



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT2018

# **Revisorns oberoende i en föränderlig bransch**

En dokumentstudie utifrån Revisorsinspektionens disciplinärenden

**Författare:**

Andersen Toledo, Christofer 950225-0393

Elfving, Alexander 930129-1614

Hall, Fredrik 900630-3417

**Handledare:**

Jonnergård, Karin

## **Förord**

Vi vill tacka vår handledare, Karin Jonnergård som alltid funnits till hands oavsett tid på dygnet för att utbyta idéer och tankar, som haft ett stort engagemang i vår uppsats och som hela tiden uppmuntrat oss till denna studie.

Lund, 2018-05-28

Christofer Andersen Toledo

Alexander Elfving

Fredrik Hall

## Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Revisorns oberoende i en föränderlig bransch

**Seminariedatum:** 180531

**Ämne/kurs:** FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

**Författare:** Andersen Toledo, Christofer., Elfving, Alexander & Hall, Fredrik

**Handledare:** Jonnergård, Karin

**Fem nyckelord:** Revisorns oberoende, disciplinärenden, sociala normer, legala normer, reglering

**Syfte:** Uppsatsens syfte är att undersöka om det har skett förändringar av de regler och sociala normer gällande revisorns oberoende samt huruvida dessa förändringar påverkat oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden.

**Metod:** Studien har utgått från kvalitativ metod med inslag av kvantitativ metod vid presentation av empiri. Empiriinsamlingen bestod av revisorsinspektionens disciplinärenden inom revisorns oberoende mellan 1996-2017.

**Teoretiska perspektiv:** Författarna tar upp regleringsteori, normteori samt tidigare forskning inom ämnet. Utifrån den formella- och substantiella teorin gällande regler och sociala normer har insamlat empiriskt material analyserats med hjälp av en egen framtagen teorimodell.

**Empiri:** I avsnittet presenteras samtliga fall av disciplinärenden från revisorsinspektionen som handlar om revisorns oberoende mellan åren 1996-2017. Dessa har sedan kategoriserats in i olika kategorier och presenteras i form av tabeller och diagram.

**Resultat:** Andelen oberoendefall i relation till totala antalet disciplinärenden minskar från år 2003 till 2017 vilket vi anser kan bero på kombinationen av reglering och social normutveckling inom området. Vidare spekulerar vi att sociala normer kan ha en stor påverkan på regleringsprocessen.

## **Abstract**

**Title:** Audit independence in an environment of change

**Seminar date:** 180531

**Course:** FEKH69, Bachelor thesis, Business Administration, 15 credits (UPC)

**Authors:** Andersen Toledo, Christofer., Elfving, Alexander & Hall, Fredrik

**Advisor:** Jonnergård, Karin

**Key words:** Auditor independence, disciplinary rulings, social norms, legal norms, regulation

**Purpose:** The purpose of this essay is to investigate whether there has been any change of the rules and social norms concerning the auditors independence and whether these changes has affected the independence problems in the Swedish Inspectorate of Auditors disciplinary rulings.

**Methodology:** The study is based on qualitative research strategy with an element of quantitative research strategy. The collection of data consisted of disciplinary rulings from the Swedish Inspectorate of Auditors within auditor independence between 1996-2017.

**Theoretical perspectives:** The authors uses regulation theory, norm theory and previous research within the subject. From the formal and substantive theory of rules and social norms, collected empirical material has been analyzed using our own theory model.

**Empirical foundation:** In this chapter all of the disciplinary rulings from the Swedish Inspectorate of Auditors concerning auditor independence between year 1996-2017 are presented. These has later been categorized in to different categories and then presented in charts and tables.

**Conclusions:** The share of independence cases in relation to total cases reduced from year 2003 to 2017 which we believe can be caused by the combination of regulation and social norm development within the area. Further we speculate that social norms have a big impact on the regulation process.



## **Förkortningar**

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Big 4	De fyra största internationella revisionsbyråerna (PwC, KPMG, Deloitte, EY)
EC	Europeiska kommissionen
EG	Europeiska gemenskapen
FAR	Branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter m.fl
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
RevL	Revisorslag (2001:883)
RI	Revisorsinspektionen (tidigare Revisorsnämnden)
RN	Revisorsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion .....	3
1.3 Problemformulering.....	4
1.4 Syfte.....	5
1.5 Avgränsning och argumentation.....	5
<b>2. Varför reglera? .....</b>	<b>6</b>
2.1 Syftet med reglering .....	6
2.2 Olika marknadsmisslyckanden.....	7
2.3 Teorier och andra förklaringar kring reglering.....	9
2.3.1 Public Interest Theories.....	9
2.3.2 Interest Group Theories.....	10
2.3.3 Självreglering .....	11
2.3.4 Capture Theories.....	11
2.3.5 Power of Ideas .....	12
2.4 Normteori .....	13
2.5 Enforcement cycle.....	15
2.6 Sociala- och legala normers uttryck i enforcement.....	18
<b>3. Metod.....</b>	<b>19</b>
3.1 Teoretisk utgångspunkt.....	19
3.1.1 Forskningsstrategi.....	19
3.1.2 Forskningsansats.....	20
3.2 Tillvägagångsätt.....	20
3.2.1 Informationsinsamling .....	20
3.2.2 Datainsamling och analys av disciplinärenden .....	21
3.3 Trovärdighetsdiskussion.....	27
3.3.1 Metodkritik.....	27
3.3.2 Källkritik .....	28
3.3.3 Om möjlighet att dra slutsatser i vårt material .....	28
<b>4. Tidigare forskning om revisorns oberoende och gällande rätt.....</b>	<b>29</b>
4.1 Tidigare generell forskning .....	29
4.1.1 Regelbaserat framför en principiell syn på oberoendet .....	29
4.1.2 Kritiskt perspektiv.....	30
4.2 Oberoendet och gällande rätt.....	30
4.3 Disciplinering .....	41
4.3.1 Hur disciplineras oberoendet?.....	41
4.3.2 Tidigare forskning gällande disciplinering av oberoendet.....	42
4.4. Regelförändringar och regleringsprocesser gällande oberoendet.....	44
4.5. Sociala normförändringar gällande oberoendet.....	47

4.6 <i>Analysmodell</i> .....	50
4.7 <i>Sammanställning förändringar</i> .....	51
<b>5. Empiri</b> .....	<b>54</b>
<b>6. Analys</b> .....	<b>63</b>
6.1 <i>Sociala normer</i> .....	63
6.2 <i>Regler</i> .....	68
<b>7. Slutsats</b> .....	<b>72</b>
<b>8. Framtida forskning</b> .....	<b>74</b>
<b>Källor:</b> .....	<b>75</b>
<b>Bilagor:</b> .....	<b>83</b>

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

*”The directors of such [joint-stock] companies, however, being the managers rather of other people's money than of their own, it cannot well be expected, that they should watch over it with the same anxious vigilance with which the partners in a private copartnery frequently watch over their own.” (Smith, 1937, s.700)*

Citatet är myntat 1776 av den välkända ekonomen Adam Smith och beskriver en intressekonflikt mellan bolagets ledningen och dess ägare (Bergström och Samuelsson, 2012). Aktieägarna har ett starkt intresse i att bolagets ledning använder det förtroende de tilldelats att förvalta ägarnas kapital med förnuft. Ledningen har vanligtvis ett informationsövertag gentemot ägarna gällande bolagets angelägenheter och skötsel. Detta övertag benämns oftast som informationsasymmetrier. Hur ska skall ägarna kunna säkerhetsställa att bolagsledningen inte använder detta övertag till att gynna sig själva istället för att ha bolagets bästa i åtanke? Detta är ett följdproblem som kan uppstå utifrån nämnda informationsasymmetrier, och benämns vanligtvis som *moral hazard*. Problematiken är även välkänd inom den så kallade agentteorin. Där agenten skall arbeta för principalens intressen men där agentens egenintresse riskerar att överskugga eller komma i konflikt med principalens intressen (Bergström och Samuelsson, 2012).

En av revisorns viktigaste uppgifter är att minska denna problematik genom att som en oberoende granskare försäkra att den information som bolagets ledning förmedlar till ägarna ger en rättvisande bild av företaget. Vidare skall revisorn granska företagsledningens förvaltning av bolaget och aktieägarnas satsade kapital. Revisorn är därmed en möjlighet till insyn i bolaget samt en försäkran för att allt är som det ska. Detta är framförallt aktuellt då ägandet är tydligt skilt från bolagets ledning vilket är normen för börsbolag och andra större företag idag (Moberg, Valentin och Åkersten, 2014).

Det finns dock flera andra intressenter än ägarna som även de har ett intresse för revisorns granskning och försäkran. Leverantörer, kunder, anställda, kreditgivare och andra som har direkta mellanhavanden med ett bolag är beroende av korrekt information om bolagets

tillstånd. Staten och i synnerhet Skatteverket är i högsta grad beroende av att den redovisning som kommer ifrån bolagen är korrekt (Moberg et al. 2014). Därmed fyller revisorn och revisionen en central funktion i alla slags bolag och organisationer, allt från små ägarledda företag till de största börsnoterade bolagen.

Revision kan förklaras från 9 kap 3§ ABL där det står att "*Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning*". Syftet med revisionen är att säkerställa att den ekonomiska informationen som lämnas av företaget ger en rättvisande bild av företaget vilket är av centralt intresse för företagets olika intressenter och även en grundförutsättning för ett fungerande näringslivsklimat (Moberg et al. 2014). Det är revisorn som utför revisionen och ska enligt 19-20 §§ RevL iakttä god revisorssed samt utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstagande. Benämningen oberoende som används frekvent och är en hörnsten i revisorsyrket, är synonymt med begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet som numera står i RevL (SOU 1999:43).

Det disciplinära systemet som råder gällande god revisorssed vilket innefattar revisorns oberoende utgår initialt från ovan nämnd ramlagstiftning och sedermera kompletteras med ramverk utifrån branschstandarder, rekommendationer och övriga uttalanden från FAR, som är Sveriges branschorganisation för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister (far.se).

Den instans som därefter har som uppdrag från regeringen, att utifrån samhällets och näringslivets behov, säkerställa kvalificerade revisorer och även ansvara för tillsyn över revisorerna är RI (revisorsinspektionen.se). Med andra ord har RI ansvaret att disciplinera revisorer vars agerande inte motsvarat rådande lagstiftning och ramverk. Tillsynen innefattar disciplinärenden, som är utredningar, där de eventuella disciplinära åtgärderna i form av erinran, varning eller indragen auktorisation, beslutas av tillsynsnämnden som är RI:s särskilda beslutsorgan.

## 1.2 Problemdiskussion

2016 avslöjade media att SCA:s revisorer hade medverkat på ett antal jaktresor tillsammans med bolagets ledning. Aktiviteter som inte ansågs förenligt med revisorns möjlighet till att utföra sitt uppdrag med opartiskhet. Revisorerna fälldes av RI:s tillsynsnämnd och tilldelades en varning (Isacson, 2016). Fallet med HQ-Bank är ett till, där integriteten hos företagets ansvarige revisor, kraftigt ifrågasattes av finansinspektionen (Almgren, 2010).

Ytterligare en revisionsskandal som skedde runt 2000-talet, dock denna gång i USA, är Enronskandalen som är en utav de största företagsskandalerna de senaste århundraden. En av huvudfaktorerna till att Enron, som var ett energibolag och ett av de högst värderade bolagen på Wall Street, kunde krascha var de korrupta revisorerna på Arthur Andersen, revisionsbyrån som hade Enronkoncernen som deras näst största klient i USA och som efter skandalen gick i konkurs. Revisionsbyrån och Enron hade under åren vuxit ihop, där Arthur Andersen i praktiken tagit över flera ekonomifunktioner och även jobbade som konsulter till företaget inom flertalet områden. Det var Arthur Andersen som granskade bolaget, signerade årsboksluten och även bistod med bolagets redovisning (Dagens Industri, 2002). Detta är ett fåtal av de revisionsskandaler som uppkommit den senare tiden och belyser ett ständigt återkommande diskussionsämne gällande problematiken kring revisorns oberoende.

Revisionsbranschen och revisorerna har under 2000-talet tvingat anpassa sig till en rad nya regler som används som svar på problematiken kring revisorns förmåga att agera oberoende. 2001 infördes en ny revisorslag där stort fokus låg på att stärka regleringen kring revisorns oberoende. I efterdyningarna av finanskrisen 2007/2008 diskuterades det flitigt inom EU om revisorernas roll i samband med finanskrisen. Dessa diskussioner resulterade i att EU-parlamentet 2014 beslutade om nya regler inom redovisning och revision, det så kallade revisionspaketet, vars syfte bland annat var att stärka revisorns oberoende vilket sedermera implementerades i svensk lagstiftning sommaren 2016 (Svensson och Brännström, 2016).

De nya reglerna och åtgärderna var delvis till följd av stora inträffade händelser som företagsskandaler och finansiella kriser, där revisorns förmåga till oberoende har kraftigt ifrågasatts. Trots ökade regleringar under 2000-talet och ständiga diskussioner kring vikten av att revisorns oberoende, kvarstår bevisligen diskussionerna kring revisorns oberoende. Det

som tycks saknas i diskussionen kring revisorns oberoende och varför problematiken kvarstår är en mer grundläggande och strukturell förklaring till vilka faktorer som påverkar revisorns förmåga att agera oberoende i sin granskning. Den enskilde revisorn och revisionsbyråerna har förvisso uttryckliga regler att följa, som ska hindra att nämnda agerar på ett sådant sätt att oberoendet hotas. Därmed är regleringar i form av lagstiftning, professionsrekommendationer, och annan uttrycklig reglering en av de faktorer vars förändring kan påverka revisorns oberoende. Men vi ser även att det rimligtvis finns andra påverkansfaktorer förutom dessa uttryckliga regler som kan få en stor inverkan på förmågan till att handla med oberoende.

Dessa andra faktorer har vi valt att benämna som sociala normer vilket kan förklaras som gemensamma standarder bland en grupp människor angående vad som är socialt accepterat handlande ([oxfordreference.com](http://oxfordreference.com)), och kan påverkas av bland annat branschförändringar, samhällliga normförskjutningar eller mediadiskussioner i form av exempelvis tidigare nämnda revisionsskandaler. Det finns därmed ett intresse att undersöka hur de huvudsakliga faktorerna regler och sociala normer har förändrats kring revisorns oberoende och revisorns förmåga till att agera med oberoende i sin granskning.

### **1.3 Problemformulering**

Utifrån problemdiskussionen har ett flertal problemområden framkommit. Huvudproblemen som uppsatsen har tänkt behandla är följande.

1. Har det skett förändringar av regler och sociala normer gällande revisorns oberoende?
2. Avspeglas förändringar mellan 1996-2017 kring typen av oberoendeproblematik i RI:s disciplinärenden?
3. Vilken relation har regelförändringar och social normutveckling till eventuella förändringar och synen kring oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden?

## 1.4 Syfte

Uppsatsens syfte är att undersöka om det har skett förändringar av de regler och sociala normer gällande revisorns oberoende samt huruvida dessa förändringar påverkat oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden. Detta kommer att göras med grund utifrån reglerings- och normteori samt tidigare forskning inom ämnet. På detta sättet hoppas vi bidra till kunskapen om relationen mellan regelförändringar och social normutveckling.

## 1.5 Avgränsning och argumentation

Vi har valt att avgränsa oss till att endast undersöka revisorns oberoende i Sverige. Dels för att det inte finns mycket tidigare forskning kring ämnet i Sverige men även för att vi har tillgång till RI:s disciplinärenden. Att vi väljer att kolla på årtalen 1996 till 2017 beror på att RN (numera RI) bildades 1 juli 1995 (revisorsinspektionen.se). Därmed tar vi inte med årtalen 1995 eller 2018 eftersom de inte är fullständiga år.

Revisorns oberoende valde vi eftersom att vi tycker det är ett ständigt aktuellt och vida omdiskuterat ämne inom såväl revision som samhället i stort. Att förändringen av revisorns förmåga att agera oberoende är intressant för oss har att göra med de stora förändringarna som skett kring revisorns oberoende på grund av exempelvis revisionsskandaler som fått stort utrymme i media samt inträdet i EU.



## 2. Varför reglera?

### 2.1 Syftet med reglering

Uttrycket reglering är ett vida använt uttryck i legala såväl som i icke-legala sammanhang. Samhällets grundläggande regler omfattas inte bara av formell lagstiftning utan även av sociala normer som kan påverka samt styra företag och människors beteenden (Tillväxtanalys, 2012).

Det finns flera olika motiv gällande statens legala regleringar, dock så kan flertalet av regleringarna motiveras som åtgärder för att motverka så kallade marknadsmisslyckanden. Med marknadsmisslyckanden menas enligt Baldwin, Cave och Lodge (2012) att marknaden, av olika anledningar misslyckas att producera det beteende eller resultat som allmänheten förväntar sig. Detta gör att det samhällsekonomiska utfallet inte blir effektivt och att en reglering av ett marknadsmisslyckande kan leda till bättre effektivitet vilket genererar högre vinster i välfärden (Tillväxtanalys, 2012). Regleringar motiveras inte endast via effektivitetsmål utan även utifrån sociala eller fördelningspolitiska mål och det är vanligt att syftet med en reglering är en kombination av ovan nämnda mål. Då det finns flertalet olika teorier gällande generella marknadsmisslyckande, har vi valt att behandla de två som anses mest relevanta för uppsatsens ämne.

Som nämnts i inledningen av denna uppsats är det revisorns uppgift att bland annat minska informationsasymmetrin mellan företaget och dess intressenter. Därav har lagstiftaren lagstiftat om att vissa typer av bolag måste ha en revisor som granskar företagets finansiella information som kommuniceras ut till intressenterna, men även företagsledningens skötsel av bolaget. För att denna funktion skall fungera krävs det att revisorn är oberoende i sin granskning. Problematiken kring revisorns förmåga att vara oberoende kan i sig betraktas som ett marknadsmisslyckande i marknaden för revision. Revisorn skall förhålla sig opartisk och självständig till sina klienter samtidigt som revisorn och revisionsbyråerna i högsta grad är beroende av att klienten väljer just revisorn eller revisionsbyrån i fråga. Marknaden för revision är privat och konkurrensutsatt samt revisorn och revisionsbyråerna är vinstdrivande verksamheter vars primära syfte är som vilket annat bolag som helst, att generera vinst till

ägarna. Att det uppstår en problematik kring revisorns möjlighet att förhålla sig oberoende till klienterna är därmed naturligt.

Andra granskare vars oberoende i allra högsta grad avgörande är i mångt och mycket inte drivna av ett vinstintresse. Statliga granskningsfunktioner som bland annat Skatteverket, Bolagsverket, och Finansinspektionen kan tänkas fylla en liknande funktion som revisorn, att granska och skydda viktiga intressenters intressen i affärs- och näringslivet. De är dock inte beroende av en ekonomisk relation mellan granskare och den part som blir granskad. Det har således varit nödvändigt att försöka angripa detta marknadsmisslyckande med särskilda regler gällande revisorns oberoende.

## 2.2 Olika marknadsmisslyckanden

### **Informationsasymmetrier och agent principal teorin**

Baldwin et al. (2012) beskriver att en förutsättning för att en konkurrerande marknad ska fungera på ett bra sätt är att konsumenterna är tillräckligt informerade om produkterna/service, så att de kan jämföra och utvärdera konkurrerande produkter/service. När kunder och producenter har olika information kring den produkt eller service de ska byta med varandra uppkommer informationsasymmetri vilket kan leda till ett marknadsmisslyckande. Det finns flera olika typer av informationsasymmetrier som kan leda till marknadsmisslyckanden som i sin tur kan resultera till regleringar som gör informationen mer tillgänglig, korrekt och transparent i syfte att skydda konsumenter från informationsasymmetri och även verka för en effektiv konkurrerande marknad.

Agent-principal teorin är vanligt förekommande när man diskuterar behovet av revision. Grunderna i agent-principal teorin är att det finns ett kontrakt mellan agenten och principalen, där agenten ska utföra ett visst åtagande i principalens intressen.

Inom bolagsvärden kommer detta till uttryck där ägandet av ett företag är skilt från förvaltningen av bolaget av praktiska skäl, med andra ord är ägarna principaler och ledningen agenter. Problematiken uppstår då agenten sätter sina egna intressen framför principalens. Detta fenomen benämns även som *moral hazard* vilket framförallt är möjligt på grund av att

ägarna i större företag saknar full insyn i bolagets förvaltning, och därmed råder det informationsasymmetrier mellan parterna (Diamant, 2004).

