.

8.2. Fortsatt forskning

De slutsatser som är presenterade i uppsatsen öppnar upp för fortsatt forskning inom ämnet. Först och främst så hade en undersökning av det arbete som ligger bakom presenterad SOU 2007:56 varit av intresse. På så vis hade det vidare kunnat diskuteras kring vem som är den dominerande parten vid regleringen av revisorsprofessionen. Förslagsvis hade dokument i form av sammanträdes- och arbetsprotokoll kunnat samlas in, tolkas och analyseras. Utredningen är representerad av diverse samhällsaktörer, tillhörandes olika samhällsgrupper, däribland, auktoriserad revisor, bankdirektör, jurist och sakkunnig sekreterare. På så vis hade det varit intressant att undersöka vems attityd och kritik som fick gehör i den process som ledde fram till presenterad SOU. Även intervjuer med representanterna i Utredningen är ett möjligt fortsatt forskningsalternativ för att urskilja den dominerande aktören.

Ett annat intressant forskningsförslag hade varit en liknande undersökning av det EU-direktiv som i skrivande stund håller på att implementeras i svensk nationell lagstiftning (Justitiedepartementet, SOU 2015:49). Det här hade kunnat utmynna i en jämförande studie mellan de två lagstiftningsprocesserna som hade kunnat ta olika inriktningar. Dels hade en jämförelse mellan vad som lagstiftas kunnat göras, dels hade en förändring av framför kritik kunnat studeras. Återfinns samma typ av attityder som i skriven uppsats eller har samhällsaktörernas åsikter kring revisionsbranschens reglering förändrats? Likaså hade det vid val av en jämförande studie kunnat analyseras huruvida det är en återkommande företeelse att framlagd kritik inte får någon genomslagskraft.

Under uppsatsens gång har det framkommit att staten vid flertal tillfällen vidtagit åtgärder för att rädda revisorsprofessionens rykte och legitimitet. Motiven och incitamenten bakom ingripandena, och om dessa besvarar hur staten vid en implementeringsprocess av ny lag kan fatta beslut utan anpassning till framlagd kritik på lagförslag är ytterligare ett intressant forskningsämne.

Slutligen ser vi det som intressant att undersöka såväl attityder till revisionsbranschens reglering som den dominerande aktören i processen på EU-nivå. Då mycket nationell lagstiftning i Sverige härrör från vad som beslutats i EU hade det varit givande att studera om aktörerna har andra attityder jämfört med presenterade och huruvida kritiken får genomslagskraft här eller inte. I Balans uttrycker Cecilia Wikström följande:

Vi har lyssnat alldeles för mycket på branschen. Jag tycker att det har varit läskigt att höra de fyra stora. Det har varit otroligt jobbigt och påfrestande. Det är den absolut mest aggressiva lobbykampanj som jag har sett under mina fem år här i Bryssel (Lennartsson, 2014, s. 13).

Uttalandet tyder på att kritiken har en annan genomslagskraft i EU än i den svenska kontexten.

9. Källförteckning

2008/09:CU28. Revisionsutskott m.m. – Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv:

Civilutskottets betänkande. Hämtad från <http://data.riksdagen.se/fil/AB39E8AE-9E8A-4BD3-BEB1-3A432082E88C>

Abbott, A. (1988). *The System of Professions: Essay on the Division of Expert Labour*. Chicago: University of Chicago Press.

Agevall, L., & Jonnergård, K. (2007). Management by Documents – A Risk of De-Professionalization? I C. Aili, L.-E. Nilsson, & L.-G. Svensson (Red.), *In Tension between Organization and Profession: Professionals in Nordic Public Service* (s. 33-55). Lund: Nordic Academic Press.

Backman, J. (2016). *Rapporter och uppsatser* (3 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Bokföringsnämnden (BFN). (2016). *Vårt uppdrag*, Hämtad 2016-04-11 från <http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/vart-uppdrag>

Bolagsverket. (2015). *Om oss*, Hämtad 2016-04-11 från <http://www.bolagsverket.se/om/oss>

Brante, T. (1987). Sociologiska föreställningar om professioner. I U. Bergryd, (Red.), *Den sociologiska fantastin – Teorier om samhället* (s. 125-155). Stockholm: Rabén & Sjögren.

Brante, T. (2009). Vad är en profession? – Teoretiska ansatser och Definitioner. I M.Lindh, (Red.), /Elektronisk version/, *Vetenskap för profession* (s. 15-34). Hämtad från <https://lup.lub.lu.se/search/publication/1496709>

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (B.Nilsson övers.). Malmö: Liber (Originalarbete publicerat 2005).

- Burau, V., & Andersen, B.L. (2014, januari). Professions & Professionals: Capturing the Changing Role of Expertise Through Theoretical Triangulation. /Elektronisk version/. *American Journal of Economics and Sociology*, 73(1), 264-293. doi: [10.1111/ajes.12062](https://doi.org/10.1111/ajes.12062)
- Cooper, D.J., & Robson, K. (2006). Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization. /Elektronisk version/. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 415-444. doi: [10.1016/j.aos.2006.03.003](https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.003)
- Datainspektionen. (u.å.). *Datainspektionens uppdrag*. Hämtad 2016-04-11 från <http://www.datainspektionen.se/om-oss/uppdrag-och-mal/>
- Davis, H.Z., & Strawser, J.A. (1993). The Accounting Profession: Expert Witness and/or Advocate? /Elektronisk version/. *Critical Perspectives on Accounting*, 4(2), 141-154. doi: [10.1006/cpac.1993.1009](https://doi.org/10.1006/cpac.1993.1009)
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory: European Edition* (2nd ed.). Berkshire: McGraw-Hill.
- DeFond, M.L. (2010). How Should the Auditors be Audited? Comparing the PCAOB Inspections with the AICPA Peer Reviews. /Elektronisk version/. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 104-108. doi: [10.1016/j.jacceco.2009.04.003](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.04.003)
- Dir. 2006:96. *Revisorer och revision; genomförande av EG-direktiv m.m.: Kommittédirektiv av Justitiedepartementet*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Dir. 2014/56/EU. *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning*. Hämtad från <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056>

- Dir. 2015:46. *En nationell strategi för den kommunala musik- och kulturhögskolan: Kommittédirektiv av Kulturdepartementet*. Stockholm: Kulturdepartementet.
- FAR, & Kairos Future. (u.å.). *Framtidens Rådgivning, Redovisning och Revision - En resa mot år 2025*. Hämtad från https://www.far.se/contentassets/022c1a1cbcd5400184b5cffe9c26d7db/far_rapport_kairos-future_ensidig.pdf
- Finansbolagens Förening (Finansbolagen). (u.å.). *Välkommen till Finansbolagen!* Hämtad 2016-04-11, från <http://www.finansbolagens-forening.se>
- Finansinspektionen (FI). (2016). *Verksamhet*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.fi.se/OmFI/Verksamhet/>
- Fondbolagens Förening (Fondbolagen). (u.å.). *Fondbolagens förening en samlad röst för fondbranschen*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.fondbolagen.se/sv/Om-oss/>
- Freidson, E. (1984). The Changing Nature of Professional Control. /Elektronisk version/. *Annual Review Sociology*, 10, 1-20. Hämtad från <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=94c0825e-8e15-405f-9a37-2d4630e368e5%40sessionmgr106&vid=2&hid=103>
- Funck, E.K. (2008). Från fri yrkesutövare till anställd tjänsteman – Om det önskvärda i att begränsa den professionella autonomi. I K. Jonnergård, E.K. Funck, & M. Wolmesjö, (Red.), *När den professionella autonomi blir ett problem* (s. 39-56). Växjö: Växjö University Press.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR). (2015). *Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare*. Hämtad 2016-04-11, från <https://www.far.se/om-oss/>

- Gaa, J.C. (1991). The Expectations Game: Regulation of Auditors by Government and the Profession. /Elektronisk version/. *Critical Perspectives on Accounting*, 2, : 83-107. doi: [10.1016/1045-2354\(91\)90020-E](https://doi.org/10.1016/1045-2354(91)90020-E)
- Hayes, R., Wallage, P., & Görtemaker, H. (2014). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. Harlow: Prentice Hall, Financial Times.
- Hilary, G., & Lennox, C. (2005). The Credibility of Self-Regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer Review Program. /Elektronisk version/. *Journal of Accounting and Economics*, 40, 211-229. doi: [10.1016/j.jacceco.2005.03.002](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.03.002)
- IFRS Foundation. (2013). *Comment Letter Summary (2013 ED)* (Staff Paper FASB/IASB Meeting). Hämtad från <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Pages/Leases.aspx>
- Internrevisorerna. (2016). *Om Föreningen*, Hämtad 2014-04-11, från <http://www.theiia.se/foreningen/om-foreningen>
- Jonsson, E., Laanemets, L., & Svensson, K. (2008). Från fri yrkesutövare till anställd tjänsteman – Om det önskvärda i att begränsa den professionella autonomi. I K. Jonnergård, E.K. Funck, & M. Wolmesjö, (Red.), *När den professionella autonomi blir ett problem* (s. 85-98). Växjö: Växjö University Press.
- Jonnergård, K., Funck, E.K. & Wolmesjö, M. (Red.). (2008a). *När den professionella autonomi blir ett problem*. Växjö: Växjö University Press.
- Jonnergård, K., Funck, E.K., & Wolmesjö, M. (2008b). Professionell autonomi som risk och möjlighet. I K. Jonnergård, E.K. Funck, & M. Wolmesjö, (Red.), *När den professionella autonomi blir ett problem* (s. 9-19). Växjö: Växjö University Press.

Jönsson, S. (1991). Role Making for Accounting while the State is Watching. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 521-549.

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning. (u.å.). *Kollegiet verkar för god bolagsstyrning*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.bolagsstyrning.se>

Konkurrensverket (KKV). (u.å.). *Om Konkurrensverket*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.konkurrensverket.se/omossmeny/om-oss/>

Kronofogdemyndigheten (Kronofogden). (u.å.). *Kronofogden i korthet*. Hämtad 2016-04-11, från <https://www.kronofogden.se/Kronofogdenikorthet.html>

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF). (u.å.). *Om LRF*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.lrf.se/om-lrf/>

Larsson, B. (2005). Auditor Regulation and Economic Crime Policy in Sweden, 1965-2000. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 127-144.