*Moral hazard* kan förutom ett rent egenintresse komma till uttryck genom att en individ eller institution av olika anledningar är mer riskbenägen än vad som anses optimalt. Detta följer av att konsekvenserna och kostnaderna av detta överdrivna risktagande vid ett misslyckande, inte är tillräckligt höga. Den risktagande parten är försäkrad i generell mening mot negativa konsekvenser. Cunningham (2006) beskriver just detta fenomen som en av orsakerna till varför de största revisionsbyråerna om och om igen tar allt för stora risker vilket har resulterat i skandaler, stämningar och åtal. De största revisionsbyråerna anses av många, däribland staten, vara för stora för att misslyckas och detta skapar en form av försäkran som leder till för stort risktagande.

Utifrån den generella agent-principal teorin torde revisorn kunna betraktas som en agent som utför ett uppdrag och skall agera i principalens intresse. Staten, ägarna och en rad andra intressenter förlitar sig på att revisorn agerar i deras intresse. En av revisorns främsta uppgifter och hörnstenen för att kunna ta tillvara på sina principals intresse är förmågan till att vara oberoende. Denna förmåga kan dock störas av *moral hazard* där revisorn har incitament att agera för sitt egenintresse vilket kan krocka med många av sina principals intressen. Vidare att revisorn eller revisionsbyråerna i sin revision eller verksamhet väljer att ta allt för stora risker som inte är förenligt med rollen som en oberoende granskare, och att kostnaden för dessa risker förmodligen inte är tillräckliga för att avskräcka handlingar som strider mot oberoendet.

### **Kollektiva nyttigheter**

Det typiska fallet av en kollektiv nyttighet är när marginalkostnaden för att förse ytterligare en konsument med nytta är noll samt när ingen är exkluderad från att ta del av fördelarna från nyttigheten. Exempel på sådana kollektiva nyttigheter är bland annat det nationella försvaret, infrastruktur och sjukvård. Det kan dock bli väldigt kostsamt för de som betalar för sådan service, att försöka förhindra de som inte betalar (så kallade *free-riders*), fortfarande får ta del av nyttan. Detta resulterar i att ett marknadsmisslyckande bör uppkomma för att uppmuntra produktionen av kollektiva nyttigheter och att lagstiftning måste användas för att komma åt problematiken med *free-riders* i form av skatter (Batina och Ichori, 2005).

Då näringslivet är en vital del ur ett samhällsekonomiskt perspektiv och för Sverige specifikt då vi är helt beroende av export (scb.se), fyller revision och därigenom revisorer en stor roll i syfte att få ett rättvist och hälsosamt nationellt- och internationellt näringslivsklimat. Svenskt Näringsliv menar, för att öka företagens konkurrenskraft, krävs en väl fungerande arbetsmarknad (svensknäringsliv.se). Revision kan därav indirekt ses som en kollektiv nytta då det är en förutsättning för ett fungerande, transparent och konkurrenskraftigt näringslivsklimat. Dock så handlar det inte om ett marknadsmisslyckande i sig, då marknaden uppnår konkurrens.

## **2.3 Teorier och andra förklaringar kring reglering**

Då en central del av uppsatsen berör förändringar av regler gällande revisorns oberoende är det relevant att utgå från generella regleringsteorier och andra förklaringar kring reglering, för att beskriva hur regleringar uppstår och utvecklas. Detta för att sedermera koppla till revisorns oberoende. Inledningsvis kan teorierna om reglering kategoriseras som antingen positiva eller normativa. Med positiv teori ligger fokus på nuvarande reglering och de konsekvenser som uppkommer av dessa regleringar medan den normativa teorin fokuserar på vilka regleringar som skulle vara de mest effektiva. Oavsett positiv eller normativ, har de vanligaste teorierna för att beskriva hur reglering uppstår och utvecklas, sin ansats utifrån regleringens intresser. De regleringsteorier och andra förklaringar kring reglering som kan knytas an till uppsatsen syfte är följande.

### **2.3.1 Public Interest Theories**

Levine och Forrence (1990) menar att utgångspunkten gällande public interest theories är att regleringar utgår från att tjäna allmänhetens intressen framför en individs-, grups- eller sektors intressen. Allmänhetens intressen kan enligt Den Hertog (2000) ytterligare beskrivas som den bästa möjliga allokeringen av de knappa resurserna för individuella- och kollektiva nyttigheter, där en metod för att åstadkomma denna effektivitet är via statliga regleringar. Dessa regleringar baseras enligt Baldwin et al. (2012) av någon form av objektiva standarder eller opartisk expertis och har liten påverkan av olika institutioners påtryckningar. Ett av de stora problemen med denna teori är svårigheten att identifiera det allmänna intresset vilket kan leda till konflikter och delade meningar. Kritik har även framkommit om bristen av

förståelse för den politiska aspekten och på uppskattning för att kunskap alltid ifrågasätts och därigenom utvecklas. Vissa menar även på att regleringar gjorda för allmänhetens intresse ofta misslyckas med dess syfte och att man måste börja ta lärdom från dessa misstag för att kunna få en bättre regleringsprocess (Sunstein, 1990).

### 2.3.2 Interest Group Theories

Till motsats mot att regleringar drivs av allmänhetens intresse har en annan teori framkommit som menar att regleringar drivs av olika intressegrupper. Sammantaget blir regleringen en överenskommelse mellan olika intressentgrupper och staten. Denna teori inrymmer även den så kallade *economic theory of regulation* vilket baseras på antagandet att varje aktör under en regleringsprocess värnar om sitt egenintresse (Baldwin et al. 2012).

Stigler (1971) menar att reglering i huvudsak är pådriven av industrin i syfte att primärt gynna dem själva, vilket exempelvis kan utmynna i subventioner för involverade branscher eller förbud mot inträde för branschens eventuella konkurrenter. Detta innebär givetvis att politiska påtryckningar äger rum från dessa intressegrupper i syfte att få sina regleringar utförda och gynna sina egna intressen. Dessa påtryckningar är lättare att göra som intressegrupp än som individ eftersom det är både tidskrävande och kostsamt. Gällande politik antar Peltzman (1976) att politiker väljer deras regleringspolicy för att maximera sitt politiska stöd vilket sannolikt inte leder till reglering som endast gynnar industrin. Peltzman (1976) menar vidare att det huvudsakliga problemet gällande reglering är att få den effektiv, så att både väljarstödet kvarstår och berörd intressegrupp gynnas. Deegan och Unerman (2011) belyser teorin och ger exempel på olika intressegrupper inom redovisningsbranschen som genom lobbying och annan påtryckning lyckats påverka viktiga reglerare, både branschorganisationer inom redovisningsvärlden som IASB men även på EU-nivå, där riktade insatser från starka aktörer har påverkat regleringsprocesserna till deras fördelar. Under hela regleringsprocessen för det så kallade revisionspaketet som infördes på EU-nivå bedrev *big 4* en stark lobbying för att påverka lagstiftarna. I en artikel i tidningen Balans beskriver EU-parlamentarikern Cicilia Wikström, lobbyverksamheten som *the big 4* bedriver, som omfattande och aggressiv (Lennartsson, 2014).

### **2.3.3 Självregering**

Baldwin et al. (2012) förklarar att självreglering förekommer då en grupp av individer eller organisationer har kontroll över de regler som styr gruppen eller individernas beteende. Detta kan ske i rent privata sammanhang då företag eller olika branscher väljer att följa vissa regler och sociala normer. Men det kan även ske genom att staten medvetet släpper regeringsmakten till olika privata aktörer och organisationer. Staten kan mer eller mindre övervaka denna typ av självregleringen genom olika typer av övervakningsinsatser. Således kan självreglering ta form av icke formell karaktär där privata aktörer väljer att upprätta och följa vissa sociala normer och regler. Men även genom att självregleringen får formellt bindande verkan då staten ger ett visst erkännande åt regleringsprocessen. Anledning till att tillåta sådan formell självreglering är dels av kunskapsmässiga aspekter då reglerarna har kännedom om de speciella förutsättningar som råder exempelvis inom en viss bransch, men även av effektiva och kostnadsmässiga skäl. Kritiken mot självreglering är risken för att särintressen hos individer eller organisationer som har ett inflytande i regleringsprocesser tar plats, på bekostnad av andra viktiga intressen. Stiglitz (2009) beskriver hur en övertro på självreglering inom den finansiella marknaden var en bidragande orsak till att finanskrisen 2007/2008 blev ett faktum.

Inom revisionsprofessionen är inslaget av självreglering tämligen stort. Många lagar är konstruerade i form av ramlagstiftningar och tanken är att de skall fyllas ut av rekommendationer och standarder. Dessa är oftast utgivna av olika privata branschorganisationer. I Sverige har FAR ett stort inflytande och där standarderna, som oftast är internationella och framtagna av IFAC och IAASB, i mångt och mycket ligger till grund för vad som anses utgöra god revisors- och revisionssed.

### **2.3.4 Capture Theories**

Stiglitz (2009) beskriver capture theory som en allt för återkommande orsak till regleringsmisslyckande av statlig reglering. Det finns oftast bristande inflytande och representation i regleringsprocessen av de parter som de facto skall skyddas av regleringen. De parter som skall regleras har snarare allt för oftast ett för stort inflytande och reglerarna fångas av de som skall bli reglerade, därav namnet capture theory. Deegan och Unerman (2011) beskriver att initiativet och utgångspunkten är precis som i public interest theories att skydda det allmänna intresset. Det är dock problematiskt för staten att stå emot de intressen

som finns hos de som träffas av regleringen. Dessa intressenter har oftast stora resurser och inflytande att påverka regleringsprocessen vilket underminerar reglerarens möjlighet till agera självständigt.

Inom revisionsbranschen kan teorierna om capture theory framförallt appliceras på faktumet, som tidigare nämnts, att regleringsstrukturen i branschen i mångt och mycket bygger på självreglering. Vidare finns det ett fåtal starka aktörer med stora ekonomiska resurser att kunna bedriva lobbying och påverka lagstiftarna i riktning mot deras egna intressen. Dessa aktörer besitter även stora kunskaper inom sina områden vilket torde leda till att de får stort inflytande över regleringsprocesserna, framförallt då dessa är uppbyggda kring självreglering, med branschorganisationer som ledande aktörer.

### **2.3.5 Power of Ideas**

Påverkan på regleringen kan även göras via idéer, ideologier och övertygelser förklarar Baldwin et al. (2012) och delar upp dessa i tre olika delar. Första delen menar att ideologiska förändringar kan skapa påtryckningar på regleringar vilket belyser vikten av ett fungerande politisk klimat och en bred kunskapsbas när man formar regleringar. Andra delen syftar på att regleringen även påverkas av den stora mängd kunskap och globala informationsflöde som cirkulerar kring ämnet reglering vilket kan konkretiseras av att de kulturella skillnaderna världen över påverkar olika regleringsteorier som i sin tur kan påverka regleringen.

Den tredje delen handlar om att regleringen även påverkas av samhälleliga konversationer och diskussioner kring ämnet. Black (2002) menar att regleringskonversationer, som är kommunikationen mellan regleraren, dom som regleras samt övriga inblandade i regleringsprocessen, är en viktig del av de flesta regleringssystem. Vidare menar Black (2002) att regleringar inte kan anses som centraliserade av staten utan istället ska ses som decentraliserade och utspridda i samhället och belysa behovet att därav öka den samhälleliga förståelsen kring regleringar och dess syfte.

Sammantaget kan dessa typer av påverkansfaktorer som innefattar idéer, ideologier och övertygelser förekomma i samtliga tidigare nämnda regleringsteorier. I capture theory kan det exempelvis handla om att revisionsbyråerna i *big 4* utnyttjar sin överlägsna kunskap och sin möjlighet till konversation inom området revision i syfte att få igenom den typ av reglering som gynnar dom bäst. Då Black (2002) belyser hur viktigt regleringskonversationer är för de

flesta regleringssystem, ligger det revisionsbyråernas intresse att se till den samhälleliga förståelsen kring reglering och dess syfte gällande revision inte ökar. Detta så att *big 4* kan bibehålla sin överlägsna kunskap och möjlighet till konversation inom revision och därigenom försöka få igenom lämpliga regleringar.

## 2.4 Normteori

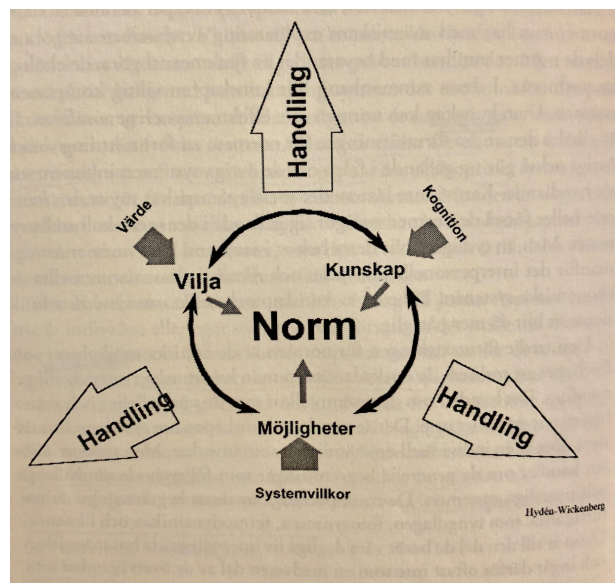
Hydén (2002) menar att normer sammantaget direkt- eller indirekt innefattar handlingsanvisningar som varierar utifrån olika situationer. Dessa normer sammanfattar våra egna och andras beteenden som bildar sociala handlingsystem som är beroende av det system de tillhör. Exempel på sådana system är politiska-, ekonomiska- och sociala system. Normer har för dessa handlingsystem, olika stor roll i systemets uppbyggnad och avtryck. För att kunna analysera rättsregler bör man enligt Hydén (2002) gå utanför rätten och istället se på vad som kännetecknar regler samt dess innebörd och funktion i allmänhet. Det är därav viktigt med god kunskap om sambandet mellan norm och rättsregel. Vidare anser Hydén (2002) att rättsregler *de facto* är normer som tilldelats statusen rättsregel och att statlig tvångsmakt via denna uppgradering tilldelats ansvaret att upprätthålla normen. En analys av en rättsregel torde därav fokusera på normens ursprungliga påverkansfaktorer.

En norm kan förklaras med hjälp av den så kallade normmodellen, som utgår från normens tre förutsättningar som är vilja, kunskap och möjlighet. Förutsättningen vilja innefattar individens innehållande värderingar samt drivkraften för sitt handlande. Drivkraften bottenar i en motivation vars ursprung kan variera från individens egna samvete, etik och moral till yttre faktorer som bland annat ideologier och politik.

Gällande förutsättningen kunskap är denna beroende av individens egna världsbild vilket kan särskiljas ifråga om bland annat kön, utbildning, samhällsposition och makt. Kunskap bygger på erfarenhet, kompetens, tradition och utvecklingen av kunskap förutsätter kommunikation i någon form vilket kan ske på många olika sätt, alltifrån personliga samtal och massmedia till skönlitteratur och kulturella uttryck.



Normens tredje och sista förutsättning är de faktiska möjligheter som finns, att med hjälp av den kunskap och vilja som tidigare nämnts, uppnå önskat utfall. Dessa möjligheter bygger dels på naturliga begränsningar samt på mer samhällliga begränsningar. Gällande de samhällliga begränsningarna kan det handla om socio-kulturella-, ekonomiska-, tekniska- och politiska begränsningar av möjligheten till önskat utfall. Sammantaget är det delarna vilja, kunskap och möjlighet hos normen som är med och påverkar utfallet i form av handling och att normmodellen kan användas som ett användbart instrument för att kunna analysera samhällets konflikter och påfrestningar samt även utifrån en samhällsförändring kunna påvisa underliggande normförändringar.



*Normmodellen (Hydén, 2002)*

I grova drag kan man skilja på sociala normer och legala normer. Legala normer innefattar de skrivna lagarna som benämns som hard laws, samt de regler som inte är direkt legalt bindande, så kallade soft laws. Exempel på soft laws är professionsrekommendationer och standarder. Gemensamt för dessa så kallade legala normer är att de är formaliserade genom ett politiskt system och upprätthålls genom sanktioner och legala påföljder. Sociala normer kan betraktas som det som inte går att sortera in under legala normer (Baier, 2013). Therborn (1993) anser att det finns tre faktorer som förklarar uppkomsten av sociala normer, vilka är aktörernas socialisation, den rådande sociala handlingsmiljö samt handlingsituationens placering och att dessa faktorer sammantaget är beroende av det mänskliga samspelet.

Som tidigare nämnt är syftet med normer och därmed även med legala normer att påverka beteende och handlande i en önskvärd riktning. Hur väl detta syfte uppnås benämns som den legala effektiviteten. Här är det viktigt att skilja på om de legala normerna förvisso resulterar i legala påföljder det vill säga utdömandet av olika sanktioner, eller om det de facto förändrar ett socialt beteenden i grunden. Sociala normer är vidare en av grunderna för skapandet av de legala normerna och dess innehåll. Olika intressenter kommer genom olika påverkansprocesser att trycka på vilka sociala normer som skall översättas till legala normer i syfte att förstärka dess påverkan gällande vissa handlingar (Baier, 2013). Black (2002) belyser de sociala krafternas påverkan och menar att en reglering kan ske utifrån vad hon kallar *social forces* vilket innefattar normer, institutioner, språk, kognitiva ramverk och kultur.

Om man sammantaget ser till legal normer i förhållande till revision kan detta tydligt exemplifieras via de existerande ramlagarna som kan kategoriseras som hard law vilket sedermera kompletteras med professionsrekommendationer och standarder som kan kategoriseras som soft law. Gällande revision och de sociala normerna innefattar detta bland annat revisionsbranschens pågående förändring mot en alltmer rådgivande verksamhet. Även de facto att flertalet revisionsskandaler fått stor uppmärksamhet i media samt samhällets ständigt ökade krav på transparens är saker som kan påverka de sociala normer gällande revision och revisorsyrket.

## **2.5 Enforcement cycle**

Innan en reglering används och appliceras i verkligheten ställs regleraren inför ett antal utmaningar och uppgifter som måste utföras. För att förklara denna verkställighetsprocess används ett ramverk som kallas DREAM, vilket sammanfattar och kategoriserar reglerarens utmaningar i följande fem steg. Detecting (upptäcka), Responding (reagera), Enforcing (verkställa), Assessing (bedöma), Modifying (ändra) (Baldwin et al. 2012).

### **1. Upptäcka**

Detta steg handlar om att upptäcka oönskade beteenden vilket kan innebära svårigheter då antalet personer som berörs av en reglering kan vara extremt många. Detta betyder i realiteten

att endast en bråkdel av de önskade beteendena beaktas, exempelvis via visselblåsare och tips från allmänheten, vilket resulterar i ett agerande som inte motsvarar målbilden. Dock är det praktiskt ogenomförbart och ett resursslöseri att försöka upptäcka alla oönskade beteenden. Sparrow (2000) menar att regleraren bör i första hand skaffa sig tydliga uppfattningar om vilka mål de har med regleringen för att sedermera bryta ner dessa till lämpliga delmål vilket gör detta lättare att hantera och angripa dessa delmål.

Därefter är det viktigt att regleraren kan identifiera olika nivåer och mönster av kongruens, vilket kan vara väldigt svårt då många samhällen är under ständig förändring. Till sist belyser Sparrow (2000) även vikten av att veta gapet mellan regel och mål vilket kan, vid alltför stort gap, resultera i ökad tendens att undvika reglerna.

## **2. Reagera**

Nästa steg handlar om att reagera på det som upptäckts i förra steget genom att utveckla lämpliga policys, regler och hjälpmedel. Dessa policys, regler och hjälpmedel kan komma att påverka verkställigheten samt vilka mål som uppnås. Baldwin et al. (2012) påpekar att alla regler inte blir framgångsrika och nämner flertalet exempel varför en regel kan misslyckas, vilket kan vara för att regeln bland annat är för lång och komplex, för vag eller motverkar ett önskvärt beteende. Vidare menar Baldwin et al. (2012) att olika typer av strategier för att verkställa en reglering behöver olika typer av regler och att noga utformade strategier och regler därav ökar chansen att regleringen verkställs.

Även om reglerarna är överens om vilka regler som behöver implementeras betyder inte det att de önskade målen är uppnådda, vilket kan förklaras av två anledningar.