Laughlin, R.C., & Puxty, A.G. (1983). Accounting Regulation: An Alternative Perspective. *Journal of Business Finance & Accounting*, 10(3), 451-479.

Lennartsson, R. (2014, april). Mandatperiodens mest lobbade förslag: Revisionspaketet har gått under klubban. *Balans*, 4, Hämtad från https://www.paperton.com/shelf/reader/magazine_id/32320/page/12/whitelabel/balans-2/uid/1343316/token/1f6eb275e1e884988ca1a6178a3d899dfef5d6d1#page/12

Lennox, C., & Pittman, J. (2010). Auditing the Auditors: Evidence of the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms. /Elektronisk version/. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 84-103. doi: [10.1016/j.jacceco.2009.04.002](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.04.002)

Nasdaq OMX (OMX). (u.å.). *Om oss*. Hämtad 2016-04-11, från

<http://www.nasdaqomxnordic.com/omoss>

Nobes, C., & Parker, R. (2012). *Comparative International Accounting* (12th ed.). Harlow: Pearson.

Nordic Growth Market NGM AB (NGM). (u.å.). *Välkommen till NGM-börsen*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.ngm.se/om-ngm/>

Olofsson, G. (2008). Kan professioners autonomi leda till ”professionella katastrofer”? Lobotomins uppgång och fall som exempel. I K. Jonnergård, E.K. Funck, & M. Wolmesjö, (Red.), *När den professionella autonomin blir ett problem* (s. 21-38). Växjö: Växjö University Press.

O'Regan, P., & Killian, S. (2014). “Professionals Who Understand”: Expertise, Public Interest and Societal Risk Governance. /Elektronisk version/. *Accounting, Organizations and Society*, 39(8), 615-631. doi: [10.1016/j.aos.2014.07.004](https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.07.004)

Parsons, T. (1939). Social Forces – The Professions and Social Structure. /Elektronisk version/. *Harvard University*, 17(4), 457-467 doi: [10.2307/25706](https://doi.org/10.2307/25706)

Perera, M.H.B., Rahman, A.R., & Velayutham, S. (2001). Accounting and the Economic Reforms in New Zealand: A Study of the State/Profession Relationship./Elektronisk version/. *Advances in International Accounting*, 14, 151-179, doi: [10.1016/S0897-3660\(01\)14009-295](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(01)14009-295)

PM 2003:02 (2009). *Svara på Remiss – Hur och varför: Om remisser av betänkanden från Regeringskansliet*. Stockholm: Statsrådsberedningen.

- Puxty, A.G., Willmott, H., Cooper, D.J., & Lowe, T. (1987). Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries, *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 273-291. doi: [10.1016/0361-3682\(87\)90041-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90041-9)
- Velayutham, S., & Perera, H. (1996). Recent Developments in the Accounting Profession in New Zealand: A Case of Deprofessionalization? /Elektronisk version/. *The International Journal of Accounting*, 31(4), 445-462. doi: [10.1016/S0020-7063\(96\)90031-X](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(96)90031-X)
- Regeringskansliet. (2015). *Medlemskapet i EU*. Hämtad 2016-04-20, från <http://www.regeringen.se/sa-styrs-sverige/medlemskapet-i-eu/>
- Rennstam, J., & Wästerfors, D. (2015). *Från Stoff till Studie: Om analysarbete i kvalitativ forskning*, Lund: Studentlitteratur.
- Revisorsnämnden (RN). (2016). *Organisation*. Hämtad 201-04-11, från http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706/organisation.html
- Robson, K., Willmott, H., Cooper, D., & Puxty, T. (1994). The Ideology of Professional Regulation and the Markets for Accounting Labour: Three Episodes in the Recent History of the UK Accountancy Profession. /Elektronisk version/. *Accounting, Organizations and Society*, 19(6), 527-553. doi: [10.1016/0361-3682\(94\)90022-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90022-1)
- Sarfatti-Larson, M. (1980). Proletarianization and Educated Labor. /Elektronisk version/. *Theory and Society*, 9(1), 131-175. Hämtad från <http://www.jstor.org/stable/656825>
- Seal, W., Sucher, P., & Zelenka, I. (1996). Post-Socialist Transition and the Development of an Accountancy Profession in the Czech Republic. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(4), 485-508.

- Sikka, P., & Willmott, H. (1995). The Power of Independence: Defending and Extending the Jurisdiction of Accounting in the United Kingdom, /Elektronisk version/. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 547-581. doi: [10.1016/0361-3682\(94\)00027-S](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)00027-S)
- Sjöström, C. (1994). *Revision och lagreglering: Ett historiskt perspektiv* (Licentiatavhandling, Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling). Linköping: Universitetet och Tekniska Högskola i Linköping.
- Skatteverket (SKV). (2016). *Våra uppgifter*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/varauppgifter.4.7856a2b411550b99fb780008148.html>
- SOU 2007:56. *Revisionsutskott m.m. – genomförande av 2006 års revisorsdirektiv: Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision*. Stockholm: Fritzes.
- SOU 2015:49. *Nya regler för revisorer och revision: Delbetänkande av Utredningen om EU:s revisionspaket*. Stockholm: Fritzes.
- Statistiska Centralbyrån (SCB). (2016). *Välkommen till det allmänna myndighetsregistret*, Hämtad 2016-04-11, från <http://www.myndighetsregistret.scb.se>
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. /Elektronisk version/. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427. doi: [10.1016/j.aos.2009.01.007](https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.007)
- Svenska Bankföreningen. (u.å.). *Om oss*. Hämtad 2016-04-11, från http://www.swedishbankers.se/Sidor/8_Om%20oss/default.aspx
- Svenskt Näringsliv. (2013). *Om Svenskt Näringsliv*. Hämtad 2016-04-11, från http://www.svensktnaringsliv.se/om_oss/

- Sveriges Advokatsamfund (Advokatsamfundet). (u.å.). *Advokatsamfundet*. Hämtad 2016-04-11, från <https://www.advokatsamfundet.se/Advokatsamfundet/>
- Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna). (u.å.). *Oberoende.Objektiv.Orädd*. Hämtad 2016-04-11, från <http://www.aktiespararna.se/om>
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev). (u.å.). *Branschorganisationen för kommunala yrkesrevisorer*. Hämtad 2016-04-11, från <https://www.skyrev.se>
- Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). (u.å.). *Om SKL*. Hämtad 2016-04-11, från <http://skl.se/tjanster/omskl.409.html>
- Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). (2015). *Diskussionsunderlag: Staten och de kommunala kultur- och musikskolorna*. Stockholm: Författaren. Hämtad från <http://skl.se/download/18.2e2d06c6152865ec15539f67/1454514710327/SKL-Diskussionsunderlag-Staten-och-kulturskolorna.pdf>
- Sveriges Riksdag. (u.å.). *Bet 2008/09 CU28*. Hämtad 2016-04-01, från http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/bet-200809-cu28-_GW01CU28
- Uche, C.U. (2001). The Theory of Economic Regulation: A Review Article. /Elektronisk version/. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 9(1), 67-80. doi: [10.1108/eb025063](https://doi.org/10.1108/eb025063)
- Uppsala Universitet. (u.å.). *Uppsala universitets organisation*. Hämtad 2016-05-13, från <http://www.uu.se/om-uu/organisation-styrning/organisation/>

- Verket för näringslivsutveckling (Tillväxtverket). (u.å.). *För ett konkurrenskraftigt Sverige*, Hämtad 2016-04-11, från <http://www.tillvaxtverket.se/huvudmeny/omtillvaxtverket.4.21099e4211fdb8c87b800017660.html>
- Wallerstedt, E. (2005). Kriser och konsolidering: Revisionsbranschen i Sverige under hundra år. I S.E. Johansson, E. Häckner, & E. Wallerstedt, (Red.), *Uppdrag revision, revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 24-44). Stockholm: SNS förlag.
- Westerdahl, S. (2005). "Vad har de för sig?": Om revisorers vardag och vad det betyder för etik och lärande. I S.E. Johansson, E. Häckner, & E. Wallerstedt, (Red.), *Uppdrag revision, revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 45-60). Stockholm: SNS förlag.
- Windsor, C., & Warming-Rasmussen, B. (2009). The Rise of Regulatory Capitalism and the Decline of Auditor Independence: A Critical and Experimental Examination of Auditors' Conflicts of Interests. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 267-288. doi: [10.1016/j.cpa.2007.04.003](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.04.003)
- Wolmesjö, M. (2008). Ledarskapets autonomi – om chefers dilemman och handlingsutrymme. I K. Jonnergård, E.K. Funck, & M. Wolmesjö, (Red.), *När den professionella autonomin blir ett problem* (s. 141-161). Växjö: Växjö University Press.
- Wolters Kluwer (2015). *Lagstiftningskedjan - från förslag till lag*. Hämtad 2016-04-01, från <http://www.wolterskluwer.se/cms/pub/beskrivning-av-lagstiftningskedjan>
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M., & Tschudi, F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. /Elektronisk version/. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114. doi: [10.1080/09638180500510475](https://doi.org/10.1080/09638180500510475)

9.1. Remissyttranden

AktieTorget AB. (2007). *Remiss Ju2007/7932/L1 om revisionsutskott m.m.* (Remissyttrande från AktieTorget AB). Stockholm: Författaren.

Bokföringsnämnden (BFN). (2007). *Remissvar avseende delbetänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2007 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 07/133). Stockholm: Författaren.

Bolagsverket. (2007). *Delbetänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56), Ju 2007/7932/L1* (Remissyttrande, AD 41-1079/2007). Sundsvall: Författaren.

Datainspektionen. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 1187-2007). Stockholm: Författaren.

Ekobrottsmyndigheten. (2007). *Yttrande över betänkandet Revisionsutskott m.m. Genomförande Av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, EBM A-2007/0313). Stockholm: Författaren.

Finansbolagens Förening (Finansbolagen). (2007). *Ju2007/7932/L1 revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisionsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, FF dnr 417/7). Stockholm: Författaren.

Finansinspektionen (FI). (2007). *Delbetänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisionsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, FI Dnr 07-8294). Stockholm: Författaren.

Fondbolagens Förening. (2007). *SOU 2007:56, Revisionsutskott m.m. genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (direktivet)* (Remissyttrande från Fondbolagens Förening). Stockholm: Författaren.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR SRS). (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrade från FAR SRS). Stockholm: Författaren.

Företagarna. (2007). *Remissvar SOU 2007:56 Revisionsutskott mm; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (Remissyttrande från Företagarna). Stockholm: Författaren.

Internrevisorerna. (2007). *Delbetänkande av utredningen om revisorer och revision (SOU 2007:56)* (Remissyttrande från Internrevisorerna). Stockholm: Författaren.

Kammarrätten i Göteborg. (2007). *Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision, Revisionsutskott m.m. (SOU 2007:56 - Ju2007/7932)* (Remissyttrande, Adm dnr 276/07). Göteborg: Författaren.

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning. (2007). *Yttrande avseende SOU 2007:56 Revisionsutskott m.m.: Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (delbetänkande september, 2007)* (Remissyttrande från Kollegiet för svensk bolagsstyrning). Stockholm: Författaren.

Kommerskollegium. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisionsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 159-769-2007). Stockholm: Författaren.

Konkurrensverket (KKV). (2007). *Delbetänkande av utredningen om revisorer och revision:*

Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv Ju 2006:11

(Remissyttrande, Dnr 478/2007). Stockholm: Författaren.

Kronofogdemyndigheten (Kronofogden). (2007). *Yttrande över SOU 2007:56, revisionsutskott*

m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (Remissyttrande, Dnr 28232-07/112).

Stockholm: Författaren.

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF). (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års*

revisorsdirektiv (SOU 2007:56) (Remissyttrande, Dnr 2007/3848). Stockholm: Författaren.

Nordic Growth Market NGM AB (NGM). (2007). *Remissvar på Revisionsutskott m.m., SOU*

2007:56 - Ju2007/7932/L1 (Remissyttrande från NGM). Stockholm: Författaren.

OMX Nordic Exchange Stockholm (OMX). (2007). *Remissvar avseende Revisionsutskott m.m.;*

Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (Remissyttrande från OMX). Stockholm:

Författaren.

Revisorsnämnden (RN). (2007). *Delbetänkande av Utredningen om revisorer och revision:*

Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)

(Remissyttrande, Dnr 2007-1440). Stockholm: Författaren.

Skatteverket (SKV). (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.*

Delbetänkande av utredningen om revisorer och revision (SOU 2007:56) (Remissyttrande,

Dnr 131 588904-07/112). Stockholm: Författaren.

Svea Hovrätt. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 510/07). Stockholm: Författaren.

Svenska Bankföreningen. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande från Svenska Bankföreningen). Stockholm: Författaren.

Svenska Fondhandlareföreningen. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande från Svenska Fondhandlareföreningen). Stockholm: Författaren.

Svenskt Näringsliv. (2007). *Remissyttrande Betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 215/2007). Stockholm: Författaren.

Sveriges Advokatsamfund (Advokatsamfundet). (2007). *Till Justitiedepartementet Ju2007/7932/L1* (Remissyttrande, R-2007/1140). Stockholm: Författaren.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna). (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande från Aktiespararna). Stockholm: Författaren.

Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev). (2007). *Remissvar: Delbetänkandet SOU 2007:56 Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (Remissyttrande från Skyrev). Stockholm: Författaren.

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr 07/2563). Stockholm: Författaren.

Tullverket. (2007). *SOU 2007:56 Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (Remissyttrande, Dnr TV1-2007-11577). Stockholm: Författaren.

Uppsala Universitet Juridiska Fakultetsnämnden. (2007). *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (Remissyttrande, Dnr JURFAK 2007/52). Uppsala: Författaren.

Uppsala Universitet Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden. (2007). *Betänkandet SOU 2007:56 Genomförande av 2006 års revisionsdirektiv (dnr Ju 2007/7932/L1)* (Remissyttrande, SAMFAK 2007/194 Doss 5:6). Uppsala: Författaren.

Verket för Näringslivsutveckling (NUTEK). (2007). *Remiss av SOU 2007:56 Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv* (Remissyttrande, Dnr Ju 2007/7932/L1 013-2007-3289). Stockholm: Författaren.

Åklagarmyndigheten. (2007). *Yttrande över betänkandet Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (SOU 2007:56)* (Remissyttrande, Dnr ÅM-A 2007/1652). Stockholm: Författaren.

10. Bilagor

I bilagorna återfinns en komplett lista över förfrågade remissinstanser, en utförligare presentation av SOU 2007:56 Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv, Civilutskottets betänkande 2008/09:CU; vad som kom att bli utfallet av de lagförslag som presenterats av Utredningen, tabeller över remissinstanser härledda till de sex kategorierna med uppdelning efter stat, sammanslutning och marknad, samt en debattartikel.

10.1. Lista över remissinstanser

SOU 2007:56 Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv, skickades iväg till 54 stycken intresseorganisationer den 17 september 2007. En översikt över alla remissinstanser följer härnäst. Remissinstanserna är indelade i Puxty et als. (1987) modell utefter *stat, sammanslutning* och *marknad* med en kort förklaring till varför respektive instans har fått sin placering för att underlätta för läsaren i resultatredovisningen.

10.1.1. Remissinstanser som haft något att erinra i ärendet

Stat

Följande remissinstanser är svenska, statliga myndigheter och har därför placerats under *stat* (SCB, 2016).

Expertkunskap inom professionen

Bokföringsnämnden (BFN)

Bokföringsnämnden är statens specialister inom redovisningsområdet. De ansvarar för att utveckla god redovisningssed (BFN, 2016).

Bolagsverket

Bolagsverket har till uppgift att förenkla och skapa bra förutsättningar för näringslivet genom att granska, registrera och informera såväl företag som privatpersoner (Bolagsverket, 2015).

Revisorsnämnden (RN)

Revisorsnämnden är revisorsprofessionens tillsynsmyndighet. De ansvarar även för auktorisation (RN, 2016).

Övriga

Datainspektionen

Datainspektionen är tillsynsmyndighet vad gäller diverse intrång i den enskilde individens integritet. Myndigheten ansvarar till exempel för god sed vad gäller kredit – och inkassoverksamhet, kameraövervakning och växling av personuppgifter mellan länder (Datainspektionen, u.å.).

Finansinspektionen (FI)

Finansinspektionen är ansvarig för de finansiella marknaderna och företagen. Uppgifter såsom, tillsyn, regelgivning, tillståndsprövning och finansiell utbildning ligger inom deras arbetsområde (FI, 2016).

Juridiska Fakulteten vid Uppsala Universitet

Uppsala Universitet är en myndighet med verksamhet inom utbildning och vetenskap (Uppsala Universitet, u.å.).

Konkurrensverket (KKV)

Konkurrensverket arbetar för en effektiv konkurrens i såväl privat som offentlig sektor. Tillsyn och rådgivning ingår i verksamhetsutövningen (KKV, u.å.).

Kronofogdemyndigheten (Kronofogden)

Kronofogdemyndigheten arbetar för att alla ska betala och alla ska få betalat. Kronofogdemyndigheten driver därmed in skulder arbetar även förebyggande för överskuldssättning (Kronofogden, u.å.).

Samhällsvetenskapliga Fakulteten vid Uppsala Universitet

Uppsala Universitet är en myndighet med verksamhet inom utbildning och vetenskap (Uppsala Universitet, u.å.).

Skatteverket (SKV)

Skatteverket är den myndighet som sköter beskattning, fastighetstaxering, folkbokföring, bouppteckning. Skatteverket är även statens borgenär (SKV, 2016).

Verket för Näringslivsutveckling (Då: NUTEK)

Tillväxtverket ska stärka konkurrenskraften på marknaden genom att bidra med kunskap om företag och regioner, nätverk och finansiering (Tillväxtverket, u.å.).

Andra remissinstanser som har hamnat under *stat* är:

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)

Sveriges Kommuner och Landsting är en arbetsgivar- och intresseorganisation men då deras uppgift är att stödja och ge rådgivning åt Sveriges kommuner, landsting och regioner hamnar de under *stat* (SKL, u.å.).

Sammanlutningar

I udden *sammanslutningar* har flertalet branschorganisationer samlats då de företräder en särskild intressegrupp.

Expertkunskap inom professionen

Föreningen Auktoriserade Revisorer (Då: FAR SRS)

Föreningen Auktoriserade Revisorer är branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare. De arbetar både nationellt och internationellt för att utveckla branschen (FAR, 2015).

Internrevisorerna

Internrevisorerna är branschorganisationen för internrevisorer i Sverige. Verksamheten har som syfte att utveckla och ge råd i tillämpningen av god sed för internrevision (Internrevisorerna, 2016).

Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev)

Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer företräder yrkesrevisorer i kommun, landsting och region (Skyrev, u.å.).

Övriga

Finansbolagens Förening (Finansbolagen)

Finansbolagens Förening företräder finansbolag och deras intresse i syfte att verka för en sund utveckling (Finansbolagen, u.å.).

Fondbolagens Förening

Fondbolagens Förening ämnar företräda såväl nationella som internationella fondbolag på den svenska marknaden med målet att det ska vara enkelt för spararna (Fondbolagens Förening, u.å.).

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning

Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning ansvarar för den svenska bolagskoden; näringslivets självreglering av aktiebolag och dess företagsledning. Verksamhetens syfte är att effektivisera marknaderna genom ökat förtroende mellan allmänheten och företagen (Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning, u.å.). Då de verkar för ett gemensamt intresse å näringslivets vägnar hamnar de under *sammanslutning*.

Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)

Lantbrukarnas Riksförbund är intresse – och företagarorganisation för de som är intresserade av eller verkar inom jordbruk, skog, trädgård och/eller landsbygd med strävan om tillväxt och utveckling inom sektorn (LRF, u.å.).

Svenska Bankföreningen

Svenska Bankföreningen, bankernas branschorganisation mår om sund utveckling av det svenska bankväsendet. Analysera och lämna synpunkter på reglering och ärenden som rör bankväsendet, samt utarbeta regelverk ämnar verksamheten bidra med (Svenska Bankföreningen, u.å.).

Sveriges Advokatsamfund (Advokatsamfundet)

Sveriges Advokatsamfund företräder Sveriges advokater. De har som mål att upprätthålla en hög etisk och professionell standard och utför därför även tillsyn (Advokatsamfundet, u.å.).

Svenskt Näringsliv

Svenskt Näringsliv företräder företagen i Sverige med vision om att åter nå toppranking i välstånd (Svenskt Näringsliv, 2013).