Dels så kan de handla om att de som regleras undviker regeln genom att kringgå omfattningen av regeln men ändå bryter mot dess intentioner. Ett gensvar på detta kan vara att med hjälp av vidsträckt formulerade- och generella regler som är svårare att kringgå, stärka upp de mer detaljerade reglerna. Den andra anledningen att önskat mål ej uppnås är att dåligt formulerade regler tenderar att ha antingen ett stort eller för litet omfång vilket kan göra att önskat beteende inte motverkas.

## **3. Verkställa**

Det tredje steget är att applicera dessa policys, regler och hjälpmedel i verkligheten och Hawkings (1984) menar att tillsynsmyndigheterna inte bara använder sig av formella

tillämpningar och åtal utan även använder sig av mer informella åtgärder i form av bland annat rådgivning, förhandling och utbildning. Det finns olika strategier när det gäller att applicera dessa regler, policys och hjälpmedel vilket Reiss (1984) huvudsakligen delar in i samtyckliga- och avskräckande strategier. I samtyckliga strategier lägger man vikten på användningen av åtgärder som undviker åtal medan de avskräckande strategierna fokuserar på det motsatta, vilket betyder att de är straffrättsliga och lägger vikten på åtal för att minska överträdelser i framtiden. Trots de tydliga skiljaktigheterna som råder strategierna emellan menar Ayres och Braithwaite (1995) att knepet för en framgångsrik reglering är att åstadkomma ett samspel mellan straff och övertygelse.

#### **4. Bedöma**

Därefter är nästa steg att utvärdera hur väl den nya regleringen tillämpats samt beräkna hur mycket av det agerande man vill motverka som undkommer åtgärder. Detta innefattar en ständig utvecklingsprocess av nya hjälpmedel och strategier för att täppa till uppkomna hålrum som utnyttjas. Den ständiga utvecklingen genom kontinuerlig utvärdering är en central del i utvecklingen av regleringspolitiken. Svårigheter gällande bedömningen kan vara att införskaffa mätbar och relevant statistik vilket kan leda till att felaktiga åtgärder implementeras (Baldwin et al. 2012).

#### **5. Ändra**

Sista steget är att ändra och justera på åtgärder och strategier baserat på det som framkommit från utvärderingen i det tidigare steget. Detta steg betyder inte att man måste göra en förändring, utan man bör även beakta effekterna som kan uppkomma från en eventuell förändring. Som tidigare nämnts så kan statistiken och datan som utvärderas i det fjärde steget vara en missvisning av verkligheten, vilket ökar risken att utföra en förändring baserat på dessa uppgifter och bör beaktas innan beslut om ändring tas (Baldwin et al. 2012).

Sammantaget kan det konstateras att tillämpningen av regleringen innefattar en hel del arbete innan och även efter vilket belyser vikten av samtliga steg i denna process för att nå en framgångsrik reglering.

## 2.6 Sociala- och legala normers uttryck i enforcement

Då syftet med både sociala- och legala normer är att påverka beteende och handlande i en önskvärd riktning ger detta uttryck under verkställighetsprocessen. De legala normerna ges uttryck som ett resultat utifrån hur ett oönskat beteende upptäckts. Ett exempel, än om något extremt, är konsekvenserna från finanskrisen 2007/2008. Efterföljande utredning påpekade bristen på revisorns oberoende som en huvudanledning till krisen, vilket kan ses som det oönskade beteende som man då ville korrigera. Detta gjordes således, som legala normer i form av det så kallade revisionspaketet som sedermera implementerades i svensk lagstiftning sommaren 2016.

Då verkställandet skett tillkommer enligt *enforcementcycle* därefter utvärdering och utveckling av dessa regler och där spelar de sociala normerna en viktig roll genom att kunna påvisa samhällets synliga kännetecken och eventuella förändring. Till exempel kan ett sådant kännetecken vara att kraven på generell transparens i samhället ökat kraftigt på senare tiden, vilket givetvis regleraren måste beakta vid en eventuell ändring av verkställd reglering. Då reglering bevisligen är en kontinuerligt pågående process belyses vikten av fortlöpande kunskap och förståelse kring de rådande sociala normerna och dess förändring, i syfte att nå en effektiv reglering.

## **3. Metod**

### **3.1 Teoretisk utgångspunkt**

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det har skett förändringar av regler och sociala normer gällande revisorns oberoende samt huruvida dessa förändringar påverkat oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden. För att utföra detta har vi valt att göra en så kallad dokumentstudie där vi analyserar RI:s disciplinärenden. Uppsatsen kommer ta form från huvudsakligen företagsekonomisk metod med inspel av juridisk metod. Juridisk metod används i kapitel 4 där vi beskriver gällande rätt och när vi granskar RI:s disciplinärenden som rättsfall, medan företagsekonomisk metod används i resterande delar av uppsatsen.

#### **3.1.1 Forskningsstrategi**

Enligt Bryman och Bell (2013) är den stora skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ metod typen av datan som samlas in, där kvantitativ metod har fokus på användandet och analys av numerisk data medan kvalitativ metod har fokus på tolkning av ord och meningar. Vi kommer därmed att använda oss av kvalitativ metod vid insamlandet av RI:s disciplinärenden kring revisorns oberoende mellan 1996 och 2017, då vi kommer att kategorisera varje enskilt disciplinärende utifrån vissa på förhand bestämda kriterier. Sedan kommer vi att kartlägga och sammanställa disciplinärenden i numeriska tal, för att därefter tolka dessa siffror och se om det har skett förändringar av regler och sociala normer gällande revisorns oberoende samt huruvida dessa förändringar påverkat oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden. Detta innebär att vi kommer att använda oss utav kvalitativ metod med inslag från kvantitativ metod vid presentation av empirin.

Uppsatsen kommer omfatta två analyser vilka är påvisade förändringar i regler och sociala normer som återfinns i kapitel 4 samt analys av insamlad data från disciplinärenden som återfinns i kapitel 6. Dessa analyser kommer sedermera ligga som grund för kommande slutsatser.

### **3.1.2 Forskningsansats**

Bryman och Bell (2013) talar om två olika forskningsansatser, induktiv och deduktiv ansats. Skillnaderna mellan dessa två är hur teori och empiri förhåller sig till varandra. Induktiv ansats kan kort förklaras som att det empiriska resultatet ligger till grund för nya teorier medan deduktiv ansats är motsatsen, därmed är utgångspunkten istället befintlig teori vilket därefter resulterar i antaganden som sedan stärks eller förkastas.

Johansson-Lindfors (1993) menar dock att det finns en gyllene medelväg mellan induktiv och deduktiv ansats som vanligtvis kallas abduktion. Detta då man enligt denna ansats kan gå antingen från teori till empiri och tillbaka till teori eller från empiri till teori och tillbaka till empiri. Författaren menar även att forskaren vanligtvis har med sig någon form av teoretisk perspektiv, medvetet eller inte, som styr datainsamlingen.

Uppsatsens ändamål är att undersöka om det skett förändringar av regler och sociala normer gällande revisorns oberoende samt huruvida dessa förändringar påverkat oberoendeproblematiken i RI:s disciplinärenden. Vi menar att abduktiv ansats stämmer överens med vår infallsvinkel då vi går från teori, till empiri och tillbaka till teori, och att vi har ett tidigare teoretiskt perspektiv som styr datainsamlingen.

## **3.2 Tillvägagångssätt**

### **3.2.1 Informationsinsamling**

I uppsatsen har en del litteratur används, till viss del kurslitteratur som vi haft i tidigare kurser men även en del ny litteratur som vi kunnat låna via de olika biblioteken vid Lunds universitet. Vetenskapliga artiklar har även använts och dessa har vi fått tillgång till via LUBsearch som är Lunds universitets gemensamma ingång till bibliotekets resurser. De sökord vi har använt oss av för att hitta dessa vetenskapliga artiklarna i diverse databaser har bland annat varit *audit regulation*, *audit independence*, *audit disciplinary*, *audit sweden* och *regulation theory*.

Vi har även använt både nyhetsartiklar och information från diverse hemsidor. Information rörande gällande rätt och rättsutveckling har inhämtats från lag, förarbeten till lag samt

doktrin. Vidare har en litteraturgenomgång gjorts för att insamla information gällande diverse trender och sociala normer, där huvudfokus legat på bland annat branschorganisationen för revisorer FAR samt RI, då dessa anses trovärdiga samt har en direkt koppling till revisionsbranschen och dess utveckling. Vi är dock väl medvetna att detta inte är en fullständig beskrivning av de sociala normernas utveckling i revisionsbranschen eller samhället i stort.

### **3.2.2 Datainsamling och analys av disciplinärenden**

#### **Allmänt om disciplinärendena**

Vår empiriska material kommer att bestå av de disciplinärenden som RI utfärdat som handlar om revisorns oberoende och där RI anser att revisorn eller revisionsbyrån har handlat på sådant sätt att oberoendet har hotats. RI publicerar även förhandsbesked och övriga uttalanden vilka inte kommer att beaktas då de inte är av relevans ur uppsatsens syfte. RN tillkom 1995 och först då började disciplinärenden mot revisorer och revisionsbyråer att publiceras offentligt. Utgångspunkten var att samtliga oberoendefall utdömda mellan år 1995 och 2017 skall ingå i insamlingen och kategoriseras. Det har dock noterats att endast 4 disciplinärenden totalt utdömdes 1995 och som finns publicerade. RI tillkom under mitten av 1995 vilket kan förklara denna låga siffra och därav valde vi att korta ner tidspannet till att börja år 1996.

RI publicerar samtliga disciplinärenden på myndighetens hemsida. Disciplinärendena går att finna delvis i deras äldre sökmotor och resterande ärenden finns publicerade på deras nya hemsida. Disciplinärenden som återfinns i den äldre sökmotorn har RI delat in i kategorier för att urskönja vad ärendet handlar om. Det finns tre kategorier som varit relevanta för oberoendet. Den första kategorin benämns som oberoende i andra fall än jäv. Den andra kategorin benämns som jäv. Den tredje och sista kategorin benämns som analysmodellen. Samtliga ärenden i dessa kategorier har beaktats. Ärenden som är utdömda från och med 2011 och framåt är ej insorterade i någon kategori. Samtliga disciplinärenden från och med 2011 har gått igenom för att se om det innehåller något hot mot revisorns oberoende.



Ett ärenden kan innehålla en rad olika förseelser varav handlingar som har hotat oberoendet kan vara en i mängden av flera. RI har dock i de flesta fall kategoriserat upp ärendet i delar där hotet mot revisorns oberoende i de flesta fall utgör ett eget avsnitt i ärendet.

### **Grundläggande kategorisering**

Varje disciplinärende har delats in efter det årtal för fällande dom. Själva överträdelsen eller handlingen som lett till en disciplinåtgärd har i regel skett under tidigare år. Vidare har varje ärende registreras utifrån referatnummer. Exempelvis D 5/01 som betyder att det är det femte referatet av disciplinärenden som utdömts under 2001. Vissa äldre referat kan dock innehålla flera formellt sett betraktade ärenden med egna diarienummer. Dock görs en samlad bedömning i dessa fall och just oberoendet behandlas oftast separat. Det har således varit logiskt att betrakta varje referat som ett ärende i denna uppsats. Nyare disciplinärenden är endast publicerade utifrån diarienummer. De innehåller inte flera olika formella ärenden utifrån diarienummer utan betraktas som ett ärende. Enda skillnaden för uppsatsens kategorisering kommer således vara att vissa ärenden benämns utifrån dess referatnummer medans vissa benämns utifrån diarienummer.

### **Analyserande kategorisering**

Utifrån den förståelse och de insikter som har vunnits och redogjorts för inledningsvis gällande problematiken kring revisorns oberoende har vi valt att skapa 4 stycken kategorier baserat på hur revisorn eller revisionsbyrån har handlat för att försätta sig i en situation där oberoendet har hotats. Den första kategorin kommer att utgå från det faktum att revisorer och revisionsbyråer tillhandahåller en mängd andra tjänster än revision, vilket anses kunna vara problematiskt utifrån synen på revisorn som en oberoende granskare.

Denna kategori kommer att benämnas som *typ 1* eller *Fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster*. Kriterierna för att en handling skall sorteras in under denna kategori är följande: *Revisorn, revisionsbyrån eller någon annan i revisionsnätverket har tillhandahållit fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster vilket har resulterat i ett hot mot oberoendet.*

Den andra kategorin kommer att utgå ifrån revisorn eller revisionsbyråns bristande förmåga att kunna upprätthålla lämpliga affärsmässiga- och ekonomiska relationer till sina klienter. Vikten av att revisorn eller revisionsbyrån inte har något egenintresse i sina klienter är något

som ständigt lyfts fram både i det som står skrivet om revisorns oberoende men även i lagar och regler och förarbeten till dessa.

Denna kategori kommer att benämnas som *typ 2* eller *direkta affärsmässiga- eller ekonomiska intressen*. Kriterierna för att en handling skall sorteras in under denna kategori är följande: *Revisorn eller revisionsbyrån har haft affärsmässiga- eller ekonomiska intressen i en klient vilket har resulterat i ett hot mot oberoendet. Med revisionsklient åsyftas även sådana relationer till någon som har ledande ställning i klientens verksamhet eller inflytande över klientens redovisning eller den ekonomiska förvaltningen i övrigt.* Typexempel på detta kan vara att en revisionsbyrå har affärsmässiga relationer med klienten utöver revisionsuppdraget eller andra tjänster som en revisionsbyrå normalt kan tänkas tillhandahålla, exempelvis att de sponsrar revisionsklientens verksamhet. Det kan även utgöras att revisorn har affärsmässiga relationer med en redovisningsbyrå som upprättar en revisionsklients redovisning.

Den tredje kategorin är identiskt med den andra kategorin med skillnaden att det är någon annan än revisorn eller revisionsbyrån som innehar olämpliga affärsmässiga eller ekonomiska relationer till en revisionsklient. Typexemplet torde vara att någon närstående till revisorn har sådana relationer.

Denna kategori kommer att benämnas som *typ 3* eller *indirekta affärsmässiga- eller ekonomiska intressen*. Kriterierna för att en handling skall sorteras in under denna kategori är följande: *Någon närstående till revisorn eller revisionsbyrån, eller någon annan med koppling till revisionsbyrån eller revisorn har haft affärsmässiga- eller ekonomiska intressen i en revisionsklient vilket har resulterat i ett hot mot oberoendet.*

Den fjärde kategorin kommer att vara en uppsamlingskategori. Med andra ord kommer övriga handlingar att hamna här som inte anses kunna sorteras in i någon av de ovanstående.

Denna kategori kommer att benämnas som *typ 4* eller *övriga omständigheter*.

Kriterierna för att en handling skall sorteras in under denna kategori är följande:

*Handlingen har inte uppfyllt någon av de kriterier för att kunna sorteras in i någon av de andra kategorierna.*

## Sammanfattning över de olika handlingstyperna

Typ av handling	Kriterier
1. Fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster)	Revisorn, revisionsbyrån eller någon annan i revisionsnätverket har tillhandahållit fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster vilket har resulterat i ett hot mot oberoendet.
2. Direkta affärsmässiga- eller ekonomiska intressen)	Revisorn eller revisionsbyrån har haft affärsmässiga- eller ekonomiska intressen i en klient vilket har resulterat i ett hot mot oberoendet. Med revisionsklient åsyftas även sådana relationer till någon som har ledande ställning i klientens verksamhet eller inflytande över klientens
3. Indirekta affärsmässiga- eller ekonomiska intressen )	Någon närstående till revisorn eller revisionsbyrån, eller någon annan med koppling till revisionsbyrån eller revisorn har haft affärsmässiga- eller ekonomiska intressen i en revisionsklient vilket har
4. ( Övriga omständigheter)	Handlingen har inte uppfyllt någon av de kriterier för att kunna sorteras in i någon av de andra

Tabell 1

Ett disciplinärenden kan innehålla flera olika handlingar från revisorn eller revisionsbyråns sida. Således kan ett ärenden sorteras i fler än en kategori. Den separata handlingen kan dock endast tilldelas en typ av handling. Kategorierna prövas i nummerordning och om en handling sorteras in under en kategori företas inte någon vidare prövning. Följande exempel och urval från insamling belyser tillvägagångssättet och visar på ett fall där revisorn har företagit flera olika handlingar som har hotat oberoendet.

D 11/99

### Typ av handling

Revisorn har hyrt lokaler för sin revisionsverksamhet av en redovisningsbyrå i vilken han även varit revisor. Detta resulterar i handling av typ 3. Revisorn har haft direkta affärsmässiga förbindelser med en revisionsklient. Vidare har han varit revisor i bolag där samma redovisningsbyrå tillhandahåller rådgivningstjänster. Även denna omständighet resulterar i en typ 3 handling. Revisorn har haft affärsmässiga förbindelser med den som upprättar revisionsklientens redovisning. Revisorn har även upprättat koncernredovisningen för en av sina revisionsklienter. Detta resulterar i handling av typ 1.

## **Storlekskategorisering**

Vi har även valt att närmare undersöka storleken på den revisionsbyrå som den revisorn som disciplinerats varit verksam vid. Storleken på revisionsklienterna har också registrerats.

Storleken kan avgöras genom att sådan information i vissa fall presenteras, oftast inledningsvis i ärendet. Ärenden där sådan information ej kan utläsas betecknas som ej tillämpliga (E/T) i denna kategori.

Storleken på revisionsbyråerna har delats upp i följande fyra storlekskategorier baserade på antal verksamma eller anställda i revisionsbyrån:

*Micro*: Antal anställda eller verksamma är 5 eller mindre.

*Small*: Antal anställda eller verksamma är mer än 5 men max 30.

*Medium*: Antal anställda eller verksamma är mer än 30 men max 150.

*Big*: Antal anställda eller verksamma är mer än 150.

Gränsen för antal anställda eller verksamma för en *big 4-byrå* sattes efter snittet av revisionsbyrån Mazars antal anställda under perioden 2000-2017. Mazars betraktas som den minsta av de största revisionsbyråerna i Sverige. Övriga gränser bestämdes godtyckligt.

## **Revisionsklienten**

Storleken på revisionsklienten har delats i tre storlekskategorier baserat på omsättning, balansomslutning eller antal anställda. Om någon av kriterierna för varje kategori är uppfyllda är det tillräckligt för att ett bolag skall sorteras in under denna kategori.

*Micro*: Omsättning är mindre än 3 miljoner, balansomslutning är mindre än 1,5 miljoner eller antal anställda är 3 eller mindre.

*Small/Medium (SME)*: Omsättning är mer än 3 miljoner men mindre än 80 miljoner, balansomslutning mer än 1,5 miljoner men mindre än 40 miljoner eller antal anställda är mellan 3 till 50.

*Large*: Omsättningen är mer än 80 miljoner, balansomslutning är mer 40 miljoner eller antal anställda är mer än 50 stycken.

Gränsen för bolag av storleken Large baserades på ÅRL:s definition av större företag i 1 kap 3§. Gränsen för micro-bolag baserades på gränsen för revisionspliktiga aktiebolag i 9 kap 1§. Storleken SME-bolag utgörs av spannet mellan dessa två gränser.

### **Övrig kategorisering**

Utöver de ovan nämnda kategoriseringarna har vi valt att undersöka om, i de fall då vi kan konstatera att det föreligger en handling som sorterar in under handlingen fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster, även föreligger jäv enligt ABL 9 kap 17§.

Disciplinärenden som inte innehåller en handling av typ 1 kommer därmed ej vara tillämpliga (E/T) i denna kategori.

### **Övrig bearbetning av disciplinärenden**

Vi kommer även belysa förändringar, mönster eller andra insikter som noterats vid genomläsningen av disciplinärenden. Dessa är av sådan subjektiv art att de ej kan presenteras i form av tabeller eller diagram. Sådant presenteras i löpande text under avsnittet analys.

Vid presentation av datainsamlingen i form av diagram kommer kategorisering av årtalen att göras utifrån utvalda större regelförändringar, i syfte att tydliggöra eventuella relationer mellan förändringar av regler och sociala normer samt förändringar i oberoendeproblematiken.

Eftersom disciplinärenden inte inleds direkt vid regelbrott, utan efter en anmälan och utredning är det en faktor att ha i beaktning vid analys av empirin. Därmed så antar vi att förändringar i regler och sociala normer från ett specifikt år inte märks av i empirin förrän 2 år senare. RI har som mål att avgöra minst 90 procent av sina disciplinärenden inom 2 år efter att anmälan inkommit och ett disciplinärende inleds, vilket stärker vår anledning till detta antagande ([revisorsinspektionen.se](http://revisorsinspektionen.se)).