Marknad

Nordic Growth Market NGM AB (NGM)

Nordic Growth Market är en av de två auktoriserade svenska börserna. Bolagets verksamhet berör främst handel med aktier och värdepapper men de erbjuder även marknadskommunikativa tjänster. Då de har ett brett nätverk av kunder ser vi de som representanter av *marknad* (NGM, u.å.).

OMX Nordic Exchange Stockholm (OMX)

Stockholmsbörsen ägs efter ett antal sammanslagningar idag av Nasdaq Inc och ingår därmed i världens största börsföretag (Nasdaq, u.å.). Precis som med NGM räknar vi OMX Nordic Exchange AB som en representant av *marknad*.

Sveriges Aktiesparares Riksförbund (Aktiespararna)

Sveriges Aktiesparares Riksförbund arbetar med utbildning, information och rådgivning vad gäller sparande i akter och fonder. Målet är att nå ut med budskapet om att ansvarsfulla och långsiktiga placeringar är vägen till framgång. Sveriges Aktiesparares Riksförbund är samhällsmedborgarens röst på aktiemarknaden (Aktiespararna, u.å.) och anses därmed tillhöra *marknad*.

10.1.2. Remissinstanser som har valt att endast besvara förfrågan med att de inte har något att yttra i ärendet.

AktieTorget

Ekobrottsmyndigheten

Företagarna

Kammarrätten Göteborg

Kommerskollegium

Svea Hovrätt

Svenska Fondhandlareföreningen

Svenska Handelskammarförbundet

Tullverket

Åklagarmyndigheten

10.1.3. Remissinstanser som ej besvarat remissförfrågan

Aktiemarknadsbolagens förening

Aktiemarknadsnämnden

Delegationen för utländska investeringar i Sverige (ISA)

FöretagarFörbundet

Försäkringsförbundet

Handelshögskolans fakultetsnämnd vid Göteborgs universitet

Institutionella ägares förening för regleringsfrågor på aktiemarknaden

JAK Medlemsbank

Kooperativa Förbundet

Landsorganisationen i Sverige LO

Näringslivets Regelnämnd

Rådet för finansiell rapportering

Sjunde AP-fonden

Spar-bankernas Riksförbund

Styrelse-Akademien

Svenska Riskkapitalföreningen

Sveriges Akademikers Centralorganisation SACO

Tjänstemännens Centralorganisation TCO

VPC AB

10.2. SOU 2007:56 - Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv

I september 2006 förordnades en utredning för att undersöka och ge förslag på hur Europaparlamentets och rådets direktiv om lagstadgad revision skulle tas in i svensk lag. Utredningen bestod av en särskild utredare, sakkunniga och experter på området. Direktivet syftar till att återupprätta förtroendet till marknaden och att stärka marknadens effektivitet efter skandaler så som Enron och WorldCom. Direktivet syftar även till att fortsätta harmoniseringsarbetet inom EU, även om medlemsstater i vissa fall ges möjligheten att införa strängare bestämmelser än Direktivets krav. Direktivet omfattar enbart lagstadgad revision.

Som utgångspunkter har Utredningen i möjligaste mån försökt att undvika att införa bestämmelser som är strängare än Direktivets regler. I de fall nuvarande svensk lagstiftning är strängare än Direktivets bestämmelser, har Utredningen enbart testat om befintliga bestämmelser strider mot Direktivet och således inte försökt att förenkla dem. För att uppnå Direktivets harmoniseringssyfte, ligger Utredningens förslag så nära minimireglering som går. Dessutom förespråkas att administrativ börda för små och medelstora företag bör minskas genom att tillåta regelförenklingar för de företagen.

Nedan presenteras Direktivet i stora drag. För mer utförliga argument som Utredningen lagt fram hänvisas läsaren till SOU 2007:56 – Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv.

10.2.1. Definitioner

Direktivet innehåller definitioner på begreppen lagstadgad revision; lagstadgad revisor; revisionsföretag; revisionsföretag från tredje land; revisor från tredjeland; koncernrevisor; nätverk; anknutet företag till revisionsföretag; revisionsberättelse; behöriga myndigheter; internationella revisionsstandarder; internationella redovisningsstandarder; företag av allmänt intresse; kooperativ; person som inte är yrkesrevisor och huvudansvarig revisor. Speciellt begreppen *nätverk* och *företag av allmänt intresse* är av särskilt intresse i Direktivet.

Nätverk

Utredningen föreslår att begreppet revisionsgrupp ersätts av begreppet nätverk. Detta kommer medföra att det svenska nätverksbegreppet får en vidare betydelse än Direktivets eftersom fler företag innefattas i en revisionsgrupp. Nätverksbegreppet har bland annat betydelse när revisorn testar sin opartiskhet och självständighet.

Företag av allmänt intresse

Begreppet är nytt i svensk lag. Direktivet vill införa strängare krav för sådana företag som är av allmänt intresse och vars ekonomiska betydelse är större än andras. Omfattade företag är börsnoterade företag, kreditinstitut, försäkringsföretag och övriga företag. Medlemsstaterna får själva avgöra vilka företag som ska ingå i övriga företag, vilka på grund av sin verksamhet, storlek eller antalet anställda kan vara av allmänt intresse. De striktare bestämmelserna gäller revisionsutskott (artikel 41), opartiskhet och självständighet (artikel 22 och 42), revisorsrotation (artikel 42), öppenhet (artikel 40) och kvalitetskontroll (artikel 43). De strängare bestämmelserna kommer resultera i högre kostnader och ansträngande rutiner. Utredningen föreslår att den svenska definitionen enbart ska inkludera sådana företag som klarar av att underkastas större kostnadskrav och tuffare rutiner, och alltså utesluta mindre och medelstora företag från dessa krav. Utredningen föreslår att de obligatoriska företagen som Direktivet tar upp ska omfattas av begreppet men inga fler.

10.2.2. Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

Artikel 3.1: Lagstadgad revision samt lagstadgade revisorer och revisionsföretag

Artikeln uttrycker att lagstadgad revision ska utföras av kvalificerade revisorer eller revisionsföretag. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav. Det anges dock att Utredningen i sitt slutbetänkande eventuellt ska pröva om det finns behov av att ha flera revisorskategorier, då det i dagsläget finns tre sorters kvalificerade revisorer; auktoriserade, godkända utan revisorsexamen och godkända med revisorsexamen.

Artikel 3.2: Ansvaret för godkännande

Artikel 3.2 behandlar krav på utsedd myndighet som ska ansvara för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav. Revisorsnämnden ansvarar för att godkänna och auktorisera revisorer och registrera revisionsbolag.

Artikel 3.3: Förutsättningar för godkännande

Artikel 3.3 uttrycker villkor och artiklar som måste vara uppfyllda för att få godkänna revisorer. Revisorsnämnden får enbart godkänna revisorer som uppfyller villkoren i artiklarna 4 och 6-10. Detta behandlas under respektive artikel.

Artikel 3.4: Villkor för godkännande av revisionsföretag

Artikel 3.4 behandlar villkor för godkännande av revisionsföretag. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller villkor på kompetenskrav, dock behövs bestämmelserna kring företags ägande ändras. Kravet att majoritet ska innehas av svenska revisorer och svenskt revisionsföretag, kravet att bolagets aktier måste ägas av revisorerna och revisionsföretaget, samt kravet att minoritetsägarna måste vara yrkesverksamma i revisionsföretaget eller i revisionsgruppen slopas. Istället ska 75% av rösträtter innehas av kvalificerade revisorer eller registrerade revisionsföretag inom EES. Dock kan i undantagsfall 50% accepteras av Revisorsnämnden. Det bör även införas en bestämmelse om att styrelsrepresentation och bolagsmän i handelsbolag jämställer kvalificerade revisorer inom EES med kvalificerade revisorer i Sverige.

Artikel 4: Gott anseende

Artikel 4 uttrycker att enbart fysiska personer eller företag med gott anseende får godkännas av behöriga myndigheter. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller fysiska personer, men bör införa en regel som uttrycker att registrerade revisionsbolag kan utföra revisionsverksamhet.

Artikel 5: Återkallande av godkännande

Artikel 5 behandlar villkor som ligger till grund för återkallande av godkännande, samt den berörda myndighetens ansvar i en sådan situation. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller upphävande då det goda anseendet skadats och då krav på anställda, ägarförhållanden samt styrelse- och ledningsorgan inte anses vara tillfredsställda. Medlemsstaterna får tillåtelse att införa regel på att revisorn eller revisionsföretaget kan få tid att vidta rättelse istället för återkallelse. Utredningen anser att en bestämmelse där Revisorsnämnden kan få ge en sådan tid för rättelse bör införas. Tidsfristen bör avgöras av Revisorsnämnden i det specifika fallet.

Artikel 6: Utbildningskrav

Artikel 6 uttrycker de utbildningskrav som en fysisk person måste ha genomgått för att få utföra lagstadgad revision. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 7: Yrkesexamen

Artikel 7 uttrycker att tillräckliga teoretiska och praktiska kunskaper ska ligga till grund för att få utföra lagstadgad revision. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 8: Teoretiskt kunskapsprov

Artikel 8 presenterar de ämnesområden som det teoretiska kunskapsprovet ska examinera. Svensk rätt är förenlig med Direktivets krav. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller vilka områden som yrkesexamen ska behandla. Dock bör den presentation av ämnesområden som återfinns i förordningen tas bort och istället vara något som Revisorsnämnden meddelar närmare om. Detta i syftet att uppnå en mer flexibel bestämmelse, då kommissionen uttrycker att ämnesområdena kommer genomgå förändringar till följd av utvecklingen inom revision och revisorsyrket.

Artikel 9: Undantag

Artikel 9 tar upp fall då kunskapsprov undantas. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 10: Praktisk utbildning

Artikel 10 uttrycker kraven för praktisk utbildning. Utredningen bedömer att svensk rätt inte strider mot Direktivets krav om det införs en regel i revisorsförordningen som möjliggör för praktik hos revisorer eller revisionsföretag i andra länder inom EES. Utredningen avstår från att lämna förslag om detta på grund av pågående förordningsarbete med Justitiedepartementet, där frågan om flera lagstadgade revisorskategorier behandlas. Utredningen vill dock påpeka följande. Medlemsstaterna har rätten att införa strängare krav om inte något annat anges i Direktivet. För högre revisionskrav är de svenska kraven högre än Direktivets (jämför fem år med tre år), och dessa beror på att det finns flera revisorskategorier i Sverige. I Direktivet uttrycks inte något hinder mot att strängare krav kan ställas på revisorer som utför revision i svårreviderade företag, vilket innebär att svensk rätt inte strider mot Direktivets krav. Det finns även skäl att undersöka om ifall det svenska kravet på att praktiktid behöver fullgöras, då det enligt Direktivet är tillräckligt med två tredjedelar.