### **3.3 Trovärdighetsdiskussion**

Bryman och Bell (2013) talar i sin bok om de tre viktigaste kriterier för företagsekonomisk forskning. Reliabilitet, replikerbarhet och validitet. Reliabilitet handlar om ifall resultatet av en undersökning blir likadan om undersökningen skulle göras om. Replikerbarhet handlar om att en undersökning skall vara möjlig att upprepa, med andra ord måste författarna vara tydliga med sitt tillvägagångssätt för att studien skall kunna replikeras. Validitet som kan anses som det viktigaste kriteriet handlar om de slutsatser som framställts under undersökningen hänger ihop eller inte.

Vi har under studiens gång haft dessa kriterier konstant i bakhuvudet för att arbeta mot att nå dem. Dock så kan reliabiliteten ifrågasättas då uppsatsens bedömning av respektive disciplinärenden har utförts med viss subjektivitet. När det gäller uppsatsens validitet har vi varit noggranna med att inte dra för långt gångna slutsatser då problematiken kring oberoendet innefattar flertalet påverkansfaktorer som går utanför uppsatsens omfång.

#### **3.3.1 Metodkritik**

Först och främst måste påpekas att det finns flertalet felaktigheter som revisorer gör men som inte upptäcks av tillsynsmyndigheten RI. Detta är inte något som behandlas i disciplinärenden från RI och därmed inte i uppsatsen.

Den viktigaste kritiken mot metoden är dock att de tillgängliga disciplinärenden på RI:s hemsida endast är de som leder till en påföljd. Med andra ord har vi inte haft tillgång till de disciplinärenden där RI efter utredning avskrivit ärendet. Detta är något som vi har behövt ha i åtanke sedan början av uppsatsen, då vi inte kunnat dra lika givna slutsatser som om vi hade kunnat jämföra två liknande disciplinärenden med ett visst antal år emellan, där det ena lett till påföljd och det andra avskrivits eller vice versa.

När det gäller datainsamlingen föreligger viss subjektivitet vid vår bedömning av disciplinärendena eftersom vi valde att läsa disciplinärenden i sin helhet för att sedan sorterat in handlingarna i kategorier, kontra ett kodningsschema baserat på exempelvis ord eller meningar. Anledningen till detta är att det råder stor variation i disciplinärendena vilket vi anser gör att man inte kan koda dessa på ett utförligt sätt. Bland annat var vi begränsade i

vissa fall där exempelvis företagets storlek som reviderades stod med i endast enstaka disciplinärenden utav de 266 fall som vi granskade, vilket resulterade i att vi inte kunde använda oss av den informationen i vår analys. I ett försök att på något sätt minska subjektiviteten skedde all bedömning av disciplinärendena av en och samma person.

### **3.3.2 Källkritik**

Vid letandet av vetenskapliga artiklar utgick vi från alternativet peer-reviewed i LUBsearch för att försäkra oss om att artiklarna var legitima och vetenskapliga. Vi har även använt icke vetenskapliga artiklar från exempelvis media och tidningen Balans som vi ändå anser vara trovärdiga och vi har i vissa fall undersökt flera källor inom samma ämne för att försäkra oss om att informationen stämmer, exempelvis om Enronskandalen. Litteraturen vi har använt har varit bred, och till viss del kan några av böckerna anses som gamla, men vi menar att de är trovärdiga och aktuella än idag. Vi har även kompletterat den äldre litteraturen med nyare litteratur och vetenskapliga artiklar inom ämnet. I uppsatsen har vi även använt oss av diverse hemsidor för att få information, men dessa har alltid varit av trovärdig karaktär som exempelvis RI:s hemsida som är en svensk myndighet, eller FAR:s hemsida som är branschorganisationen för revisorer med flera.

### **3.3.3 Om möjligheter att dra slutsatser i vårt material**

Det sättet vi tolkar relationen mellan förändringar i regler och sociala normer och förändringar i disciplinärenden, kommer alltid vara en fråga om rimlighet och spekulation då det är svårt att hänföra direkt till förändringar i disciplinärenden. Även flertalet andra påverkansfaktorer som inte nämnts i uppsatsen, i synnerhet bland de sociala normerna, kan tänkas få inverkan på revisorns förmåga att vara oberoende. Detta resulterar i att våra slutsatser snarare handlar spekulationer.

## **4. Tidigare forskning om revisorns oberoende och gällande rätt**

### **4.1 Tidigare generell forskning**

Peterson (2018) menar att traditionen med att klienten betalar för revisorns utförda tjänster, går emot konceptet med att revisorn ska agera oberoende och att revisorer, till skillnad mot exempelvis advokater som inte behöver vara neutrala eller oberoende, själva måste påvisa sitt oberoende. Vidare menar Peterson (2018) att det, förutom den direkta ekonomiska kopplingen mellan revisor och dess klient, också finns en uppenbar svag punkt i och med det intellektuella ansvaret som vilar hos revisorn och att detta kan riskera oberoendet. I ett försök att styra revisorn åt rätt håll finns, som nämns i uppsatsen, etiska koder kring hur en revisor ska agera oberoende.

Det har framkommit argument som menar att revisorns oberoende bäst skyddas genom att förbjuda revisorn att utföra tjänster som inte rör revisionen, vilket tas upp bland annat i EU:s grönbok från 2010 (Grönbok, 2010). Peterson (2018) anser dock att svagheten med detta argument gäller huruvida influenser kan påverka dessa tjänster, vilket kan exemplifieras med revisionsbyråernas vinstintresse och att tjänster utanför revisionen tenderar att generera mest vinst. Detta betyder att revisorerna riskerar att bli bakbundna av klienternas influenser och krav, vilket sedermera kan riskera deras oberoende.

#### **4.1.1 Regelbaserat framför en principiell syn på oberoendet**

Gaa (2006) skiljer på legala regler som specifikt reglerar revisorns oberoende och övergripande yrkesetiska krav. De legala reglerna uppmanar eller förbjuder revisorn att handla på ett specifikt sätt i en specifik situation. Medan de mer övergripande etiska kraven uppmanar revisorn och revisionsbyråerna att det är av största vikt att de agerar med integritet. Gaa (2006) påvisar flera exempel där revisionsbyråer och revisorer tenderar att förbise eller ignorera dessa mer övergripande krav på integritet och istället nöjer sig med att se till att minimikraven för att de legala och formella kraven gällande oberoendet är uppfyllda. Gaa (2006) menar att den ökade pressen på revisionsbyråer att agera kommersiellt vid sidan av den traditionella revisionen resulterar i ett sådant beteende, där framförallt att relationen till revisionsklienter allt oftare liknar en ren affärsmässig relation. I takt med att den traditionella



revisionen får mindre ekonomisk betydelse för revisionsbyråerna tenderar också viljan att agera som allmänhetens granskare med integritet att komma i andra hand.

#### **4.1.2 Kritiskt perspektiv**

Cooper och Neu (2006) tar ett kritiskt perspektiv på den debatt och de slutsatser kring revisorns oberoende, som de anser är allt för dominerande. De beskriver hur mängden stora företagsskandaler på senare tid har lyft upp problematiken kring revisorns oberoende. Svaret från branschen är i mångt och mycket att det råder ett förväntningsgap som behöver täppas till. Åtgärder som oftast förespråkas av branscheexperter bygger i allt för stor grad på en vilja att allt skall fortgå i gamla fotspår, att man föredrar *business as usual* framför några radikala förändringar. Inom forskningen tycks det råda en bred samsyn på att anledningen till problematiken kring revisorns oberoende i mångt och mycket beror på otillräcklig reglering. Att skandaler betraktas som isolerade händelser som hänt på grund av individuella tillkortakommande. Cooper och Neu (2006) sätter sig emot denna syn och förespråkar mer djupgående analyser kring oberoendeproblematiken, det krävs även strukturella förändringar för att lösa problematiken snarare än snabba regelförändringar.

## **4.2 Oberoendet och gällande rätt**

### **Regleringsstruktur**

Regleringsstrukturen kring revisorn kan övergripande förklaras med tre olika nivåer. Den första nivån utgörs av de regler som framkommer i skriften författning. Här ingår lagar, förordningar samt föreskrifter.

Den andra nivån utgörs utav att i den skrivna lagen ålagt revisorerna att följa goda bransch seder. Revisorn skall enligt lag följa god revisions- och revisorssed. Ansvar för regelutveckling och tolkningen av dessa seder har lagts på RI som genom praxis i form av disciplinärenden, förhandsbesked i olika frågor samt allehanda yttranden driver utvecklingen och tolkningen framåt.

Den tredje nivån ryms även inom god revisions- och revisorssed och utgörs av de regler och rekommendationer som utvecklas och ges ut av olika branschorganisationer (Diamant, 2004).

Branschorganisationerna som får inflytande på de goda sederna kan vara både nationella och internationella. Svenska FAR är en branschorganisation för redovisnings och revisionsprofessionen och vars huvudsakliga uppgift är att fastställa god revisions och revisorssed (Carrington, 2010). Detta i form av utgivandet av olika standarder och rekommendationer. Den internationella branschaktör som har störst inverkan på revisorsprofessionen i Sverige är IFAC, en organisation vars medlemmar består av nationella branschorganisationer som representerar respektive land. FAR representerar Sverige i IFAC, som i sin tur består av olika separata organ som ger ut standarder inom revisions- och redovisningsområdet. Ett av dessa organ är IESBA som ger gett ut en etikkod vilket i stor omfattning reglerar och berör frågor kring revisorns oberoende. IESBA:s etikkod har i sin helhet tagits in i FAR:s utgivna etikregler och ersatt EtikR1 som innehöll revisorns allmänna yrkesetiska regler (FAR online). EU-rätten har framförallt fått inverkan på revisionsområdet genom EU-rättsliga direktiv som implementeras genom harmonisering av nationell lagstiftning i enlighet med direktiven (Diamant, 2004).

### **God revisions- och revisorssed**

Nuvarande RevL innehåller de näringsrättsliga bestämmelserna som revisorn har att följa. Det vill säga regler som revisorn har att förhålla sig till i sin yrkesroll som revisor. Detta skall skiljas mot reglering som rör själva utförandet av revisionen. Dessa associationsrättsliga regler återfinns främst i ABL:s 9 kap gällande revision. Det finns bestämmelser både i RevL och ABL som berör revisorns oberoende, merparten återfinns dock i RevL.

Både de associationsrättsliga reglerna i ABL och de näringsrättsliga i RevL är att betrakta som ramlagstiftningar vilket betyder att endast en liten del av de regler som revisorn skall följa återfinns i lagen och att merparten av reglerna återfinns i form av olika branschstandarder, rekommendationer och övriga uttalanden (FAR, 2018). I RevL 19§ står det att en revisor skall iaktta god revisorssed. I 3§ ABL skall en revisor utföra granskningen med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisions sed kräver. Revisorsleden är därmed hänförlig till revisorn i sin yrkesroll medans revisionsleden till själva utförandet av revisionen. Revisorn har därmed en rad ytterligare legala normer att följa i sin yrkesroll samt i utförandet av revisionen, utöver det som står uttryckligen i den skrivna lagen. För att revisorn skall få en komplett bild över de legala normer som gäller angående oberoende måste lagen läsas tillsammans med den kompletterande normgivningen.

God revisions- och revisorssed innefattar givetvis att följa lagen, men även de övriga normer som omfattar revisorn och revisionen. Vidare anses det att god revisions- och revisorssed även omfattar god revisorssed (prop 2000/01:146).

### **Näringsrättslig reglering**

Portalparagrafen gällande revisorns oberoende är 20§ RevL. Här stadgas det att en revisor ska i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstagande. Med detta menas både revisorns faktiska och synbara oberoende (prop 2000/01:146). Dessa tre begrepp utgör tillsammans det som oftast benämns som revisorns oberoende. Vidare skall revisorn enligt 20§ RevL organisera revisionsverksamheten på sådant sätt att oberoende kan säkerställas. Innebörden av revisorns organisatoriska skyldigheter preciseras inte särskilt utförligt. I förarbetena till lagen påpekar man att revisorn måste företa vissa kvalitetssäkrande åtgärder och organisera revisionsbyrån på ett adekvat sätt. I övrigt hänvisar man till FAR och dess arbete med kvalitetssäkring som sedermera övervakas av RI. I de grundläggande principerna i IESBA:s etikod stadgas det under 100.5 B att en medlem inte skall agera med bristande objektivitet, undvika intressekonflikter som kan påverka bedömningen. Under punkt 290.4 preciseras vikten av att en revisor i utförandet av ett revisionsuppdrag är oberoende sina revisionsklienter, då revisionsuppdraget är i allmänhetens intresse.

### **Faktiskt- och synbart oberoende**

I förarbeten till lagen tydliggörs att man med begreppen opartiskhet och självständighet syftar till revisorns faktiska och synbara oberoende. Revisorn har således ett krav att inte enbart utföra sin revision med oberoende utan också se till så att denne betraktas som oberoende i externa intressenters ögon. Innebörden av faktiskt och synbart oberoende skall tolkas i ljuset av IFAC:s Code of Ethics innebörd av begreppen *independence in fact* och *independence in appearance* (Prop 2000/01:146). Carrington (2010) förklarar begreppen närmare så som att *independence in fact* eller *in mind* är det faktiskt upplevda oberoende hos revisorn. Det beskrivs som revisorns sinnestillstånd och avgör om revisorn de facto kan genomföra en oberoende revision. Med *independence in appearance* menas att oavsett om revisorn har en förmåga att utföra en oberoende revision ska revisorn se till att han uppfattas som oberoende av externa parter.

## **Revisionsverksamhet**

För att förstå lagtexten och annan normering gällande revisorns oberoende är det viktigt att ha en förståelse gällande begrepp hänförliga till typen av arbete som en revisor utför.

Begreppet revisionsverksamhet återkommer och är av stor betydelse för tillämpningen av de regler gällande revisorns oberoende som återfinns i RevL. Det är inom revisionsverksamheten som revisorn måste beakta RevL:s regler om oberoende (Moberg et al. 2014).

Enligt 2§ p.8 RevL är revisionsverksamhet sådan verksamhet som består av granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren. Vidare betraktas rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid sådan granskning. Följande uppdrag anses ligga inom ramen för revisionsverksamheten enligt förarbeten till RevL (prop 2000/01:146).

### **- Lagstadgad revision**

Sedvanliga revisionsuppdrag som framgår av lagen. Se exempelvis 9 kap 3§ ABL där revisorns huvuduppdrag är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning.

### **- Revisionsrådgivning**

Som en del av den lagstadgade revision anses rådgivning gällande frågor som uppkommer i samband med revisionen. Det rör sig om råd angående förbättringar angående företagets bokföring och årsredovisning. Revisorn anses dessutom ha ett krav på sig att lämna sådana råd.

### **- Annan granskning än lagstadgad revision**

Då revisorn utför granskning av sådan karaktär som överensstämmer med den lagstadgade revisionen och där samma tekniker och tillvägagångssätt används, samt att granskningen utmynnar i en rapport tillgänglig för utomstående, betraktas detta som en del av revisionsverksamheten.

- ***Lagstadgat tilläggsuppdrag***

Här innefattas sådana uppdrag som inte ingår i den sedvanliga granskningen enligt lag men som av annan lagbestämmelse åligger att utföras av en revisor vid särskilda händelser. Det handlar oftast om olika yttrande och ställningstagande i samband med emissioner, granskning av kontrollbalansräkning vid krav på sådant upprättande etc. Se exempelvis kravet på revisorsgranskning av tillförande av apportegendom vid nyemission, 13 kap 7§ ABL.

- ***Avtalsmässiga tilläggsuppdrag***

Revisorn kan få i uppdrag att utföra granskning på grund av avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående där resultatet inte enbart är avsett för revisionsklienten.

- ***Verksamhet som inte skall anses som revisionsverksamhet***

Här innefattas vanligtvis rådgivning och andra tjänster angående redovisning, skatt och organisatoriska frågor. Denna typ av verksamhet är att benämna som så kallad fristående rådgivning. Revisorn anses inte i dessa fall agera som granskare och verksamheten är ej att betrakta som revisionsverksamhet. För att ett uppdrag skall betraktas som revisionsverksamhet är det av vikt att resultatet resulterar i en rapport för någon extern part. De fall där revisorns arbete i sig är att betrakta som typiskt för revisionsverksamheten men är ämnat endast för revisionsklienten kan inte betraktas som revisionsverksamhet.

### **Prövning av oberoendet**

21§, 21a, 21b RevL är utgångspunkten för den prövning som revisorn har att göra gällande sitt oberoende. Paragraferna är omfattande och går in mer specifikt på vilka situationer revisorn oberoende kan ifrågasättas. Bestämmelsen infördes särskild för att garantera revisorns synbara oberoende (prop 2000/01:146). Prövning skall göras inför varje nytt uppdrag samt löpande om det finns anledning till det.

Inledningsvis anger 21§ vissa specifika situationer där revisorn ej anses kunna utgöra en oberoende revision och måste avböja eller avsäga sig ett pågående revisionsuppdrag. Det handlar om att revisorn eller andra delaktiga i revisionsuppdraget anses ha ett väsentligt vinstintresse alternativt handlar med finansiella instrument i koppling till revisionsklienten. Andra stycket anger vidare situationer där samtliga deltagare i ett revisionsuppdrag anses vara oberoende.

I 21a§ RevL presenteras den så kallade *analysregeln* för vilken revisorn inför varje uppdrag i sin revisionsverksamhet måste pröva sitt oberoende (prop 2000/01:146). Till skillnad från 21§ RevL gäller denna prövning inte enbart för ett revisionsuppdrag utan för samtliga åtaganden inom revisionsverksamheten vilket är ett vidare begrepp. Således kan revisorn vara förhindrad att utföra ett uppdrag enligt 21a§ men inte enligt 21§ och vice versa (Andersson, u.å). *Analysregeln* är uppbyggd som en presumtionsregel. Revisorns presumeras vara oberoende och skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om revisorn eller någon annan i det nätverk där revisorn är verksam eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen befinner sig följande typsituationer. (*följande redogörelse är presenterad av författaren, och inte en fullständig redogörelse av analysregeln i 21§a RevL*).

- ***Egenintressehot***

Den första omständigheten som anges benämns som *egenintressehotet* (Moberg et al. 2014). Detta föreligger enligt 21§a RevL när någon av de berörda personerna har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. I förarbeten till lagen beskriver man några typiska fall som regeln är tänkt att omfatta. Den första situationen gäller att det finns omfattande affärsmässiga relationer med klienten som faller utanför själva revisionen i form av fristående rådgivning och andra tjänster. Om det ekonomiska värdet av dessa tjänster är omfattande i relation till revisorn eller revisionsbyråns totala inkomster (prop 2000/01:146). Det kan anses ha uppstått ett ekonomiskt beroendeförhållande till uppdragsgivaren (Andersson, u.å). Ett hot mot egenintresset förekommer även när revisorn anses ha personliga ekonomiska intressen i uppdragsgivaren. Med detta åsyftas även intressen från revisorns närstående. Här ligger allt ifrån att revisorn eller närstående har andelar eller liknande i företaget, gemensamma investeringar i projekt, skuldförhållanden, till anställning eller planer på anställningsförhållanden med revisionsklienten (Andersson, u.å). En tämligen utförlig redogörelse på egenintressehot finns även i IESBA:s etikkod 290.103 – 290.116. Dessa stämmer principiellt överens med RevL dock är etikkod mer specificerande för särskilda fall och hur revisorn konkret skall agera.

- ***Självgranskningshot.***

Den andra omständigheten benämns som *självgranskningshotet*. Detta föreligger enligt 21§a RevL vid rådgivning, som inte utgör revisionsverksamhet, i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Det handlar med andra ord om en risk för att revisorn

eller någon annan kan komma att granska sina egna råd eller arbete baserat på sådana råd i granskningsuppdraget. Rådgivning och upplysningar som inte faller inom revisionsverksamheten gällande tillämpning och tolkningar av kan dock anses acceptabla om de är av enklare slag och inte allt för komplexa (prop 2000/01:146).

Med självgranskning avses även risken för att revisorn eller någon annan kan komma att granska fristående rådgivning, biträde eller annat arbete som omfattas av revisionen, utfört av någon annan på revisionsbyrån eller i det nätverk som revisorn verkar inom (prop 2015/16:162). Även risk för granskning av arbete som närstående till revisorn har varit delaktig i måste beaktas. Dessa två typer benämns som indirekt självgranskningshot (prop 2000/01:146) (Andersson, u.å). IESBA:s ettkoder behandlar självgranskningshotet under punkt 291.138 – 140. Reglerna är endast övergripliga och överensstämmer med RevL. Begreppet revisionsverksamhet får därmed stor betydelse för vilka typer av råd och upplysningar som kan anses vara acceptabla.

#### - **Partställningshot**

Sådan omständighet föreligger enligt 21§a RevL någon av de ovan nämnda uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet. Exempelvis då revisorn agerar som biträde åt revisionsklienten i kontakt med skattemyndigheten, i samband med förvärv och försäljningar samt andra uppdrag där revisorn har i uppgift att verka för klientens specifika intressen (prop 2000/01:146).

#### - **Vänskapshot**

Sådant hot anses föreligga enligt §21a RevL då revisorn eller någon annan har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning.

Detta kan tänkas utgöras av mångårig vänskaps och återkommande sociala kontakter (Andersson, u.å). IESBA:s ettkod reglerar familjerelationer och andra personliga relationer i punkterna 290.126 – 290.131. Detta är en betydligt mer ingående och precis redogörelse för vilka situationer som kan tänkas utgöra ett hot mot oberoende på grund av personliga relationer. Dessa ryms dock inom RevL:s allmänt hållna beskrivning. Även indirekta kontakter genom anhöriga torde betraktas som eventuella vänskapsrelationer (FAR PM). FAR lyfter även fram en situation där man anser att ett vänskapshot kan uppkomma om

revisorn eller någon annan utfört uppdrag åt revisionsklienten under en lång tidsföljd (FAR PM).

- ***Skrämselhot***

Sådant hot föreligger enligt 21§a RevL om revisorn eller någon annan utsätts för hot eller någon annan påtryckning. Med hot menas dock inte att man ifrågasätter revisorns arbete (Andersson, u.å).

- ***Övriga omständigheter***

De situationer som hitintills nämnts är typsituationer som kategoriserar de enligt lagstiftaren vanligaste förekommande oberoendefall. Samtliga situationer som kan hota revisorns oberoende skall tas i beaktning och resultera i att revisorn eventuellt måste avböja eller avsäga sig ett uppdrag (2001/01:146). Detta uttrycks i 21§a RevL som säger att revisorn även skall beakta något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. I IESBAs etikkod poängteras faktumet att det inte är möjligt att i detalj reglera de situationer där revisorns oberoende kan vara hotat. Vidare att regelverket är principbaserad och skall tjäna som vägledning, men att revisorn skall beakta alla omständigheter som kan utgöra ett hot mot oberoendet (se IESBAs etikkod p 290.7-8, 290.100).

**Avhjälpan**

Presumtionen om att revisorn är oberoende i ovan nämnda situationer kan brytas enligt §21a RevL om det i det enskilda fallet föreligger omständigheter alternativt att de företagets motåtgärder som resulterar i att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns eller någon annans opartiskhet eller självständighet. Lagtexten skiljer därmed på två olika möjligheter till presumtionsbrytning. Den första innebär att man redan vid identifiering av hotet kan konstatera att det föreligger omständigheter som eliminerar hotet utan att några särskilda åtgärder krävs. Den andra möjligheten till presumtionsbrytning kan ske genom konstaterandet att konkreta motåtgärder har företagits eller kommer att företas. Vilken av typ av presumtionsbrytning som krävs och vilka eventuella motåtgärder som krävs får bedömas från fall till fall beroende på styrkan på hotet.



### **Jäv enligt aktiebolagslagen**

ABL 9 kapitel om revision innehåller bestämmelser om jäv. Dessa måste givetvis också beaktas av revisorn för att säkerställa sitt oberoende. Att följa samtlig reglering kring revisorns oberoende ryms som tidigare nämnts inom god revisorssed. Vidare går det att sortera in ABL:s regler som berör oberoendet i RevL:s reglering kring oberoendet. Den största skillnaden är att om revisorn redan enligt ABL:s regler anses vara oberoende är revisorn obehörig att fortsätta sitt uppdrag, någon möjlighet till avhjälpande finns inte (prop 2000/01:146). ABL:s reglering är associationsrättslig och överträdelse av reglering av revisorn kan resultera i skadeståndsanspråk från inte enbart det det granskade bolaget utan även externa parter som exempelvis aktieägare. Det är till exempel förbjudet enligt punkt 4 nämnda paragraf att vara revisor i ett aktiebolag där någon verksam i samma företag som revisorn biträder bolaget med grundbokföringen, så kallat byråjäv (Moberg et al. 2014).

### **Möjligheter till fristående rådgivning och andra icke-revisionstjänster**

Revisorns eller revisionsbyråns möjligheter att tillhandahålla icke-revisionstjänster eller med andra ord tjänster som faller utanför definitionen av revisionsverksamhet begränsas först och främst av jävsreglerna i 9 kap §17 ABL. Dessa begränsar möjligheterna till att tillhandahålla fristående redovisningstjänster till revisionsklienter.

Punkt 2 nämnda paragraf förbjuder den som biträder företaget med bokföring eller ekonomisk förvaltning att vara revisor i bolaget, så kallat redovisningsjäv. Bokföring skall tolkas vitt och innefattar exempelvis även biträde med upprättandet av bolagets årsredovisning (Moberg et al. 2014). Punkt 4 reglerar så kallat byråjäv. Här förbjuds den som är verksam i samma revisionsföretag som den som tillhandahåller tjänster gällande bolagets grundbokföring att vara revisor i bolaget.

Det finns således möjlighet för ett revisionsföretag att tillhandahålla ett så kallat kombiuppdrag åt en klient tillvida det inte rör grundbokföringen och att revisorn eller någon annan i revisionsgruppen inte tillhandahåller tjänsterna (Moberg et al. 2014).

Möjligheten att tillhandahålla kombiuppdrag begränsas dock helt för vissa typer av företag. Det rör sig om bolag som är av viss storlek eller av sådan typ att detta inte anses vara

lämpligt, exempelvis bolag som är noterade på börsen och vissa typer av finansiella bolag som banker och andra kreditinstitut.

Även RevL innehåller bestämmelser som direkt förbjuder vissa typer av tjänster.

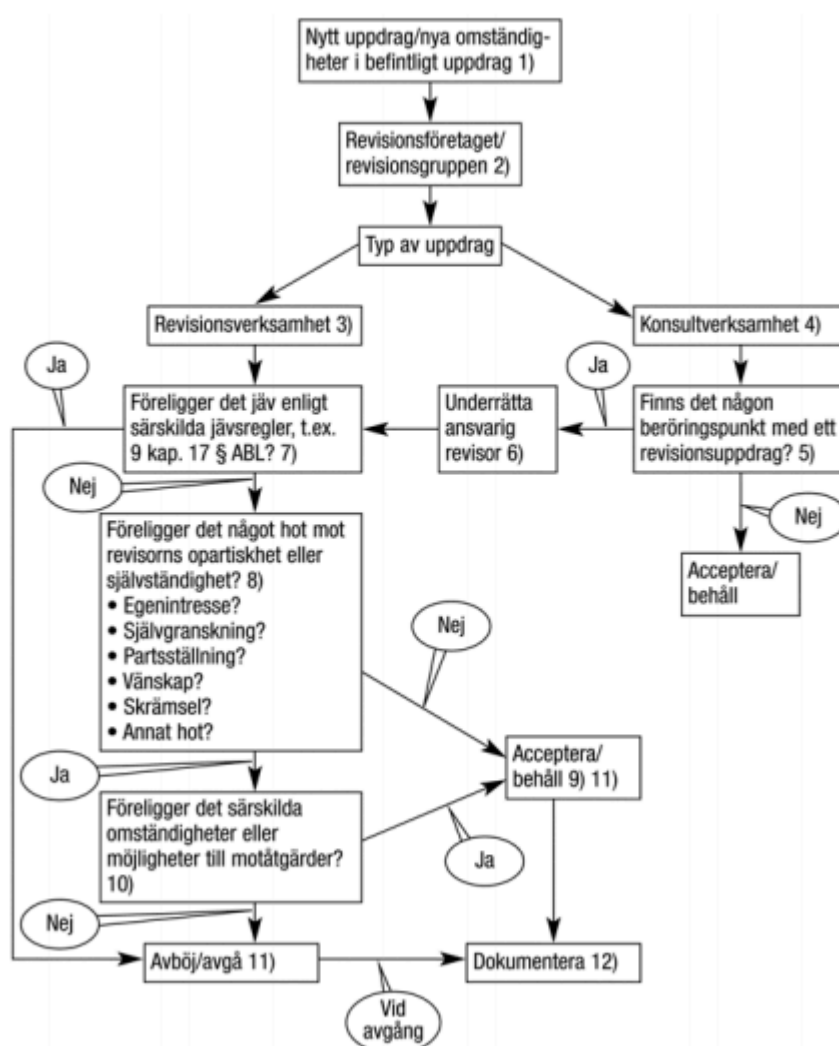
Bestämmelsen i 21§b hänvisar till en EU förordning som reglerar förbudet att tillhandahålla vissa typer av tjänster till företag av allmänt intresse. Exempelvis börsnoterade företag och vissa typer av finansiella företag. Undantag görs dock för vissa typer av tjänster, här återfinns bland annat skatterådgivning. En revisor har alltså möjlighet att lämna skatterådgivning till sin revisionsklient. FAR behandlar förordningen särskilt i EtikU14. Här ges en mer ingående vägledning gällande möjligheterna till fristående rådgivning till företag av allmänt intresse med utgångspunkt i förordningen.

Även om tillhandahållandet av en fristående tjänst inte träffas av jävsreglerna i ABL eller EU:s förordning måste alltid övriga regler i framförallt RevL beaktas. Alla typ av fristående rådgivning måste därmed prövas mot *analysregeln*. Mycket av den typ av fristående rådgivning och revisionstjänster som revisionsbyråerna tillhandahåller revisionsklienter torde omfattas och anses utgöra ett hot mot oberoendet enligt *analysregeln* (Moberg et al. 2014). Det är således upp till revisorn och revisionsbyrån att avhjälpa hotet. I sådana fall torde det framförallt handla om att organisera verksamheten på revisionsbyrån på ett sådant sätt att fristående rådgivning inte hotar oberoendet. Det handlar bland annat om rutiner för att identifiera hot mot oberoendet, men även framförallt på mindre byråer att rådgivning och revisionsuppdrag inte utförs av samma personer (Moberg et al. 2014).

## FAR:s analysmodell

FAR har tagit fram en analysmodell tillika ett flödesschema som i huvudsak tar sin utgångspunkt i 9 kap 17§ ABL och RevL:s *analysregel* i 21a§. Modellen beskriver vilka steg och omständigheter revisorn bör ta och beakta i sin oberoendeanalys samt åtgärder. Denna kan användas inför varje nytt uppdrag eller varje ny omständighet i ett pågående uppdrag som eventuellt kan utgöra ett hot mot oberoendet.

### Flödesschema



*Analysmodellen (far.se)*

## 4.3 Disciplinering

### 4.3.1 Hur disciplineras oberoendet?

Eftersom endast en liten del av de regler som revisorn skall följa återfinns direkt i lagstiftningen, förekommer merparten som ramverk utifrån sammantagna branschstandarder, rekommendationer och övriga uttalanden. Det syfte ramverken således har är att vid utförande av revision, ge vägledning hur revisorn skall agera för att bland annat vara oberoende (FAR, 2018). Väljer revisorn att inte följa dessa ramverk resulterar detta de facto inte i omedelbara disciplinära åtgärder, utan det är först när ett disciplinärende initieras i form av en anmälan eller när relevant information kommit RI till hands, som den formella disciplineringsprocessen inleds. Ett sådant disciplinärende initieras vanligtvis i form av en anmälan mot revisorn från ett företag, privatperson eller annan myndighet. Disciplinärenden kan även öppnas utan inkomna anmälningar, vilket exempelvis kan vara då information framkommit via massmedia eller genom underrättelse från Skatteverket. Dessa disciplinärenden ändrar utfall beroende på hur regler och normer ser ut, vilket ändras med tiden. Ett disciplinärende resulterar i ett disciplinavgöranden från RI:s tillsynsnämnd. De disciplinära konsekvenserna som kan utfärdas mot revisorn är erinran, varning eller indragen auktorisation. Revisorns auktorisation ska dras in enligt 32§ RevL då en revisor uppsåtligt gör orätt i revisionsverksamheten eller har handlat oredligt. Med oredligt menas i det närmaste att revisorn har begått någon form av brottslig handling.

Vidare stadgar 32§ att om revisorn på något annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor får det ges en varning eller vid mindre förseelser, en erinran. Är omständigheterna i fallet synnerligen försvårande får auktorisationen eller godkännandet upphävas. Att revisorn varit oberoende i sin revisionsverksamhet torde hamna under fall då revisorn har åsidosatt sina skyldigheter. Det är svårt att tänka sig att revisorn kan anses uppsåtligt göra orätt genom att vara oberoende. Det krävs således synnerliga omständigheter för att ett oberoende fall skall leda till indragen auktorisation.

En varning kan enligt 32§ RevL kombineras med en sanktionsavgift eller ett tidsbegränsat förbud att utöva revisionsverksamhet och underteckna revisionsberättelser. För att en varning skall kombineras med sådan ytterligare reprimand krävs det dock att det finns särskilda skäl. Enligt förarbetena till lagen är det tänkt att en varning skall kombineras med sådana tillägg

endast när överträdelsen är så pass allvarlig att det nästan finns fog för att upphäva auktorisationen. Revisorn kan som tidigare nämnts även drabbas av associationsrättsliga påföljder i form av skadestånd enligt exempelvis ABL:s regler.

Disciplinering av revisorns oberoende kan även tänkas ske på den sociala nivån. Detta kan botten i yrkesetiska traditioner, som kontinuerligt vägleder och disciplinerar en revisor att agera oberoende. Även revisionsbyråers värderingar, riktlinjer och kultur är faktorer som är centrala är beakta som revisor vilket sannolikt kan variera utifrån geografi och storlek på revisionsbyrå. Ett exempel på en värdering som kan vara central hos revisionsbyråerna är lojalitet, vilket kan disciplinera revisorn att agera oberoende. Då revisionsbyråerna är vinstdrivande organisationer kan detta även innebära en risk att revisorn i syfte att upprätthålla sin lojalitet och generera vinst till sin byrå, känner sig tvungen att tänja på gränserna för sitt oberoende. Från revisionsbyråernas sida kan disciplinära åtgärder vid bristande lojalitet exempelvis vara att revisorn utesluts från den sociala umgängeskretsen, inte får möjligheten att stiga i hierarkin eller till och med avskedas.

I företagsskandaler är det inte ovanligt att revisorn och dennes agerande får stort utrymme i media. Både i exempelvis SCA-skandalen och fallet med HQ-Bank fick ansvariga revisorer utstå massiv kritik. Detta till trots att kritiken från formella instanser inte stod i proportion till medias och övriga intressenters bestraffning. I SCA-skandalen tilldelades ansvarig revisor en varning medan ansvarig revisor i fallet med HQ-Bank endast fick en erinran av RI. Detta skall ställas i kontrast till att bolagets ägare krävde ett skadestånd på 3.2 miljarder av bolagets ledning samt ansvarig revisor och revisionsbyrån KPMG (Cederblad, 2016).

#### **4.3.2 Tidigare forskning gällande disciplinering av oberoendet**

##### **Regler**

Ratzinger-Sakel och Gray (2014) menar att forskning inte lyckats fastställa att de nationella regler för att säkerställa revisorernas oberoende har misslyckats och att det inte finns bevis på minskat oberoende. Vidare menar Ratzinger-Sakel och Gray (2014) att det snarare har framkommit olika slutsatser om huruvida revisorernas oberoende kan ses som problemet och att det däremot råder sammantagna uppfattningar om problematiken kring revisorers rådgivning utanför revisionen. Men det sagt, menar Ratzinger-Sakel och Gray (2014) att

dagens uppfattade nivåer av oberoende hos revisorer inte behöver leda till avsaknad av oberoendet och bristande revisionskvalitet utan att andra parametrar också spelar in.

Tittar man på den nationella lagstiftningen i bland annat Storbritannien, Frankrike och Tyskland, så har dessa redan förbjudit flertalet av kringtjänster från EU:s svarta lista och därav pålyser Beattie, Brandt och Fearnley (1999) den omfattande risken för att detta endast ger en engångseffekt samt svårigheterna till regelbunden utvärdering. Forskning visar även att de effekterna som rådgivning ger i form av att kunskapens sprids, har positiva effekter på revisionens kvalitet. Sammanfattningsvis anser Ratzinger-Sakel och Gray (2014) att det är tvivelaktigt huruvida ytterligare åtgärder för att säkerställa revisorns oberoende i form av restriktioner och förbud mot rådgivning kring frågor utanför revisionen löser problematiken kring revisorsyrket.

### **Sociala normer**

Gällande EU:s harmonisering av gemensamma standarder för revision belyser Kosmala och Sucher (2006) bristen på förståelse och kunskap om de rådande kulturella- och etiska skillnader samt skillnader kring revisorsyrkets tradition och ursprung som finns länderna emellan. Man har med andra ord bortsett från lokala kulturella konstruktioner i ett led att hitta en normaliserad standard för alla medlemsländer i EU vilket kan kopplas till det Black (2002) påvisade tidigare i uppsatsen, som var de sociala krafternas påverkan och att reglering kan ske utifrån vad hon kallar *social forces* som innefattar bland annat den kulturella aspekten. Detta påvisar även det som tidigare nämnts om sociala normer och att dessa är grunderna för skapandet av de legala normerna samt att om regleraren bortser från dessa, vilket Kosmala och Sucher (2006) menar att EU har gjort, riskerar regleringen ge en oönskad effekt.

Vidare påvisar Kosmala och Sucher (2006) via sin forskning att en idé för individer och grupper både kan ha en lokal och en global betydelse på samma gång och att individer och grupper därav tenderar att anamma den globala betydelsen utifrån deras egna lokala erfarenheter. Detta kan ses som kritik mot en alltför omfattande normalisering, standardisering och harmonisering av globala trender utan lokal förankring såsom EU:s revisionsstandarder.

Arnold, Bernardi, och Neidermeyer (2009) var inne på samma spår som Kosmala och Sucher (2006) och visade att ifall standarder kan vara likadana eller harmoniserade som i till exempel

EU, så kan det finnas signifikanta skillnader på hur dessa standarder appliceras mellan olika länder på grund av ländernas kulturer. Kultur kan definieras som ett system av delade övertygelser och värderingar skapade från “*likely reactions of citizens with a common mental programming.*” (Hofstede, G., Hofstede, G.J., och Minkov, M, 2010, s.191).

#### **4.4. Regelförändringar och regleringsprocesser gällande oberoendet**

Under tidsspannet 1996-2017 har en del relevanta regelförändringar och regleringsprocesser skett gällande revisorns oberoende. Följande är en redogörelse av de förändringar som antas haft störst inverkan på revisorernas förmåga att agera oberoende.

##### **1995**

Sverige blev 1995 medlemmar i EU och införde en ny ÅRL (1995:1554) samt en ny revisorsförordning (1995:665). Detta innebar bland annat att högskoleutbildning var ett krav för kvalificerade revisorer, därmed gällde högskoleutbildning för både auktoriserade revisorer godkända revisorer, tidigare endast för auktoriserade revisorer. Denna ökning av utbildningskraven går i hand med vad generalsekreteraren i FAR, Dan Brännström skrev i sin blogg (2018), nämligen att utbildning är viktigt för revisorns integritet och oberoende.

1995 skapades även RN som tillsynsmyndighet och tog över ansvaret för revisorsfrågor från Kommerskollegium ([revisorsinspektionen.se](http://revisorsinspektionen.se)).

##### **1996**

1996 gav EC ut en grönbok med namn *Roll ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*. Där diskuterades att det fanns stora skillnader mellan medlemsländer när det kom till lagstiftningar kring revision. Man diskuterade även revisorns oberoende och menade att det var omöjligt att enas om en gemensam definition av oberoende. I grönboken tas det även upp att det debatterats kring om revisorn skall tillhandahålla andra tjänster än revision samt debatt kring om man bör införa ett obligatoriskt rotationssystem för den lagstadgade revisionen (Grönbok, 1996).