Artikel 11: Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet

Artikel 11 anger kvalifikationer som gör att lagstadgade revisorer kan godkännas trots att kraven i artikel 6 inte uppfylls. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 12: Kombination av praktisk och teoretisk utbildning

Artikel 12 anger att medlemsstaterna får ange avräkning av tid i kombinationen av praktisk och teoretisk utbildning. Enligt utredningens mening finns inte behov av införandet av avräkning av tid i svensk lag.

Artikel 13: Fortbildning

Artikel 13 uppger att lagstadgade revisorer ska vara föremål för fortbildning för att vidmakthålla kunskaper. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav då god revisorssed uttrycker att revisorer ska upprätthålla och utveckla yrkeskunskaper via vidareutbildning. Det bör dock införas en bestämmelse om detta i förordningen som klargör att underlåtenhet av fortbildning kan leda till disciplinära åtgärder. Vidareutbildningen bör omfatta kunskaper och färdigheter som krävs för att uppnå en hög kompetensnivå, och såvida behandla lagstiftning, yrkesetiska regler eller specifika arbetsområden. Vidareutbildningen ska rikta sig till

individuella behov. Då utbildningsområden kommer genomgå förändringar bör det vara Revisorsnämndens ansvar att skapa riktlinjer som utgör godkänd vidareutbildning. Då revisorer inte uppfyller fortbildningskraven bör Revisorsnämnden kunna vidta disciplinära åtgärder.

Artikel 14: Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater

Artikeln anger att revisorer från andra länder inom EES ska kunna bli kvalificerade revisorer efter avlagt prov. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Övrigt

Utredningen har funnit ytterligare en svensk bestämmelse som bör ändras. En i Sverige godkänd eller auktoriserad revisor bör, om det är tillåtet i den andra staten, få utöva revisionsverksamhet i andra länder inom EES utan särskilt tillstånd. Vad gäller länder utanför EES bör dock tillstånd av Revisorsnämnden krävas.

10.2.3. Registrering

Artikel 15: Offentligt register

Artikeln behandlar de uppgifter som bör finnas med i ett offentligt register över lagstadgade revisorer och revisionsföretag i enlighet med artiklarna 16 och 17. Medlemsstater kan undantas från krav i den här artikeln och i artikel 16 om offentliggörandet innebär hot mot persons säkerhet. Det offentliga registret är till för att skydda tredje man och Direktivet ställer därmed krav på att dessa uppgifter ska vara publikt tillgängliga. Revisorsnämnden för redan ett icke-offentligt register över registrerade revisorer och revisionsbolag. Utredningen föreslår att det i förordningen ska införas bestämmelser om att Revisorsnämndens register offentliggörs på nämndens webbplats. Utredningen föreslår närmare vilka uppgifter som ska offentliggöras om revisorer respektive revisionsföretag, vilket ej omfattas av personnummer och bostadsadress. Det föreslås även att det i förordningen ska införas krav på att revisorer och revisionsföretag själva ska ansvara för anmälan av nya och ändrade uppgifter i registret, och att denna anmälan ska undertecknas av revisorn eller behörig företrädare för revisionsföretaget. Utredningen anser även att det i registret ska kunna tydliggöras att Revisorsnämnden ansvarar för revisorernas och revisionsföretagens kvalificering, kvalitetskontroll, utredningar, påföljder och offentlig tillsyn.

Artikel 16: Registrering av lagstadgade revisorer

Artikeln uppger innehållet i registret för kvalificerade revisorer. Utredningen bedömer att det är olämpligt och onödigt att publicera personnummer och bostadsadress på Revisorsnämndens hemsida. Utredningen föreslår således att dessa två uppgifter inte ska offentliggöras på Revisorsnämndens webbplats.

Artikel 17: Registrering av revisionsföretag

Artikeln uppger innehållet i registret för revisionsföretag. Utöver vad som redan tas upp i Revisorsnämndens register, föreslår utredningen vidare att informationsuppgifter som framgår av artikeln bör inkorporeras.

Artikel 18: Uppdatering av registeruppgifter

Artikeln uppger att förändring av uppgifterna i registret anmäls av revisorerna och revisionsföretagen utan onödigt dröjsmål. Utredningen föreslår en bestämmelse om anmälningsskyldigheten i förordningen.

Artikel 19: Ansvar för registeruppgifter

Artikeln behandlar kravet på att uppgifterna i registret som framgår av artiklarna 16, 17 och 18 måste ha den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets underskrift. Utredningen föreslår en bestämmelse i förordningen som föreskriver att uppgifterna till Revisorsnämnden ska ha undertecknats av revisorn eller av behörig företrädare för revisionsföretaget.

Artikel 20: Språk

Artikeln anger att registrets uppgifter ska utformas på ett godkänt språk enligt medlemsstatens språkregler. Uppgifterna i Revisorsnämndens register bör således skrivas på svenska. Utredningen finner att krav på detta inte behövs.

10.2.4. Oberoende och objektivitet

Artikel 21: Yrkesetik

Artikeln uppger att revisorer och revisionsbolag ska omfattas av yrkesetiska regler. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 22: Oberoende och objektivitet

Artikel 22 behandlar revisorers och revisionsföretags oberoende och objektivitet vid utförandet av lagstadgad revision. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller en fungerande reglering för opartiskhet och självständighet, den svenska analysmodellen samt dokumentationskrav. Utredningen finner dock att det inte finns ett behov av en bestämmelse mot totalt förbud att utföra lagstadgad revision i företag av allmänt intresse vid självgranskning eller egenintresse. Dock förespråkas strängare krav vid revisionen av företag av allmänt intresse, och särskild börsnoterade företag, när hot mot självgranskning eller egenintresse finns. Utredningen föreslår att den svenska analysmodellen ska tillämpas i sådant fall. Artikel 22 omfattar enbart lagstadgad revision, men Utredningen finner att kravet för företag av allmänt intresse att använda den svenska analysmodellen ska tillämpas vid varje uppdrag i revisionsverksamheten. Direktivet hindrar inte medlemsstater från att ha en mer omfattande analysmodell än vad som framställts av Direktivet. Dock kan analysmodellen medföra administrativa bördor och rättsosäkerhet, och Utredningen anser således att modellen bör undersökas närmare.

Artikel 23: Konfidentialitet och tystnadsplikt

Artikel 23 berör lagstadgade revisorers och revisionsföretags upplysnings- och tystnadsplikt. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 24: Lagstadgade revisorers oberoende och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning

Artikel 24 uppger att den lagstadgade revisorns arbete inte får påverkas av vissa personer på ett sådant sätt att den lagstadgade revisionen äventyrar revisorns opartiskhet och självständighet. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 25: Revisionsarvoden

Artikel 25 uppger att det ska finnas lämpliga bestämmelser kring arvoden för lagstadgad revision. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 39: Tillämpning på icke-börsnoterade företag av allmänt intresse

Artikel 39 möjliggör för medlemsstater att undanta icke-börsnoterade företag av allmänt intresse vid genomförandet av artiklarna 40-43. Utredningen behandlar detta under berörda artiklar.

Artikel 40: Rapport om öppenhet och insyn

Artikel 40 uppger krav på att lagstadgade revisorer och revisionsföretag av allmänt intresse årligen ska publicera offentliga rapporter om öppenhet och insyn på sina webbplatser, samt presenterar rapporternas innehåll. Utredningen anser att rapporteringsskyldigheten är omfattande och kostsam, vilket anges som motiv för att icke-börsnoterade företag av allmänt intresse ska undantas kravet. Det föreslås alltså att bestämmelsen endast ska omfatta de lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag.

Artikel 42: Oberoende

Artikel 42 behandlar krav på lagstadgade revisorers och revisionsföretags oberoende vid lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (utöver vad som presenterats i artiklarna 22 och 24), och berör rapportering till revisionsutskott, revisorsrotation och karenstid. Sådana bestämmelser saknas helt i svensk rätt, och Utredningen föreslår därmed följande. En regel som behandlar revisorns rapporteringsskyldighet till revisionsutskottet i börsnoterade företag bör införas. Även en bestämmelse på revisorsrotation bör införas, som enligt Utredningen enbart bör omfatta börsnoterade företag. Artikel 42 behandlar personrotation, och således inte byrårotation. Dock ges medlemsstater möjligheten att införa byrårotation. Negativa aspekter med revisorsbyte uppges vara ökade kostnader och förlorad kunskap om verksamhet, vilket skulle kunna medföra risker. Positiva aspekter med revisorsbyte är att opartiskhet och självständighet säkras. Med bakgrund till dessa aspekter, väljer utredningen att föreslå personrotation. Det här innebär att en vald revisor (fysisk person eller huvudansvarig revisor i registrerat revisionsbolag) endast får väljas i en period på sju år. Därefter måste en karenstid på minst två år fortlöpa. Dessutom bör en regel på att vald revisor enbart får ta en ledande befattning hos ett börsnoterat företag som han eller hon har utfört lagstadgad revision hos om det gått två år efter att revisorn deltog i revisionen. Anledningen till detta är att opartiskhet och självständighet inte ska äventyras genom jobberbjudanden. Undantagsmöjligheten för icke-börsnoterade företag antas alltså i samtliga dessa fall.

10.2.5. Revisionsstandarder och revisionsrapportering

Artikel 26: Revisionsstandarder

Artikel 26 uppger revisionsstandarder som ska följas av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 27: Lagstadgad revision av sammanställd redovisning

Artikel 27 behandlar ansvarsfördelningen mellan koncernrevisorn och andra revisorer som granskar företag i samma koncern. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller vissa delar av koncernrevisorns ansvar. Utredningen föreslår dock att det bör införas en bestämmelse som uttrycker att Revisorsnämnden har rätt till dokumentation av revisionsarbete som utförts av revisor eller revisionsföretag från ett tredjeland.