## 2001

I regeringens proposition 2000/01:146 föreslogs att den gamla lagen om revisorer skulle ersättas med en ny RevL där de huvudsakliga förändringarna rörde fastställande av begreppet revisionsverksamhet samt säkerhetsställande av revisorns oberoende. En av anledningarna till denna lagförändring var att EG hade ställt ett krav till medlemsländerna om att de har ett ansvar att säkerställa att revisorerna som genomförde lagstadgad revision var oberoende. Kravet på den så kallade analysmodellen skrevs in i lagstiftningen, vilket Sverige var först med av de europeiska länderna (Wallerstedt, 2009). Lagstiftarna bytte även ut begreppet att revisorn ska vara oberoende till att revisorer ska agera opartiskt, självständigt och objektivt. Syftet till denna förändring var att man menade att det inte existerar ett absolut oberoende i mänskliga sammanhang.

## 2003

2003 ersattes FAR:s 20 år gamla yrkesetiska regler av nya omarbetade regler som utgick från de internationella regelverken som skapats av IFAC och EU. De innehöll även för första gången definitioner på god yrkessed och god revisorssed. Dessa yrkesetiska regler utgick från grundläggande principer. FAR tog ställning till detta och valde att utgå från ett principbaserat regelverk trots att detta ställer högre krav på individens förmåga att handla etiskt (Bergman och Holm. 2003).

## 2005-2006

2005 infördes en ny ABL som ersatte den från 1975, och redan året därpå antogs och infördes EG:s åttonde direktiv som trädde kraft 1 januari 2006 i form av bland annat hårdare jävsregler för revisorer i aktiebolag som nådde över lagstadgade gränsvärden. Enligt de nya reglerna fick revisorn inte vara "*verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver*" (SFS 2006:399).

Detta innebar med andra ord att ett företag som anses vara revisionspliktigt inte kunde erhålla revision och i princip inga rådgivningstjänster från en och samma revisionsbyrå eller revisionsföretag. För bolag som inte är revisionspliktiga var jävsbestämmelserna formellt något mildare. Här var det endast grundbokföringen som var förbjuden, det vill säga sådan som klassas som löpande bokföring i registerordning. I praktiken torde det dock inte vara någon större skillnad. Den så kallade huvudbokföringen som är tillåten upprättas i regel av



datorbaserade program, som de flesta företag har tillgång till. Detta innebar således att ett företag generellt sett inte hade några större möjligheter att tillgå både revisions och bokföringstjänster av en och samma byrå. Upprättande av årsbokslut och årsredovisningar faller dock ej inom grundbokföring och kan tillhandahållas till icke revisionspliktiga företag av personer som verkar inom samma revisionsbyrå som revisorn. Det är dock alltid förbjudet för revisorn eller någon annan som är delaktig i revisionen att tillhandahålla sådana bokföringstjänster (SOU 2008:79).

I ovan nämnd utredning lyfte man fram faktumet att nuvarande jävsregler i praktiken innebar, även för mindre företag, att man var tvungen att anlita två stycken olika byråer för revisions- och redovisningstjänster. Vilket för framförallt många mindre företag var en alltför stor kostnad. Man diskuterade vidare om möjligheten att avskaffa de så kallade byråjävsreglerna helt, för icke revisionspliktiga företag. Som argument för ett sådant förslag var bland annat att dessa mindre företag oftast var i behov av redovisningsbiträde samtidigt som man efterfrågade revisionstjänster för att kvalitetssäkra sin finansiella information. Man påpekade även att det kunde förbättra revisionskvaliteten om personer på samma byrå hade god insyn i företagets löpande affärshändelser. Förslaget genomfördes dock aldrig.

## **2010**

I grönboken år 2010 vid namn *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*, till följd av finanskrisen 2007/2008, tog man upp flera förslag för att minska riskerna för liknande framtida kriser. Bland annat förslaget om obligatorisk byrårotation, där man menade att situationer där man i årtionden anlitat samma revisionsbyrå inte är förenliga med de önskvärda standarder kring oberoendet, även fast de huvudansvariga revisorerna byts ut med jämna mellanrum. EC föreslog att kunskap kan gå förlorad ifall man använder ett sådant system men menade ändå att man ville granska för- och nackdelar med obligatorisk byrårotation (Grönbok, 2010).

## **2014-2016**

I april 2014 antog EU:s ministerråd det så kallade revisionspaketet vars huvudsyfte var att stärka revisorns oberoende samt revisionskvaliteten, och 18 maj 2016 antog riksdagen revisionspaketet i Sverige som började gälla från 17 juni 2016.

Revisionspaketets bestämmelser gällde företag av allmänt intresse, vilket innebar företag vars överlåtbara värdepapper var upptagna till handel på en reglerad marknad och även vissa finansiella företag (Svensson och Brännström. 2016). De huvudsakliga bestämmelserna var bland annat obligatorisk byrårotation, som föreslogs i grönboken *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen* från 2010 och att revisorn och revisionsbyrån även i fortsättningen kunde förse rådgivningstjänster till företag av allmänt intresse men med ett antal begränsningar från den så kallade svarta listan (Svensson och Brännström. 2016).

Dan Brännström, FAR:s generalsekreterare kritiserade dock revisionspaketet i sin blogg (2013) och i synnerhet att man införde så kallade förbudslistor som detaljstyrde vad som var tillåtet eller inte angående rådgivningstjänster. Han förespråkade snarare att utgångspunkten för vad som skulle anses vara tillåtet skulle ske utifrån IASB:s etikkod, som var mer ett principbaserat regelverk.

#### **4.5. Sociala normförändringar gällande oberoendet**

Det kan konstateras att mycket av debatten kring regelförändringar, i synnerhet avskaffandet av revisionsplikten, utgår ifrån de berörda företagens perspektiv. Både innan och efter avskaffandet har fokus legat på frågor som rör svårigheter för Skatteverket, ökad ekonomisk brottslighet, ökade felaktigheter och minskad kvalitet i årsredovisningar. Detta är de huvudsakliga problemen och faktorerna som analyserades i den nyligen släppta rapporten från Riksrevisionen, *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar* (Riksrevisionen, 2017). Avskaffandet av revisionsplikten är inte en direkt reglering av revisorns oberoende utan handlar snarare om att förenkla och underlätta för de berörda små aktiebolagen. För uppsatsen är rapporten från Riksrevisionen därav relevant ur ett socialt normperspektiv då den belyser rådande förändringar inom revisionsbranschen.

Det rapporten sammanfattningsvis konstaterar är att branschen står inför stora utmaningar. Förmågan till innovation och förnyelse i sina tjänsteutbud är viktigare än någonsin för att fortsätta vara lönsamma på en föränderlig marknad. Detta sätter givetvis en stor press på framförallt på revisionsbyråerna och den enskilde revisorn, vilket mycket väl kan tänkas

inverka på revisorns förmåga till att vara den oberoende granskare som förväntas. Att behålla befintliga klienter och tillgodose nya behov hos klienterna torde utmana och skapa glidningar mot den traditionella rollen som revisor. I synnerhet för revisorer och mindre byråer med inriktning mot mindre företag, som i många fall inte formellt behöver ha en revisor.

RI delar detta konstaterande om rådande branschförändringar i deras rapport *Den framtida revisionen* (2017), som hade sitt fokus riktat på hur man skulle stärka förtroendet för revisorer och revisionen samt förbättra revisionskvaliteten i Sverige. Sammanfattningsvis belyser rapporten att revisionsbranschens pågående och framtida stora utmaningar inte bara bottenar i de regeländringar som EU implementerat i finanskrisens kölvatten utan att det även finns andra påverkansfaktorer. Dessa påverkansfaktorer handlar bland annat om tidigare nämnda avskaffandet av revisionsplikten, globaliseringen, den teknologiska- och digitala utvecklingen samt omvärldens krav på utveckling av revisorns tjänsteutbud exempelvis i form av krav på att godkänna även information rörande kvalitet och hållbarhet.

Att revision de facto är av stor nytta för såväl ekonomin och samhället, framförallt genom att skapa tillit för både offentliga och privata verksamheter, är det av högsta angelägenhet att upprätthålla förtroendet för revisionen och revisorns yrkesroll. Skadat förtroende kan leda till samhällseliga normförskjutningar vilket sedermera kan riskera att påverka bedömningen av revisorns oberoende. Diskussioner och ett flertal utredningar gällande oberoendet i den kommunala revisionen efter misstänkt korruption i Göteborg vilket sedermera även resulterade i politisk- och medial uppmärksamhet, är ett exempel på en händelse som skadat revisorsyrkets förtroende enligt *Den framtida revisionen* (2017).

Även de i problemdiskussionen nämnda revisionskandalerna rörande SCA, HQ-Bank och Enron är också exempel på händelser som skadad revisorsyrkets förtroende vilket resulterat i en samhällselig normförskjutning.

Vidare angående revisorns trovärdighet, menar Ehlin (2008) att mycket av den kritik som riktats mot revisorsyrket grundar sig framförallt i det så kallade förväntningsgapet. Med förväntningsgapet gällande revisorer menar Carrington (2010) att det rör sig om en utbildningsproblematik, där allmänheten inte vet vad revisorsyrket egentligen innebär och att detta har att göra med revisionsbranschens avsaknad av utbildning av allmänheten inom ämnet. Denna utbildning försvåras då problematiken gällande revisorns oberoende flitigt diskuteras och regleras i ett försök att åtgärda problematiken. Även revisionsbyråernas vilja

att utbilda allmänheten kan diskuteras och är förmodligen inte helt självklar då de, som uppsatsen tidigare belyst, kan ha fördelar av att ha en överlägsen kunskap gentemot reglerare och allmänheten. Problematiken om revisorns otydliga roll i jämförelse med klienternas uppfattning skulle enligt Peter Clemedtson, ordförande FAR SRS minska i samband med att revisionsplikten avskaffades och hänvisade då till att revisionen skulle styras beroende på efterfrågan (Ehlin, 2008). Förväntningsgapet kan också förklaras av att allmänhetens förväntningar och krav på transparens vilket är en genomgående samhällstrend som drivs framåt med hjälp av den tekniska utvecklingen (Kairos Futures, 2016).

Enligt en rapport beställd av FAR framtagen av Kairos Future (2013) är det en trend i revisionsbranschen att fokusera på bolag som varken är stora eller små, utan snarare storleksmässigt ligger däremellan. Detta med anledning av att fortsatt kunna erbjuda ett bredare serviceerbjudande såsom rådgivning och konsultation. Vidare står det i rapporten att det finns en risk att klienterna successivt kommer öka kraven på revisionsbyråerna och då också revisorn, vilket kan riskera revisorns oberoende. Detta kan även kopplas till ytterligare en trend gällande revisionsbranschen, vilket är att revision är ett mindre attraktivt arbete vilket bland annat kan förklaras av de ovan nämnda kraven från klienterna, att arbetet är för slitsamt och inte tillräckligt givande. Även faktorer som omfattande reglering, alltför stor ansvarsbörda och stigande klientantal kan rimligtvis påverka attraktiviteten gällande arbete inom revision.

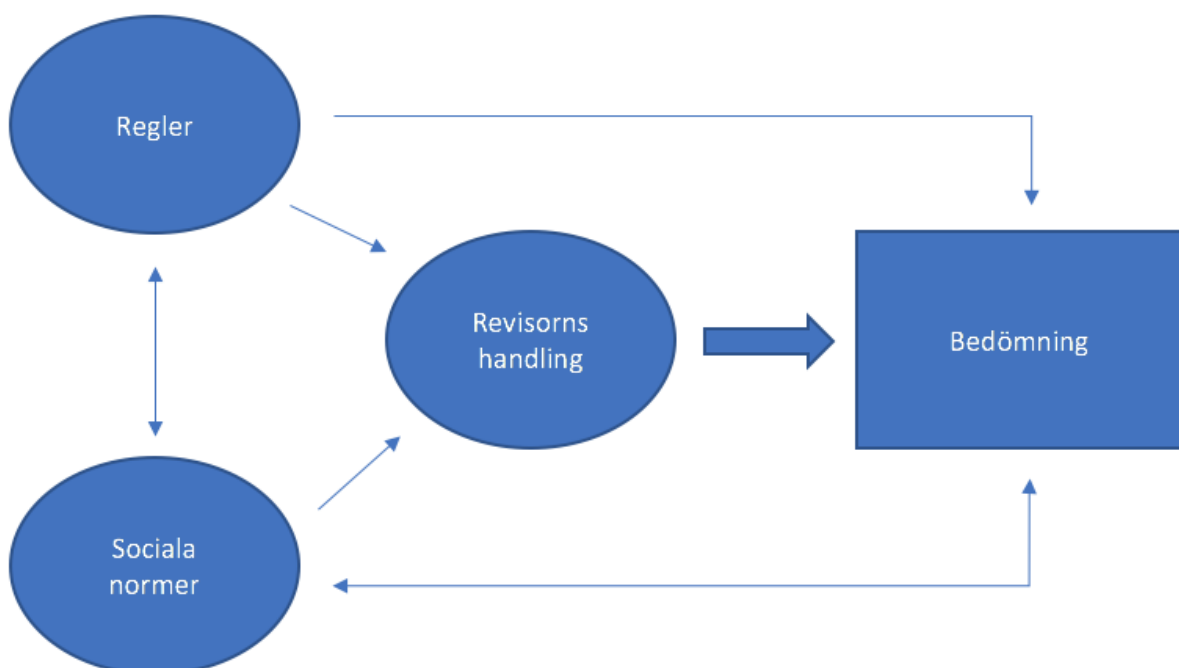
Gällande kraven från klienter visar den senaste mätningen från Svenskt Kvalitetsindex att klienterna anser att de mjuka värdena är viktiga vid val av revisionsbyrå (Callius, 2018).

*“Mycket har tidigare handlat om produkter och tjänster och detta är något som bolagen är duktiga på att leverera. Det man som kund nu önskar mer av och har större krav kring än tidigare är mer mjuka värden. Det handlar om att vara en god aktör i samhället men också om att sätta sig in i kundens verksamhet och bli en del av sina kunders framgång”* sa Johan Parmler, vd för Svenskt Kvalitetsindex (Callius, 2018).

BDO, som toppar mätningen av kundnöjdhet, har arbetat med detta aktivt och har en bestämd samhällsstrategi för bland annat etik och hållbarhet. Malin Nilsson, vd på BDO säger att *“Vi har inom våra tjänster ett viktigt uppdrag i att bidra till ett hållbart näringsliv, ett näringsliv med en etisk kompass”* (Callius, 2018).

Resultatet från mätningen påvisar således att samhällstrenden med att de mjuka värdena såsom etik, moral och samhällsansvar ökat i betydelse, även har påverkat revisionsbranschen i samma riktning. Detta talar för att klienterna alltmer eftersträvar att revisorn agerar oberoende och följer de etiska och moraliska kompasserna som dagens samhälle kräver, samt att detta kan tyckas överskugga det mer traditionellt ekonomiska synsättet hos klienterna

#### 4.6 Analysmodell



Figur 1

Utifrån den formella- och substantiella teorin gällande regler och sociala normer kommer insamlat empiriskt material analyseras med hjälp av en egen framtagen teorimodell, figur 1.

Elementet regel innefattar i denna teorimodell legala normer, med andra ord lagstiftning, professionsrekommendationer, instruktioner från RI, svensk bolagskod samt börskontraktet. Teorin baseras utifrån tidigare nämnd *regulation theory* och de olika tillvägagångssätten som beskriver hur reglering av revisorns oberoende uppstår och utvecklas. En rättsregel bottnar i sociala normer som sedermera tilldelats statusen rättsregel och att statlig tvångsmakt tilldelats ansvaret att upprätthålla den sociala normen.

Elementet sociala normer, förklaras som de informella reglerna i ett samhälle som exempelvis ekonomi, politik och den sociala aspekten. Sociala normer kan påverkas av bland annat branschförändringar, mediadiskussioner i form av exempelvis tidigare nämnda revisions-skandaler och samhällsliga förskjutningar som till exempel Corporate Social Responsibility.

Handling innebär revisorns agerande beroende på de sociala normer och regler som finns i samhället, och bedömning utgår i vårt fall från disciplinavgöranden från tillsynsnämnden på RI, där de bedömt revisorns handling.

Modellens syfte är därmed att försöka påvisa sambandet mellan sociala normer och regler, där regler påverkar sociala normer och vice versa, vilket sedermera påverkar revisorns handling, som eventuellt bedöms av en tillsynsmyndighet ifall handlingen möjligtvis inte återspeglar de sociala normer och regler skapade av samhället.

#### 4.7 Sammanställning förändringar

Nedan är en sammanställning av de förändringar av regler och sociala normer gällande revisorns oberoende som vi tagit upp tidigare i uppsatsen.

År	Typ	Förändring
1995	Regel	Ny ÅRL, ny revisorsförordning, högre utbildningskrav
1996	Regel	Grönbok EU, diskussion kring att revisorns oberoende gemensamt inte kan definieras, samt tillhandahållande av icke-revisionstjänster
2001	Social norm	Revisions-skandal, Enron
2001	Regel	Ny RevL, analysmodellen införs i lagstiftning,

		begreppet oberoende byts ut i lagen
2003	Regel	Nya yrkesetiska regler från FAR, god yrkessed och god revisionsned definieras
2005-2006	Regel	Ny ABL, hårdare jävsregler
2008	Social norm	Artikel som förklarar att kritiken mot revisorsyrket grundas av förväntningsgapet
2010	Regel	Grönbok EU till följd av finanskrisen, obligatorisk byrårotation diskuteras
2010	Social norm (ur oberoende perspektiv)	Revisionsplikten avskaffas för mindre bolag
2010-2017	Social norm	Rapport som konstaterar att branschen står inför stora utmaningar som ökat tjänsteutbud och att behålla befintliga klienter
2016	Regel	EU:s revisionspaket införs i Sverige
2016	Social norm	Rapport som belyser branschtrender att fokusera på mellanstora bolag
2017-	Social norm	Rapport som belyser pågående och framtida trender som globalisering, teknologisk utveckling samt omvärldens krav på utvecklat tjänsteutbud
2018	Social norm	Artikel som påvisar att samhällstrender med att de mjuka värdena ökar i betydelse även påverkat revisionsbranschen

Tabell 2

Baserat på denna sammanställning av förändringar av regler och sociala normer antar vi att följande teser kommer framgå från insamlad data. Första tesen innehåller en regel och en social norm som samverkar mot samma syfte, att stärka revisorns oberoende. Andra tesen utgår från avskaffandet från revisionsplikten vilket torde resultera i att klienterna från de små

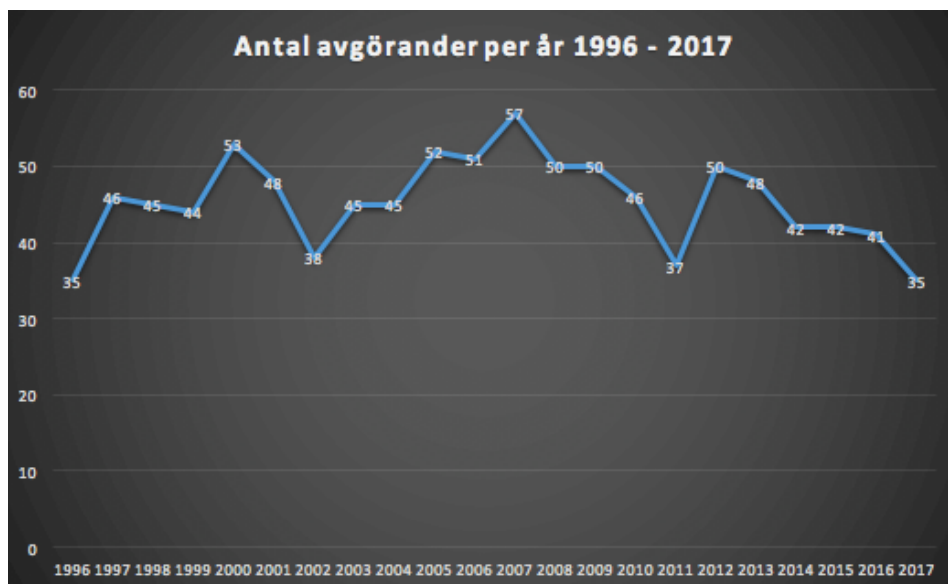
aktiebolagen får större makt över sin revisor på grund av den ökade konkurrensen som avskaffandet av revisionsplikten förmodligen innebär, vilket rimligtvis borde innebära att revisorerna känner sig tvungna att erbjuda fler kringtjänster i syfte att behålla klienterna. Detta torde rimligtvis öka andelen fristående rådgivning i förhållande till totala andelen oberoendefall. Tredje tesen utgår från liknande resonemang som andra, men utgår istället från branschtrenden inom revision såsom ökat tjänsteutbud och svårigheter att behålla klienter. Detta borde rimligtvis öka pressen på revisorerna att agera oberoende vilket sedermera borde resultera i ökad andel oberoendefall i förhållande till totala antalet ärenden.