Artikel 28: Revisionsberättelse

Artikel 28 uppger krav på vem som ska underteckna revisionsberättelsen då ett registrerat revisionsbolag är vald revisor. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

10.2.6. Kvalitetskontroll

Artikel 29 och 43: Kvalitetssäkring

Artikel 29 presenterar ett kvalitetssäkringssystem som ska omfatta alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag. Artikel 43 uppger att lagstadgade revisorer och revisionsföretag till företag av allmänt intresse ska kvalitetssäkras enligt artikel 29 minst vart tredje år. Utredningen föreslår att det bör införas en bestämmelse om att Revisorsnämnden ska se till att samtliga lagstadgade revisorer och revisionsföretag blir föremål för kvalitetskontroll minst vart sjätte år. Den här kontrollen ska dock ske med tätare intervaller för börsnoterade företag, då kvalitetskontroll för dessa ska ske vart tredje år. Anledningen till att det tätare tidsintervallet endast ska beröra börsnoterade företag uppges vara på grund av omfattning och kostnadsskäl. Det föreslås vidare att det i revisorsförordningen ska uttryckas att Revisorsnämnden har rätten att bestämma ytterligare om kvalitetskontroll, och då beröra frågor kring kvalitetskontrollanter, kontrollen i sig samt innehållet i granskningsrapporten.

10.2.7. Utredningar och påföljder m.m.

Artikel 30: System för utredningar och påföljder

Artikel 30 uppges stränga krav på sanktionssystemet. Den förespråkar ett välfungerat system för utredningar och offentliggörandet av åtgärder och påföljder. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller ett effektivt system för utredningar och påföljder. Utredningen anser att det bör införas en bestämmelse som möjliggör för Revisorsnämnden att låta bli att meddela en sanktion vid särskilda skäl. Det här bör utnyttjas då Revisorsnämnden inte ens kan anse det vara rimligt att meddela en erinran. Utredningen föreslår att krav på Revisorsnämndens möjlighet att förordna om straffavgift slopas, då befintliga disciplinära åtgärder anses vara tillräckliga när både erinran och tid för rättelse finns. Att godkännande, auktorisation eller registrering kan upphävas anses vara en bestämmelse så pass avskräckande i sig att den säkrar efterlevnaden av revisionsreglerna. Utöver detta finns även straffrättsliga sanktionssystem och skadeståndsansvar.

10.2.8. Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

Artikel 32: Principer för offentlig tillsyn

Artikel 32 anger bestämmelser om den offentliga tillsynen för lagstadgad revision och revisorer. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 33: Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå

Artikel 33 uppges att medlemsstaternas tillsynssystem samarbetar effektivt. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 34: Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

Artikel 34 uppges att medlemsstaterna kontrollerar och har tillsyn i den lagstadgade revisorn eller revisionsföretagets hemland. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 35: Utseende av behöriga

Artikel 35 anger att behöriga myndigheter för Direktivets uppgifter ska utses och förordnas på ett sätt som undviker intressekonflikter. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav då Revisorsnämnden kommer bli behörig myndighet för nästintill samtliga uppgifter i Direktivet. Även Bolagsverket kan komma att bli en behörig myndighet i vissa frågor. Utredningen anser inte att en bestämmelse om detta behöver införas i lag. Utredningen bedömer att detta är organiserat på ett sätt som undviker intressekonflikter.

Artikel 36: Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna

Artikel 36 berör samarbete mellan medlemsstater. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav vad gäller informationsutbyte och samverkan. Utredningen anser dock att det bör införas en bestämmelse om att Revisorsnämnden till andra tillsynsorgan i andra länder får lämna information kring utredning, tillsyn och tillståndsgivning, dock inte om uppgiftsutlämningen äventyrar Sveriges säkerhet m.m. Utredningen föreslår även att Revisorsnämnden i lag borde meddelas rätten att begära utredning av tillsynsorgan i andra länder.

10.2.9. Val och entledigande av revisorer och registrerade revisionsbolag

Artikel 37: Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

Artikel 37 uppger att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska väljas av stämman, eller på annat sätt som säkerställer en oberoende ställning till företagsledningen eller förvaltningsorganet. Utredningen bedömer att svensk rätt är förenlig med Direktivets krav.

Artikel 38: Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång

Artikel 38 anger att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag enbart får entledigas på saklig grund. Både den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska meddela tillsynsmyndigheten om avgång sker före mandatperiodens slut. Utredningen anser att en bestämmelse om entledigande på saklig grund bör inrättas i svensk rätt, då det enligt gällande rätt saknas särskilda skäl för att avbryta ett revisionsuppdrag. Svensk rätt är förenlig med kravet på att båda parter ska anmäla en avbruten mandatperiod till den offentliga tillsynsmyndigheten. Utredningen anser även att det borde införas bestämmelser på att uppge orsakerna till den tidiga

avgången. Om en revisor underlåter krav för anmälan till tillsynsmyndighet, kan han eller hon utsättas för Revisorsnämndens tillsyn och underlåtenheten kan bli skadeståndsgrundande. Utredningen finner dock att revisionsklientens underlåtenhet inte bör straffas med sanktioner.

10.2.10. Revisionsutskott

Artikel 41: Revisionskommitté

Artikeln uppger krav på att alla företag av allmänt intresse ska ha en revisionskommitté. Detta utskott ska utgöras av andra styrelsemedlemmar än de som företagsledningen består av. Åtminstone en medlem måste vara oberoende och inneha redovisnings- eller revisionskompetens. Revisionsutskottets uppgifter kan skötas av hela styrelsen om minst två av följande tre kriterier uppfylls i företagets senaste års- eller koncernredovisning:

- Medelantalet anställda understiger 250,
- Balansomslutningen överstiger ej 43 000 000 euro, och
- Nettoomsättningen överstiger ej 50 000 000 euro.

Bestämmelser om revisionsutskott saknar motstycke i svensk lag. Dock har flera börsnoterade redan ett sådant utskott, eftersom det följer av Svensk kod för bolagsstyrning (Koden) att ett sådant ska upprättas. Koden är ett självreglerande kompletterande regelsystem till bland annat aktiebolagslagen som syftar till att förbättra bolagsstyrningen genom att kräva mer än lagens minimikrav. Företag som följer Koden kan välja att avvika från dess regler, men måste i sådana fall förklara avvikelserna. Koden har således ”följ eller förklara”-principen. Tillämpningsområdet för Koden samstämmer inte med Direktivets. Då Utredningen anser att självreglering i detta sammanhang är att föredra, föreslås ett harmoniseringsarbete mellan Koden och Direktivet som ska avgöra vilka företag som ska komma att omfattas av revisionsutskott. Då befintligt självregleringssystem inte kan anses överensstämma med Direktivet, föreslår Utredningen lagbestämmelser på området fram till dess att en harmonisering har skett. Utredningen föreslår även att revisionsutskottets uppgifter bör stadgas i lag och att en regel kring revisorns rapporteringsskyldighet till revisionsutskottet bör införas. Utredningen finner att undantagsmöjligheten från kommittéplikten bör användas och föreslår att enbart noterade företag ska omfattas av kravet för revisionsutskott, detta på grund av kostnadsskäl. Utredningen anser att mer ingående regler om revisionsutskottets funktion och uppgifter bör tas fram genom

självreglering. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska rapportera till revisionsutskottet om den lagstadgade revisionen och då speciellt om brister.

10.2.11. Internationella aspekter

Artikel 44: Godkännande av revisorer från tredjeländer

Artikeln berör godkännande från tredjeländer. Utredningen anser att revisorer från tredjeländer bör ha rätten att utföra revisionsverksamhet i Sverige så länge som han eller hon uppfyller kompetenskraven inom EES och klarar ett lämplighetsprov framtaget av Revisorsnämnden. Detta kräver dock att svenska revisorer även har rätt att kvalificeras i det tredjelandet. Det är upp till Revisorsnämnden att bestämma om kraven är uppfyllda. Utredningen anger att ett internationellt utbyte kan inbringa utländsk expertis och på så vis höja kvaliteten på revisionsverksamheten.

Artikel 45: Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från tredjeländer

Artikeln berör krav på registrering och tillsyn från tredjeländer. Utredningen föreslår att revisionsberättelsen för börsnoterade företag i Sverige med säte utanför EES ska vara utförd av revisorer eller revisionsföretag som har förts in i register av Revisorsnämnden. Så länge som krav på lagstadgad revision och revisorer i tredjeländ likställs med svensk rätt, kan en revisor eller ett revisionsföretag registreras. Registrerade revisorer och revisionsföretag ska bli föremål för kvalitetskontroll om jämförbar kontroll inte skett i hemlandet. Revisorer och revisionsföretag kontrolleras då under Revisorsnämndens system.

Artikel 46: Undantag vid likvärdighet

Artikeln berör undantag som innebär att en revisor eller revisionsföretag från tredjeländ inte behöver registreras. Detta gäller då Europeiska kommissionen eller Revisorsnämnden anser att revisorerna eller revisionsföretagen omfattas av system som likställs med kraven i Direktivet.

Artikel 47: Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer

Artikeln tar upp situationer som möjliggör för Revisorsnämnden att lämna ut uppgifter till tillsynsorgan i tredjeländ. Detta får dock inte ske om Sveriges säkerhet äventyras m.m. Om ett

utländskt tillsynsorgan begär vissa uppgifter, är en revisor skyldig att lämna sådana till Revisorsnämnden.

10.3. Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28

I maj år 2006 godtogs Europaparlamentets och rådets direktiv om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, om omarbetning i direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, samt slopande av rådets direktiv 84/253/EEG. De framförda lagförslagen tar sin utgångspunkt i fyra utredningsbetänkanden; delbetänkandet *Revisionsutskott m.m.; Genomförande av 2006 års revisorsdirektiv (2007:56)*; utredningens slutbetänkande *Revisorns skadeståndsansvar (2008:79)*; delbetänkandet *Enklare redovisning (2008:67)*; samt departementspromemorian *Vissa frågor i stiftelagen, m.m. (DS 2007:7)*. Remissvar har samlats in för delbetänkandet 2007:56 samt promemorian DS 2007:7. Riksdagen har accepterat propositionen med lagförslag framtagna av regeringen, och på så vis har direktivet antagits i svensk rätt. En kort sammanfattning av lagförslagen i propositionen följer nedan. För mer utförliga beskrivningar hänvisas läsaren till Civilutskottets betänkande 2008/09:CU28.