1. År 2001, då en ny RevL implementerades samt Enronskandalen avslöjades, bör rimligtvis andelen oberoendefall i förhållande till totala antalet ärenden ha minskat.
2. År 2010 avskaffades revisionsplikten för små aktiebolag och därmed torde andelen fristående rådgivning ökat i förhållande till totala antalet ärenden.
3. År 2016 rapporterades branschtrender inom revision såsom ökat tjänsteutbud och svårighet att behålla klienter. Detta torde resulterat i ökad andel oberoendefall i förhållande till totala antalet ärenden.



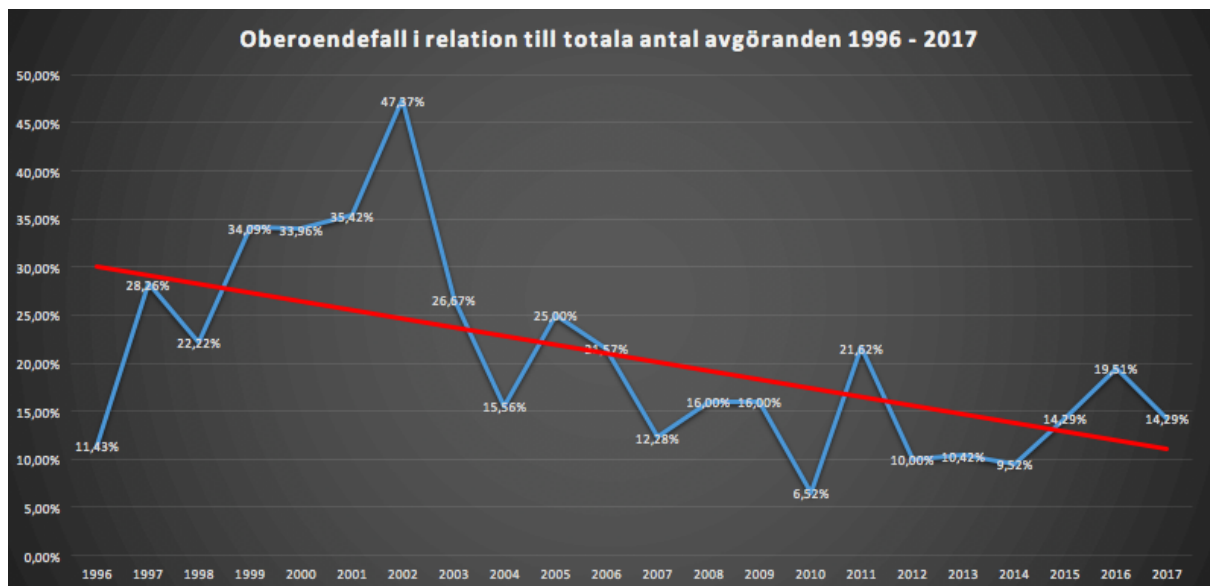
## 5. Empiri

Nedan presenteras insamlad data utifrån disciplinärenden från RI gällande revisorns oberoende, i form av diagram och beskrivande text, där vi valt att lyfta fram det som är av relevans för uppsatsens syfte.



*Diagram 1, Antal avgöranden per år 1996-2017*

Diagram 1 visar totala antalet avgöranden i disciplinärenden från RI. Sammantaget påvisas att ingen större förändring har skett mellan åren 1996-2017 och att antalet avgöranden fluktuerar mellan, som lägst 35 ärenden och som högst 57 ärenden per år.



*Diagram 2, Oberoendefall i relation till totalt antal avgöranden 1996-2017 med trendlinje*

Diagram 2 visar antalet oberoendefall i relation till totala antalet avgöranden av disciplinärenden mellan åren 1996 och 2017. Detta visar en kraftig förändring framförallt mellan åren 2002 och 2004, där andelen oberoendefall sjönk från 47,37 procent till 15,56 procent vilket motsvarar en förändring på hela 31,81 procentenheter. En stor förändring visas även mellan åren 2010 och 2011, där andelen oberoendefall ökade från 6,52 procent till 21,62 procent. Sammantaget visas ett antal större förändringar och att andelen oberoendefall i relation till antalet avgöranden som lägst var 6,52 procent år 2010 och som högst 47,37 procent år 2002. Generellt sett kan vi se en nedåtgående trend i den undersökta perioden, vilket den röda trendlinjen visar. Nedan följer utveckling indelat i perioderna 1996-2002, 2003-2008 samt 2009-2017.

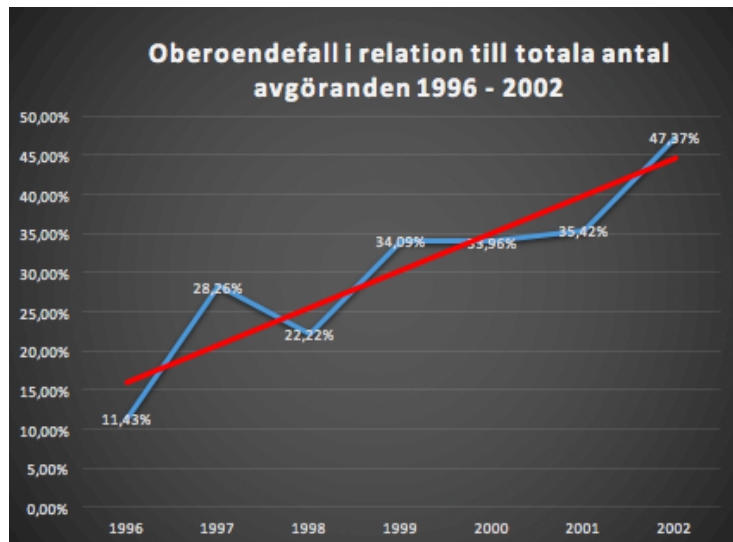


Diagram 3, Oberoendefall i relation till totala antal avgöranden 1996-2002

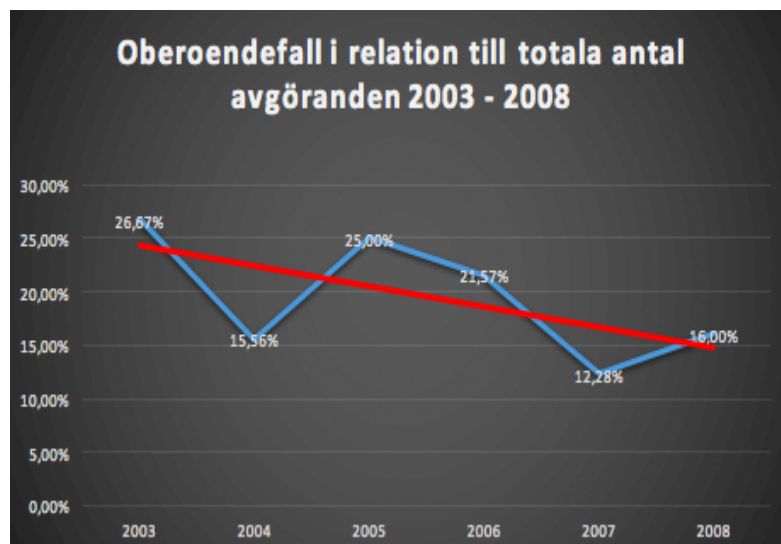


Diagram 4, Oberoendefall i relation till totala antal avgöranden 2003-2008

I diagram 3 påvisas att andelen oberoendefall i relation till totala antal avgöranden mellan åren 1996 och 2002 var i en stark stigande trend. År 1996 var andelen oberoendefall 11,43 procent varav motsvarande siffra år 2002 var 47,37 procent.

I diagram 4 påvisas att andelen oberoendefall i relation till totala antal avgöranden mellan åren 2003 och 2008 var i en sjunkande trend, där andelen oberoendefall sjönk från 26,67 procent år 2003, till 16,00 procent år 2008.

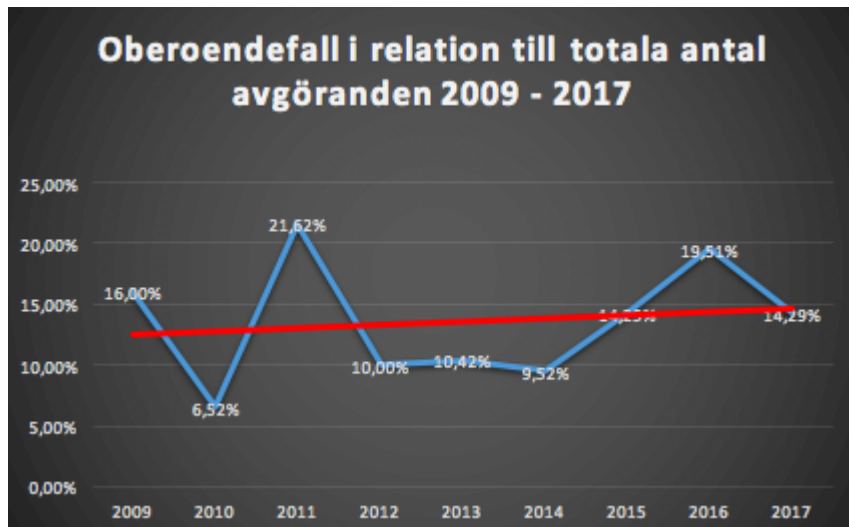


Diagram 5, Oberoendefall i relation till totala antal avgöranden 2009-2017

I diagram 5 påvisas att det inte finns någon påtaglig trend gällande utveckling av andelen oberoendefall i relation till totala antal avgöranden mellan åren 2009 och 2017, vilket tydliggörs av den röda trendlinjen. År 2009 var andelen oberoende fall 16,00 procent varav motsvarande siffra år 2017 var 14,29 procent.

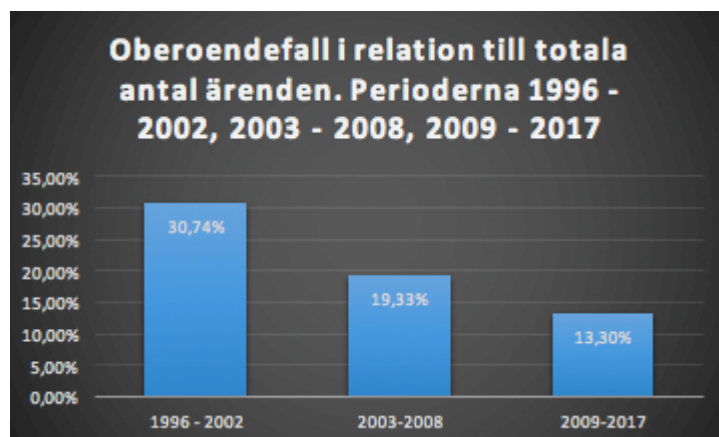


Diagram 6, Oberoendefall i relation till antal ärenden perioderna 96-02, 03-08 och 09-17

Diagram 6 tydliggör minskningen sett till en indelning av tidsspannet 1997-2017 i tre perioder. I perioden 1996-2002 uppgår andelen oberoendefall till ca 31 procent. I perioden 2003-2008 har andelen oberoendefall minskat från 31 procent till cirka 19 procent och sedermera till cirka 13 procent för perioden 2009-2017.

## Inbördes förändringar

Figureerna nedan visar den procentuella fördelning av de kategorier som använts för att klassificeras disciplinärenden i relation till antalet oberoendefall. Presentationen sker i tre perioder av intervallet 1996-2002, 2003-2008 och 2009-2017. Eftersom ett ärende kan innehålla flera olika typer av handlande presenteras varje kategoris andel av totala antal oberoende fall separat.

### Handlingstyper

*Typ 1* (fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster)

*Typ 2* (Direkta affärsförbindelser och ekonomiska intressen)

*Typ 3* (Indirekta affärsförbindelser och ekonomiska intressen)

*Typ 4* (Övrigt)

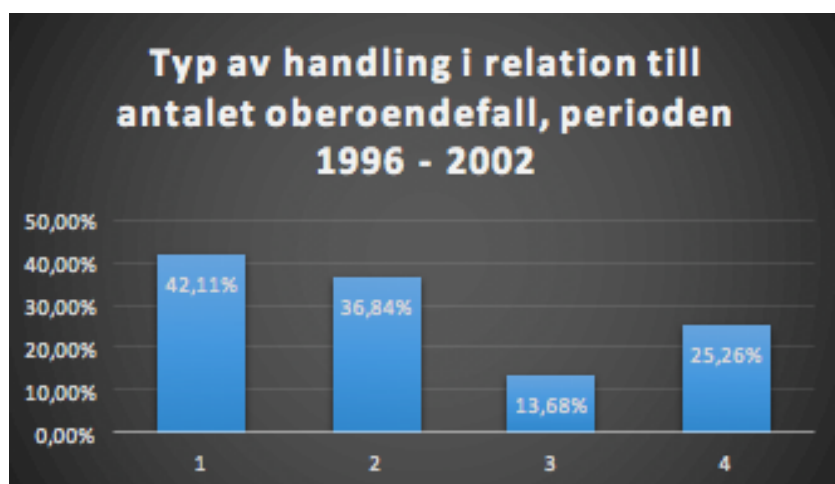


Diagram 7, Typ av handling i relation till antalet oberoendefall perioden 1996-2002

Diagram 7 visar att i perioden 1996-2002 innehåller ca 42 procent av alla ärenden en handling som sorteras in under typ 1 fristående rådgivning eller icke revisionstjänster. Typ 2 direkta affärsmässiga och ekonomiska intressen återfinns i ca 37 procent av fallen. Typ 3 Indirekta affärsmässiga och ekonomiska intressen i ca 14 procent samt typ 4 övriga handlingar i ca 25 procent av fallen.

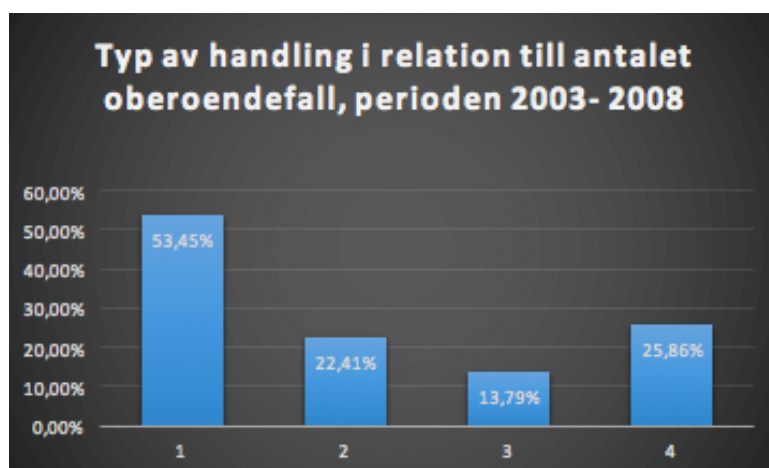


Diagram 8, Typ av handling i relation till antalet oberoendefall perioden 2003-2008

Fördelningen under perioden 2003-2008 är lik den fördelningen under föregående period. Fristående rådgivning och icke-revisionstjänster är fortfarande den handling som visar upp högst andel förekomst i fallen gällande oberoende. Denna handling har ökat något från ca 42 procent till cirka 53 procent. Handling av typ 2 direkta affärsmässiga- och ekonomiska intressen har minskat något från cirka 37 procent till cirka 22 procent. Övriga kategorier är i stort sätt oförändrade.

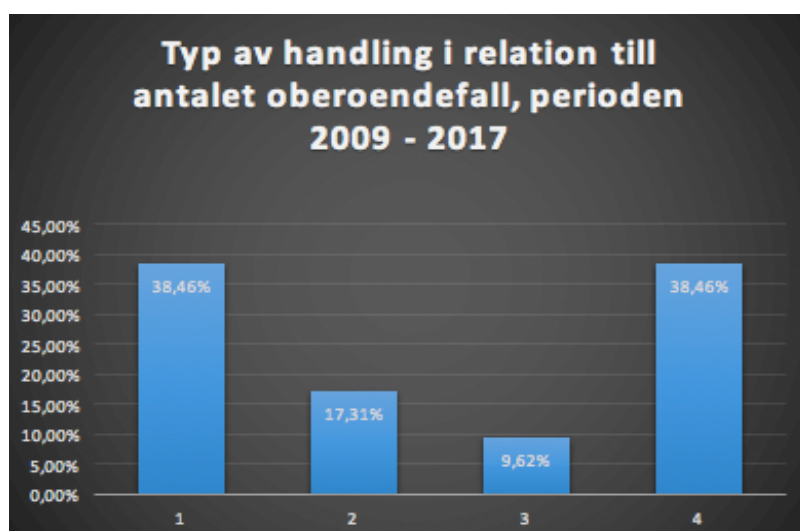


Diagram 9, Typ av handling i relation till antalet oberoendefall perioden 2009-2017

Andelen fall med handling av typ 1 har minskat från föregående period och ligger nu på cirka 39 procent vilket är nära motsvarande siffra för perioden 1996-2002 i diagram 7 på cirka 42 procent. Typ 2 har återigen minskat, dock ej med mycket från cirka 22 procent till cirka 17

procent. Typ 3 är i stort sätt oförändrad. En större skillnad har dock skett kring typen 4 övriga omständigheter som har ökat från cirka 25 procent föregående perioder till cirka 38 procent i perioden 2009-2017.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte skett några påtagliga inbördes förändringar eller skiftningar gällande fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster. Den ökar något under perioden 2003-2008 för att sedan minska i perioden 2009-2017. Den mest markanta förändringen uppnås under perioden 2009-2017 då övriga omständigheter har ökat markant och utgör tillsammans med fristående rådgivning och icke-revisionstjänster den vanligast förekommande typen av oberoende.

I övrigt har handling av typ 2 genomgående minskat något.

Det går dock inte att se några tydliga övertygande inbördes skiftningar. Minskningen av andelen oberoende fall i relation till totala ärenden kan således överlag förklaras med en minskning av samtliga kategorier. Detta blir extra tydligt om vi exempelvis jämför utvecklingen av antal fall med fristående rådgivning i relation till samtliga disciplinärenden.

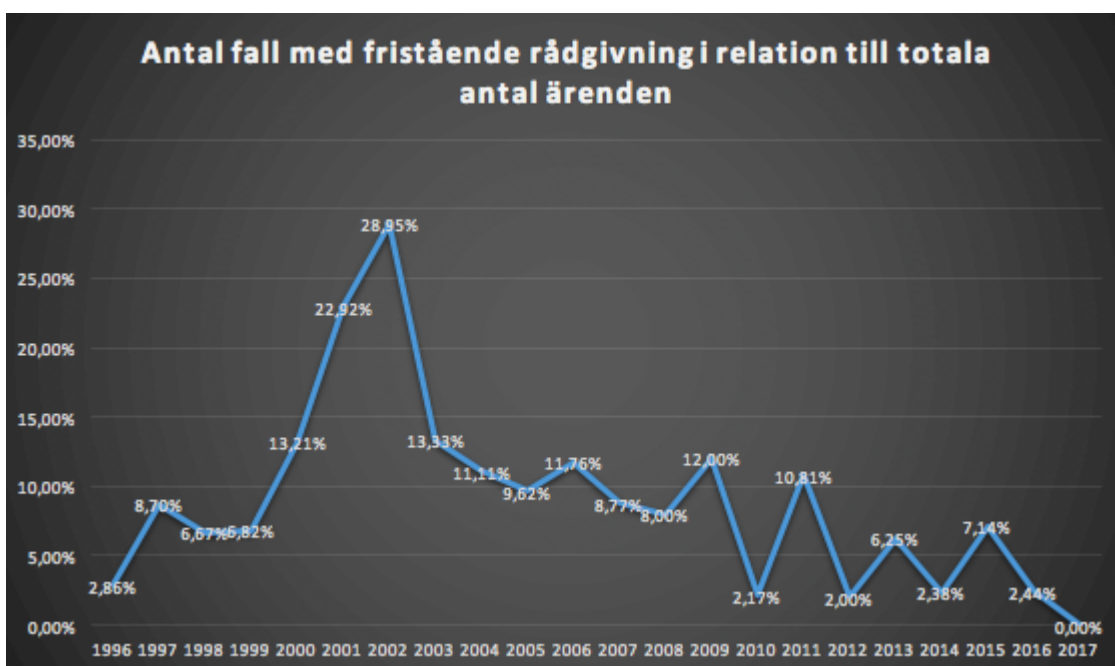


Diagram 10, Antal fall med fristående rådgivning i relation till totala antal ärenden

Andelen oberoendefall som innehåller fristående rådgivning ökade kraftigt från 1999 till och med toppen år 2002. Därefter sker en märkbar minskning till år 2003. Mellan år 2012 och

2017 är andelen fall med fristående rådgivning relativt konstant. Vi kan även konstatera att grafen i diagram 10 är slående lik den i diagram 2 som visar utveckling av samtliga oberoende fall i relation till totala antal ärenden.