10.3.1. Godkännande och ömsesidigt erkännande

En revisor får bedriva verksamhet i ett aktiebolag eller handelsbolag enbart om bolaget är redligt och lämpat att utöva revisionsverksamhet i. I frågan om ägande och ledning av registrerade revisionsbolag och ägarbolag, kommer revisorer och revisionsföretag inom EES att likställas med svenska. Registrerade revisionsbolag ges möjligheten att äga andra registrerade revisionsbolag. Vidare utmönstras kravet på att minoritetsägare måste vara arbetsamma inom bolaget eller revisionsgruppen. Före ogiltigförklaringen av godkännande eller auktorisation, får Revisorsnämnden rätten att utställa ett föreläggande om rättelse. Om svenska revisorer vill vara verksamma i länder utanför EES eller Schweiz, krävs tillstånd från Revisorsnämnden. Detta krävs dock inte inom yrkesverksamheten sker i området för EES eller i Schweiz.

10.3.2. Registrering

Revisorer från tredjeländer ska införas i Revisorsnämndens register över revisorer och registrerade revisionsbolag.

10.3.3. Oberoende

Begreppet revisionsgrupp byts ut mot nätverk, och ändrar betydelse lite. Analysmodellen ska användas vid oberoendeprövning mellan revisorer och andra revisorer och företag som ingår i samma nätverk. Större aktiebolag eller handelsbolag är skyldiga att i årsredovisningen lämna uppgifter om vederlag till revisorn. Revisorer och registrerade revisionsföretag som reviderar börsnoterade företag, är skyldiga att publikt lämna en verksamhetsrapport årligen. Revisorsrotation och karenstid gäller för revisorer eller huvudansvarig i registrerat revisionsbolag som reviderar börsnoterade företag. Revisorns uppdrag får gälla i högst sju år, och därefter får inte revisorn delta i revisionen eller ta ledande befattningar på det reviderade företaget på en tvåårsperiod.

10.3.4. Koncernrevision

Det är koncernrevisorns ansvar att Revisorsnämnden på uppmaning ska ha möjlighet att granska koncernrevisionen som har genomförts av en revisor eller ett revisionsföretag från tredjeland, vars behöriga myndighet ej innehar samarbetsavtal med nämnden.

10.3.5. Kvalitetskontroll

Revisorsnämnden ska utföra oberoende kvalitetskontroll för revisorer och registrerade revisionsföretag. Detta ska ske vart sjätte år, och för börsnoterade företag vart tredje år.

10.3.6. Disciplinära åtgärder

Revisorsnämndens möjlighet att ålägga straffavgift utmönstras.

10.3.7. Tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

Revisorsnämnden och tillsynsorgan inom EES eller i Schweiz ska kunna dela uppgifter mellan varandra.

10.3.8. Val och entledigande av revisorn

I en stiftelse ska det vara möjligt för en revisor att lämna uppdraget utan att en ny revisor har utsetts, och detta ska då anmälas till den som utsett revisorn och tillsynsmyndigheten. En revisor

ska enbart kunna entledigas i förtid då det finns saklig grund för avsättandet. Om uppdraget avbryts i förtid, ska skälen från båda parter (revisor och företaget) anmälas till Bolagsverket.

10.3.9. Revisionsutskott

Revisionsutskott ska upprättas för börsnoterade företag. Åtminstone en ledamot i revisionsutskottet ska inneha expertiskunskap på området redovisning eller revision, samt vara oberoende. Revisionsutskottets uppgifter kan utföras av hela styrelsen om företaget vill, men det förutsätter att minst en ledamot är oberoende och har redovisnings- eller revisionskompetens. Revisorn ska meddela revisionsutskottet om väsentligheter som uppkommit i revisionen och rådgöra i frågor som rör opartiskheten och självständigheten.

10.3.10. Internationella aspekter

En revisor från tredjeland kunna likställas som godkänd eller auktoriserad revisor i Sverige under förutsättningarna att revisorn uppfyller EESs kompetenskrav, har klarat ett lämplighetsprov inrättat av Revisorsnämnden, och att svenska revisorer har samma möjlighet i tredjelandet. Årsredovisningen, och i vissa fall koncernredovisningen, för företag med säte utanför EES som är noterade på den svenska börsmarknaden, ska få granskas av revisorer eller revisionsföretag från tredjeländer om de införts i Revisorsnämndens register. För att få registreras krävs att kraven på revisorer och lagstadgad revision i tredjelandet överensstämmer med svensk rätt. Om liktydig kontroll saknas i hemlandet, ska revisorer underkastas bestämmelser om kvalitetskontroll. Revisorerna ska även vara föremål för Revisorsnämndens tillsyn och disciplinära åtgärder. På begäran ska Revisorsnämnden kunna ge ut uppgifter till tillsynsorgan i tredjeländer, men det kräver att det finns ett samarbetsavtal mellan Revisorsnämnden och tillsynsorganen, och att uppgifterna har anknytning till revisionen av ett företag med säte inom EES som är börsnoterat i tredjelandet. Om det utländska tillsynsorganet begär uppgifter, är en revisor skyldig att lämna dessa till Revisorsnämnden.

10.4. Överblick per kategori mellan samhällsgrupper

10.4.1. Kategori 1

Kategori 1: Instansen anser att Utredningens lagförslag överensstämmer väl med Direktivets syfte

	Stat	Sammanslutningar	Marknad
För			
	Stat	Sammanslutningar	Marknad
Emot	1. KKV	1. Svenska Bankföreningen	
	2. Samhällsvetenskapliga Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	2. Svenskt Näringsliv	

10.4.2. Kategori 2

Kategori 2: Instansen delar Utredningens utgångspunkt att prioritera ett företagsperspektiv framför ett samhällsperspektiv

	Stat	Sammanslutningar	Marknad
För	1. BFN	1. FAR SRS	1. NGM
	2. SKL	2. Fondbolagens Förening	2. OMX
		3. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	
		4. LRF	
		5. Svenska Bankföreningen	
		6. Svenskt Näringsliv	
	Stat	Sammanslutningar	Marknad
Emot	1. FI	1. Skyrev	1. Aktiespararna
	2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet		
	3. KKV		
	4. Kronofogden		
	5. NUTEK		
	6. RN		
	7. SKV		

10.4.3. Kategori 3

Kategori 3: Instansen håller med Utredningen om att det bör införas bestämmelser i syfte att säkerställa oberoende och kvalitet

	Stat	Sammanlutningar	Marknad
För	1. FI	1. FAR SRS	1. Aktiespararna
	2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	2. LRF	2. NGM
	3. NUTEK	3. Advokatsamfundet	
	4. RN		
	Stat	Sammanlutningar	Marknad
Emot	1. BFN	1. FAR SRS	1. OMX
	2. Bolagsverket	2. Finansbolagen	
		3. Fondbolagens Förening	
		4. Internrevisorerna	
		5. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	
		6. Skyrev	
		7. Svenska Bankföreningen	
		8. Svenskt Näringsliv	

10.4.4. Kategori 4

Kategori 4: Instansen håller med Utredningen om att vissa självreglerande funktioner bör bytas ut mot lagstadgad kontroll

	Stat	Sammanlutningar	Marknad
För	1. NUTEK	1. Advokatsamfundet	1. NGM
	2. RN		
	Stat	Sammanlutningar	Marknad
Emot	1. Kronofogden	1. FAR SRS	1. OMX
		2. Finansbolagens	
		3. Fondbolagens Förening	
		4. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	
		5. LRF	
		6. Svenska Bankföreningen	
		7. Svenskt Näringsliv	

10.4.5. Kategori 5

Kategori 5: Instansen vill likt Utredningen reglera och kontrollera revisorns arbetsutövning i vidare mån

	Stat	Sammanlutningar	Marknad
För	1. FI	1. FAR SRS	
	2. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	2. Advokatsamfundet	
	3. NUTEK		
	4. RN		
	Stat	Sammanlutningar	Marknad
Emot	1. Bolagsverket	1. FAR SRS	1. OMX
		2. Finansbolagen	
		3. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	
		4. Svenska Bankföreningen	
		5. Svenskt Näringsliv	

10.4.6. Kategori 6

Kategori 6: Utredningen har i tillräcklig mån analyserat och tagit hänsyn till konsekvenserna som kan bli av deras lagförslag

	Stat	Sammanlutningar	Marknad
För			
	Stat	Sammanlutningar	Marknad
Emot	1. BFN	1. FAR SRS	1. Aktiespararna
	2. Datainspektionen	2. Kollegiet för Svensk Bolagsstyrning	2. OMX
	3. FI	3. Svenska Bankföreningen	
	4. Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet	4. Svenskt Näringsliv	
	5. KKV	5. Advokatsamfundet	
	6. Kronofogden		
	7. RN		
	8. SKV		
	9. SKL		

Till kursen hör en uppgift att skriva en fiktiv artikel för att åskådliggöra hur det skulle kunna se ut när studiens resultat, samt dess underliggande fakta, data och argumentation, på ett begripligt sätt, sprids till en bredare massa.

Balans | **Debatt**

Debatt

Universitetsstudenter undersöker | Reglering av revisionsbranschen

Den statliga regleringen av revisionsbranschen är ett väl omdebatterat ämne. Med EU:s nya direktiv och förordning – Revisionspaketet – är den här diskussionen mer aktuell än någonsin. Som debattredaktör är det extra spännande att följa studenters intresse för frågan. I månadens debattartikel vrids och vänds det på statens roll i regleringsförfarandet, och i debattpanelen får vi följa olika samhällsgruppers syn på en ökad reglering av revisionsbranschen.



Anna Andersson,
debattredaktör
Mejla dina åsikter till mig
på balansdebatt@far.se

Efterfrågad kritik ignoreras i lagstiftningen

ÖKAD STATLIG REGLERING AV REVISIONSBRANSCHEN är en omdebatterad trend. En optimal reglering är svår att nå då kritiken mot regleringsregimen är tudelad och regleringsförfarandet utgörs av en politisk process. Det skriver civilekonomstudenter från Lunds Universitet Linnéa Berglund, Amanda Frennesson och Rebecca Råk i ett inlägg för Balans om implementeringen av EU-direktiv på nationell nivå.

ETT NYTT EU-DIREKTIV står inför att bli implementerat i svensk lag till sommaren 2016. Direktivet är en del av det så kallade Revisionspaketet, vilket medför utökade arbetsuppgifter, kontroller och tillsyn för revisorer. I Balans 2014 nr. 4 presenteras att direktivet

möts av stort motstånd. Det mest lobbade förslaget gäller byrårotation, vars föreslagna tid på sex år har utökats till tio år, med möjlighet till förlängning på tolv år. EU-parlamentariker (FP) Cecilia Wikström har uttryckt en stor oro inför denna aggressiva lobbyingkampanj, som enligt henne har styrts för mycket av branschen och framförallt The Big 4.

Att aktörer försöker påverka regleringen är inget ovanligt, och syns såväl på EU-nivå som nationell nivå. Att Sverige präglas av demokratiska värderingar syns även i regleringssammanhang, då lagförslag skickas ut på remiss för att samla olika aktörers åsikter kring dessa. I det nya EU-direktivet kan som ovan utläsas att branschen har haft stor inverkan på

hur lagarna har utformats på EU-nivå, eftersom framlagd kritik från framförallt The Big 4 fått genomslagskraft. Med bakgrund till detta valde vi att kartlägga vilka aktörer som utmärker sig som mer inflytelserika än andra.

RESULTATEN AV STUDIEN visar att framlagd kritik från remissinstanserna inte nämnvärt påverkat regelverket. Studien har genomförts genom en ingående insamling och analys av lagstiftningsprocessen. Efter en djupgående undersökning av EU-direktivet 2006/43/EG, kan dock konstateras att såväl positiva som negativa attityder från berörda aktörer går att urskilja.

Vi finner det således oroande att förslag som kritiserats så hårt inte har påverkat lagskrivelsen mer. Hur detta förhåller sig till

”En hämmande effekt på kunskapsutveckling och kreativitet kan leda till minskad revisionskvalitet och innovation, vilket leder till skada för samhället i stort.”

Sveriges påstådda demokratiska regleringssystem är något som vi inte funnit svar på.

KRITIK MOT STATLIG

REGLERING syns som trend i revisorsbranschen och är idag en pågående aktuell debatt. Statens aktiva roll i regleringen, har av vissa, ansetts vara nödvändig för upprättandet av revisorers förtroende, som skadats till följd av ekonomiska skandaler och kriser. Kritik har framförts mot att revisorer inte ses som tillräckligt oberoende gentemot sina klienter. Statens ingripande i revisorsyrkets reglering kan ses som en räddning på detta problem.

Revisionsbranschen har historiskt sett kontrollerats genom självregleringsregim. Dock hävdar förespråkare av statlig reglering att byråer har kommit att bli alltmer kommersiella och drivna av goda affärsmöjligheter snarare än en hedersam samhällstjänst. I ett samhälle där allt fler påverkas av företagsrapporters trovärdighet kan sådant egenintresse resultera i ekonomiska kriser med stora konsekvenser för inblandade intressenter.

Studien gör det tydligt att stark negativ kritik har riktats mot statligt engagemang i regleringsförfarandet. Skeptiker hävdar att revisorer är experter på sitt område och menar därmed att denna bör råda under självbestämmande och självreglering. Argument mot statligt engagemang är exempelvis att det riskerar att leda till byråkratisering. Byråkratisering kan hämma kärndelar inom professionen, såsom kunskapsutveckling och kreativitet. En hämmande effekt på

kunskapsutveckling och kreativitet kan leda till minskad revisionskvalitet och innovation, vilket leder till skada för samhället i stort. Reglering av åtstramad och detaljerad karaktär kan således medföra förlorad kunskap och beredskap hos revisorer, vilket kan ge upphov till framtida ekonomiska skandaler. Det här innebär risk för att en ond cirkel skapas då skandaler uppkommer som resultatet av förlorad kunskap, som sedan avhjälpas med mer åtstramande reglering. Dock framförs även av vissa att ett för detaljrikt regelverk visar tecken på att det viktigaste är att följa lagen. Som exempel kan nämnas att avprickade checklistor innebär att revisorn har fullgjort sitt uppdrag. Mindre tid, ökad administrativ börda och fasa för att avvika från lagens bestämmelser kan då föranleda revisorskåren att strikt följa lagar, istället för att ta ett avstamp från en standardiserad arbetsordning i fall då det krävs för att utföra en god revision.

OM STATEN SKA FYLLA EN

AKTIV ROLL i regleringen av revisionsbranschen råder det tudelade åsikter kring, vilket tydligt framkom av undersökningen som utfördes av universitetsstudenterna. Vi har sett att den statliga regleringen både kan vara till för- och nackdel för revisorsyrket och kan således ha såväl gynnande som hämmande effekter på professionen. Historiskt sett har det visat sig vara nödvändigt med ett sådant engagemang, men då debatten kring ett minskat självregleringsförfarande fortlöper, undrar vi om statlig regim är den bästa lösningen. Denna

inblandning har gång på gång återupprättat förtroendet för revisorsyrket. Dock tyder vår undersökning på att framlagd negativ kritik saknar påverkansutfall på vad som stadgas i lag.

För att knyta samman de upptäckter som studien gett oss återgår vi till inledningen. I vår undersökning har det visat sig att framlagd kritik mot statlig reglering på remissnivå inte alltid påverkar gällande rätt. En sådan upptäckt finner vi oroväckande, då vi anser att kritiken är befogad och dess utfall skulle få betydelse för samhället i stort. Eftersom kritiken i princip inte fick någon påverkan, kunde vi inte avgöra vilka aktörer som dominerande påverkansprocessen. I detta fynd finner vi vår andra oroväckande upptäckt. Då lagförslag skickas ut till vad som anses vara berörda aktörer utan att hänsyn tas till inkommen kritik, ställer vi oss kritiska till vem staten egentligen lyssnar på vid upprättandet av lagar. Sveriges lagstiftningsprocess lutar tillbaka på landets demokratiska grund men vi anser att avsaknaden på hänsyn till invändningar ger upphov till tvivel om påstådda demokratiska värderingar. ●

Linnéa Berglund,
Amanda Frennesson,
Rebecca Råk

är universitetsstudenter vid
Lunds Universitet

Debattpanelen

Debattpanelen tycker till om ökad statlig reglering



Stat,

Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Datainspektionen, Finansinspektionen, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, Konkurrensverket, Kronofogden, NUTEK, Revisorsnämnden, Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet, Sveriges Kommuner och Landsting, Skatteverket



Sammanslutningar,

Advokatsamfundet, Bolagsdirektivet, FAR SRS, Finansbolagen, Fondbolagens förening, Internrevisorerna, Lantbrukarnas Riksförbund, Skyrev, Svenska Bankföreningen, Svenskt näringsliv



Marknad,

Aktiespararna, Nordic Growth Market, OMX Nordic Exchange Stockholm

BÖR ETT VIDARE OMFÅNG FÖRETAG BLI FÖREMÅL FÖR EN MER OMFATTANDE GRANSKNING?

- Vi ställer oss positiva till att ett bredare spann av företag blir föremål för hårdare granskning av revisorer. De ökade kostnaderna och den administrativa bördan är inte skäl nog att undslippa mer omfattande regleringskrav. Vilka företag som ska omfattas bör avgöras med bakgrund till vilken påverkan de har på samhället i stort. Kriterier på omsättning eller storlek bör inte styra vilka företag som regleras hårdare, utan detta ska företagets art och omfattning göra. Företag inom omfånget skulle då tillsäkras en revision av hög kvalitet.

- Vi anser att regleringen bör formos efter företagets bästa. Fler företag än nödvändigt bör inte omfattas av striktare reglering, eftersom den här vinsten inte skulle överstiga kostnaderna och den administrativa bördan som följer av hårdare reglering.

- Vi anser att denna fråga bör vara upp till företagen själva att avgöra. Dock vill vi lyfta fram att vid ett införande i lag om detta, borde hänsyn tas till de betungande konsekvenserna för företagen som då omfattas av en mer ingående granskning.

**"Reglering
bör formos
efter
företagens
bästa"**

STÄRKER STATLIG REGLERING REVISORNS OBEROENDE OCH REVISIONSKVALITETEN?

- Vi ser gärna mer statlig reglering. Vissa självreglerande funktioner borde skötas under statlig regim, och kvalitetskontrollen bör stärkas. Detta krävs för att utöka förtroendet för branschen.

**"Självreglerande
funktioner
borde skötas
under statlig
regim"**

- Den statliga regleringen är inte det bästa sättet att öka allmänhetens förtroende för branschen på. Vi anser att de självreglerande funktionerna historiskt sett har fungerat bra och varit effektiva, vilket gör att vi ställer oss kritiska till att anta en annan regim än självreglering. Fler striktare bestämmelser skulle medföra minskad effektivitet på marknaden och kan leda till byråkratisering. Vi förespråkar självreglering då denne har närmare förankring till näringslivet.

- Vi förespråkar mer statlig reglering. Vidare åtgärder är nödvändiga för att återskapa allmänhetens förtroende och förhindra framtida skandaler.

BÖR REVISORNS ARBETSUTÖVNING REGLERAS HÄRDARE ELLER SKA MAN SOM EXPERT FÅ AGERA FRITT?

- Rapporteringsskyldighet, dokumentationskrav, revisorsrotation, arvode och tillsyn är alla delar som vi anser bör regleras hårdare. Vi ser positivt på införandet av mer bestämmelser som påverkar revisorns arbetsutövning. Fler regler säkerställer opartiskheten och självständigheten. Detta kommer att återskapa branschens trovärdighet.

- Vi ställer oss negativa till att revisorns arbetsutövning regleras hårdare. En utökad reglering kommer få konsekvenser i form av merkostnader och kunskapsförlust. Som exempel kan nämnas att rotationskrav innebär ökad risk för att revisorn missar viktiga aspekter som utgör väsentliga felaktigheter vad gäller rapporteringen. Vi ser även att ökade regler skulle kunna leda till byråkratisering och hinder mot en effektiv marknad.

- Sådana hårdare regler kan komma att innebära betungande arbete för revisorn samt hämma dennes rätt till självbestämmande. Vi ställer oss därmed negativa till att lagstadga om exempelvis revisionsutskottets funktioner.

"Kan komma att innebära betungande arbete för revisorn"

tidningenbalans.se | Fortsätt debatten på webben eller mejla dina åsikter till: balansdebatt@far.se

Balans | **37**
6 / 2016