### **Revisionsbyråers storlekar**

Det gick endast i 33 procent (68 stycken av totalt 207 fall) av fallen att fastställa revisionsbyråns storlek. Den överlägsna majoriteten av de fall som gick att fastställa storleken, var revisionsbyrån av mikrostorlek, 88 procent (60 stycken av 68).

När det kommer till storlek av revisionsbyrå i relation till kategori av handlande var det en micro eller small byrå i åtminstone 42 procent (9 av totalt 92) av fallen när det kommer till fristående rådgivning och icke-revisionstjänster. Någon annan storlek på revisionsbyrån än micro eller small förekom i princip inte gällande fall innehållande fristående rådgivning, av de fall där det gick att fastställa revisionsbyråns storlek. Samma utfall blev det gällande fall innehållande direkt affärsmässiga samband och ekonomiskt intresse. Motsvarande andel uppgick till 35 procent (20 av totalt 56 st). I övriga kategorier var informationen och den insamlade datan allt för knapphändig för att kunna dra några slutsatser.

Då bristen på data gällande revisionsbyråernas storlekar var påtaglig är det svårt att dra några vidare slutsatser kring detta. Det kan dock konstateras att av de fall där det gick att fastställa storleken var micro-byråer kraftigt överrepresenterad samt att av de fall där det gick att fastställa att det var en byrå som var av storleken micro eller small, förekom det fristående rådgivning och icke-revisionstjänster i majoriteten av fallen, det vill säga ca 67 procent av fallen (42 av 63 fall).



## Fristående rådgivning och jäv



Diagram 11, Andelen fall gällande fristående rådgivning som resulterat i jäv

Diagram 11 visar andelen fall innehållande fristående rådgivning och icke-revisionstjänster som samtidigt resulterat i att revisorn har överträtt någon av jävssituationerna i ABL 9 kap 17§. I 81 procent av fallen då revisorn eller revisionsbyrån tillhandahållit fristående rådgivning eller icke-revisionstjänster och som har resulterat i ett oberoendehot, har de ansetts varit jäviga. I 19 procent av fallen har den fristående rådgivning eller tillhandahållandet av icke-revisionstjänster ej resulterat i någon överträdelse av nämnda jävsbestämmelser.

Sammanfattningsvis kan vi utifrån insamlade disciplinärenden bland annat se att andelen oberoendefall i relation till totala antal fall minskat samt att andel fall av fristående rådgivning i relation till antalet oberoendefall inte ökat. Vi kan även se att andelen fall gällande fristående rådgivning som resulterat i jäv är väldigt hög.

## 6. Analys

### 6.1 Sociala normer

I tidigare nämnd normteori påvisas de sociala normernas påverkan på regleringen, bland annat utifrån vad Black (2002) kallar *social forces*, men även via legala normer som kan exemplifieras av revisionspaketet som implementerades i Sverige 2016, till följd av finanskrisen 2007/2008. Ser man till antal avgöranden i disciplinärenden från RI mellan åren 1996 och 2017 i diagram 1 påvisas ingen större förändring. Detta behöver inte enbart betyda ett konsekvent handlande från revisorer runt om i landet, utan kan även vara en resursfråga från RI eftersom hela deras verksamhet är avgiftsfinansierad och en icke vinstdrivande verksamhet (revisorsinspektionen.se) vilket kan påverka deras incitament till att själva initiera utredningar. Sedan är endast tillsyn i form av disciplinärenden en del av deras uppdrag och kan således inte omfatta och allokera alla RI:s resurser.

Gällande oberoendefall i relation till totalt antal avgörande har en betydligt mer omfattande förändring skett som påvisas i diagram 2, vilket kan ha sina olika förklaringar. Ser man till den mest omfattande förändringen som skett mellan åren 2002 och 2004, där oberoendefallens andel sjönk från 47,37 procent till 15,56 procent, kan viss spekulativ koppling göras till tidigare nämnda sociala normförändringar. Med tanke på revisionens samhällsnytta är det av högsta angelägenhet att förtroendet för revisionen och revisorns yrkesroll upprätthålls och skadat förtroende kan leda till normförskjutningar. Ett tydligt exempel på vad som kan skada revisionen och revisorns förtroende är revisionsskandaler och det mediala omfånget det innebär. Den tidigare nämnda Enronskandalen, som resulterade i konkurs 2001, kan vara en påverkansfaktor för den stora förändringen av andelen oberoendefall. En förklaring kan vara att den uppmärksamhet och de katastrofala följder som Enronskandalen medförde gjorde att även revisorerna i Sverige, blev betydligt mer försiktiga gällande oberoendeproblematiken, då det var just oberoendet som lyftes fram som huvudanledningen till skandalen. Om detta stämmer är en intressant aspekt skillnaden i hur snabbt förändringar och utveckling kan ske, mellan regler och sociala normer. Sociala normförändringars direkta förändring ställs emot reglerförändringarnas tröghet, vilket i Enronfallet gör det möjligt för oss att direkt koppla social normförändring till utfall i diagram

2. Även de facto att skandalen skedde i USA och inte i Sverige tycks inte påverka den sociala normförändringens snabbhet vilket kan ha sin förklaring i den mediala globaliseringen som pågått under en längre tid. Denna sociala normförändring, i kombination med den nya RevL som implementerades i Sverige år 2001, kan ge en förklaring på skillnaden i andelen oberoendefall i relation till totala antal avgöranden mellan år 2002 och 2004, vilket således överensstämmer med uppsatsen första tes att andelen oberoendefall i förhållande till totala antalet ärenden bör ha minskat efter införandet av ny RevL samt efter Enronskandalen 2001.

Vidare kan man från diagram 5 urskönja en relativt stor ökning av andelen oberoendefall från åren 2010 till 2011, där andelen ökade från 6,52 procent till 21,62 procent. Året 2010 avskaffades revisionsplikten i Sverige, vilket inte var en direkt reglering av revisorns oberoende, utan snarare handlade om att förenkla och underlätta för de små svenska aktiebolagen. Det kan dock ha haft en påverkan på oberoendet ur ett socialt normperspektiv, vilket rapporten *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag- en reform som kostar mer än den smakar* från Riksrevisionen (2017) på ett sätt belyser genom att konstatera branschens stora utmaningar och den press som detta sätter på revisionsbyråerna och den enskilde revisorn. Framförallt vikten av att behålla sina klienter samt att dessutom tillgodose deras behov i form av innovativa tjänsteutbud ökade, vilket kan ha medfört att revisorerna tagit en högre risk i fråga om sitt oberoende. Detta kan dock rimligtvis ha fått effekt på empirin först år 2012 på grund av handläggningstiden hos RI vilket således inte kan förklara ökningen från 2010 till 2011, utan snarare förklara minskningen från 21,62 procent år 2011 till 10,00 procent år 2012. Själva regleringsprocessen är en öppen och långt pågående process innan regleringen implementeras, vilket beskrivs via teorin *enforcementcycle*, vilket gör det möjligt att anta att revisionsbyråerna och således revisorerna varit fullt medveten om att avskaffandet av revisionsplikten, långt innan 2010. Detta gör att regleringsprocessen för avskaffandet av revisionsplikten kan ha påverkat ökningen av andelen oberoendefall från 2010 till 2011.

Vidare kan det konstateras via diagram 5, att mellan åren 2009 och 2017, hölls andelen oberoendefall på en relativt konstant låg nivå jämfört med tidigare, vilket kan ha sin förklaring i förändringar i förväntningsgapet mellan allmänheten och revisorsyrket, där Peter Clemedtson, ordförande FAR SRS menade att förväntningsgapet skulle minska efter avskaffandet av revisionsplikten, med hänvisning till att efterfrågan skulle styra revisionen (Callius, 2018). Rimligtvis har regleringsprocessen av revisionspliktens avskaffande initialt

lett till hårt konkurrens om klienterna och att detta lett till att andelen oberoendefall i disciplinärendena ökade år 2011, för att sedermera sjunka till lägre nivåer.

Gällande avskaffandet av revisionspliktens påverkan på fristående rådgivning påvisar diagram 10 att andelen fristående rådgivning i relation till totala andelen oberoendefall år 2010 var 2,17 procent som därefter ökade till 10,81 procent år 2011 och sedermera sjönk till 2 procent år 2012, vilket inte stämmer överens med vår andra tes att andelen fristående rådgivning skulle öka. Ingen större förändring av andelen fristående rådgivning i relation till totala andelen disciplinärenden har skett efter revisionspliktens avskaffande, vilken tyder på att fristående rådgivning förmodligen ökar, men att revisorerna håller sig oberoende. Förklaringar till detta kan rimligtvis vara att regelåttamningarna inom fristående rådgivning gett resultat samt att revisionsbyråerna inom *big 4*, som har bättre möjligheter att erbjuda oberoende fristående rådgivning, ökar sina marknadsandelar på bekostnad av mindre byråer (Carson, Simnett, Soo, och Wright, 2012).

Bland tidigare forskning från framförallt Kosmala och Sucher (2006) har kritik riktas mot att EU, i ett led att hitta en normaliserad standard för alla medlemsländer, bortser från rådande kulturella skillnader länderna emellan. Eftersom uppsatsen avgränsat sig till endast Sverige, kan vi bara se huruvida Sveriges påverkan av EU-standarder gett resultat. Det som kan påvisas är att de krav och direktiv Sverige fått från EU gällande revisorns oberoende, som exempelvis nya RevL 2001, FAR:s nya yrkesetiska regler baserat på IFAC:s etikkod från 2003 samt den nya ABL 2006 innehållande EG:s åttonde direktiv, har gett ett gott resultat då andelen oberoendefall minskat från de höga siffrorna år 2001. Detta kan tolkas som att svenska kulturella konstruktioner troligen ligger i linje med EU:s standarder, då implementeringen av dessa standarder gett önskvärt resultat gällande oberoendeproblematiken. Dock så utesluts inte risken med normaliserande standarder gällande andra medlemsländer i EU, då dessa och Sverige förmodligen har kulturella konstruktioner som skiljer sig åt.

I Diagram 6 påvisas att andelen oberoendefall i relation till totala ärenden minskat från 30,74 procent, mellan åren 1996 och 2002, till 19,33 procent, mellan åren 2003 och 2008 och slutligen till 13,30 procent, mellan åren 2009-2017. Detta kan delvis förklaras utifrån rådande sociala normförändringar inom oberoendet, där bland annat den senaste finanskrisens efterdyningar riktat blickarna mot problematiken med just revisorns oberoende, vilket

rimligtvis påverkat revisorer världen över. Även de samhällseliga trenderna gällande bland annat transparens, etik, moral och samhällsansvar kan rimligtvis kopplas ihop med den sjunkande andelen oberoendefall.

Ser man till trenderna i revisionsbranschen såsom bland annat ökat tjänsteutbud, globalisering, teknologisk- och digital utveckling så har rimligtvis dessa även påverkat att andelen oberoendefall minskat. Gällande globaliseringen inom revision gynnar detta förmodligen revisionsbyråerna inom *big 4*, som har en existerande global organisation. En annan branschtrend är att fristående rådgivning ökar vilket sätter mer press på revisorn att agera oberoende. Dock så påvisas inte det i diagram 6, som säger att andelen oberoende fall i relation till totala ärenden minskat, vilket kan ha sin förklaring i globaliseringen och den stora marknadsandel som innehas av *big 4*, eftersom dom har resurserna till att ha flertalet separata avdelningar vilket sedermera underlättar fristående rådgivande utan att riskera oberoendet. De små revisionsbyråerna torde sakna dessa möjligheter att organisera sin verksamhet på samma sätt som de större revisionsbyråerna, vilket bör försvåra deras förmåga att erbjuda fristående rådgivning, utan att riskera revisorernas oberoende.

Detta kan rimligtvis styrkas utifrån den data som samlats in gällande storleken på revisionsbyråerna. I 67 procent av de ärenden då en micro eller small revisionsbyrå har förekommit är det fristående rådgivning och icke-revisionstjänster som varit anledningen till att revisorn eller revisionsbyrån inte agerat oberoende. Det är således den typen av problematik som är mest förekommande för små revisionsbyråer och dess revisorer när det kommer till att säkerhetsställa en oberoende revision.

Trots bristen på datainsamling gällande revisionsbyråernas storlek kan tendenser urskönjas till att ovanstående resonemang kan stämma, då andelen fristående rådgivning i relation till antalet oberoendefall minskade från 42,11 procent mellan åren 1996 och 2002 till 38,46 procent mellan åren 2009 och 2017. Även från de fall där det gick att fastställa att byråns storlek var inom kategorin small eller micro så handlade hela 67 procent om fristående rådgivning. I övrigt påvisades inga påtagliga förändringar av oberoendeproblematik från åren 1996-2017, utan att det snarare handlar om en generell minskning av fall gällande revisorns oberoende. Detta kan utifrån sociala normförändringar ses som att de berör oberoendet som helhet och att det är tillräckligt detaljerat och specifikt ur allmänhetens perspektiv och att det på så sätt förändras på ett mer generellt plan. På en mer detaljerad nivå gällande sociala

normer riktar sig branschförändringar, som främst handlar om fristående rådgivning, vilket bekräftar att det är vanligt förekommande med fristående rådgivning och revisionsbyråerna har hittat ett sätt att lösa den oberoendeproblematik som uppkommer, rimligtvis med olika ansvarsenheter som nämnts tidigare.

I diagram 11 påvisas att, andelen fall gällande fristående rådgivning som resulterat i att revisorn överträtt ABL:s jävsregel, var hela 81 procent. Detta ska betraktas i kombination med konstaterandet att i de fall då vi kunde fastställa att det rörde sig om en micro eller small revisionsbyrå, uppgick andelen fall innehållande fristående rådgivning till cirka 70 procent. Denna kombination är ur ett socialt normperspektiv väldigt intressant då det rimligtvis framhåller hur central en social norm förhåller sig jämfört med en regel. I grova drag kan det tolkas som att revisorerna i fråga medvetet brutit mot jävsbestämmelserna i ABL, då dessa är tämligen uttömmande, tydliga och svåra att misstolka. Bestämmelserna om jäv har varit relativt oförändrade sedan 1975 års ABL och praxis gällande reglernas innebörd saknas inte. Några materiella skillnader har i princip inte skett utan endast en skärpning gällande möjligheten till vissa redovisningstjänster till större företag. Att bryta mot jävsbestämmelserna kan därmed tyckas i många fall anses vara en risk värd att ta. Detta kan rimligtvis förklaras utifrån den starka sociala normpåverkan att kunna erbjuda klienterna ett tjänsteutbud utöver revisionen. Det kan vara viktigare att tillmötesgå klienternas efterfrågan och behålla dessa och därmed en inkomstkälla, än att följa reglerna i sig.

Bedömning och sociala normer anser vi påverkar varann vilket visas i vår analysmodell där det finns en pil från bedömning till social norm, vilket syftar på att bedömningar och utfall av disciplinärenden förmodligen därefter påverkar den sociala normen kring oberoendet. På liknande vis som att prejudicerande fall påverkar praxis inom rättsväsendet, påverkar rimligtvis RI:s disciplinärenden de sociala normerna kring vad som är rätt och fel inom oberoendet och således exemplifierar vart gränsen för oberoende för tillfället är. För i och med att förändringar av regler och sociala normer ständigt förändras, sker rimligtvis också en förändring i bedömningen, som sedermera återgår till sociala normer vilket blir som en ständigt föränderlig process. Sett till uppsatsens insamlade data utifrån disciplinärendena kan dock ingen analys utfärdas huruvida själva bedömningen förändrats, då analys endast skett utifrån de ärenden som fällt och inte av de ärenden där revisorn undkommit konsekvenser.

I diagram 2 påvisas att andelen oberoendefall sett till totala andelen disciplinärenden var som högst året 2002 med 47,37 procent. Medan året 2004 låg motsvarande siffra på 15,56 procent vilket kan ha sin förklaring i att bedömningen gjord år 2002 sedermera kan ha påverkat de sociala normerna kring oberoendet och gjort revisorerna mer försiktiga, vilket visat sig i empirin först 2 år efter 2002, med tanke på RI:s handläggningstider. Liknande trender skedde även åren 2005-2007 där andelen oberoendefall sjönk från 25,00 procent till 12,28 procent. Dock så måste bedömningens påverkan på sociala normerna kring oberoendet ses i sammanhang med rådande regler och andra påverkansfaktorer gällande sociala normer såsom bland annat samhälls- och branschtrender.

## 6.2 Regler

Som tidigare nämnts i avsnitten ovan infördes det en ny RevL år 2001, som mer konkret gällande revisorns oberoende huvudsakligen innebar att den så kallade *analysregeln* tillkom. *Analysregeln* har kommit att blivit ett viktigt verktyg för revisorerna för att både identifiera ett rådande samt att förhindra ett framtida oberoendehot och har tillsammans med andra specifika oberoenderegler, i synnerhet jävsreglerna i ABL, kommit att resultera i den så kallade analysmodellen konstruerad av branschorganisationen FAR.

Införandet av *analysregeln* får betraktas som kanske den största och mest övergripande regelförändringen bland de som nämnts tidigare i uppsatsen. I nya RevL från 2001 definierades även begreppet revisionsverksamhet i lagen för första gången. Fastställandet av detta viktiga begrepp torde resulterat i ett klargörande för revisorerna vilken typer av tjänster som är att betrakta som icke-revisionstjänster. Det skall tilläggas att propositionen till lagen är tämligen utförlig och beskrivande när det gäller vilka tänkta situationer som de olika oberoende reglerna i lagen är tänkta att omfatta. Vidare finns det rikligt med beskrivningar av typsituationer och problematiseringen som reglerna är tänkta att förhindra.

Detta kommer till uttryck dels i den litteratur och annat skrivet om revisorns oberoende som flitigt använder just nämnda proposition som källa. Men framförallt syns det i de disciplinärenden som bearbetats i denna uppsats där direkta hänvisningar till vad som står i förarbetena till lagen ökar, och inte allt för sällan till nämnda proposition. Den nya RevL har därmed klargjort samt tagit oberoendeproblematiken på allvar vilket diagram 4 styrker.

Som påpekats i avsnittet gällande den sociala normanalysen torde Enronskandalen och dess efterdyningar fått en tämligen snabb inverkan på revisorns handlande och hantering kring oberoendeproblematiken. Det är inte en självklarhet att önskad effekt av nytillkomna lagar och regler kommer momentant då man kan tänka sig en viss anpassningsperiod gällande beteendet för de som omfattas av regeln. Att den nya RevL, med omfattande förändringar gällande oberoendet, däremot kan ha fått en ganska omgående effekt är inte hel uteslutet med tanke på dess lägliga tillkomst i nära samband med Enronskandalen. Om vi beaktar uppsatsens framtagna analysmodell kan det tänkas att Enronskandalen skapade stora påtryckningar och krav på ändrat beteende och en skärpt syn på revisorn som oberoende granskare. I stort sätt samtidigt infördes en helt ny RevL med stora och viktiga åtgärder hänförliga till att stärka revisorns oberoende. Detta resulterade i stora påtryckningar på revisorerna att agera oberoende, både från kategorin sociala normer samt från kategorin regler under en relativt momentan period. Det är således svårt att försöka avgöra hur stor del av sociala normer respektive regler som påverkat den minskande andelen oberoendefall från år 2003 till 2008 som påvisas i diagram 4.

De facto att flertalet förändringar skett gällande både regler och sociala normer som berör revisorns oberoende, går det inte att fastställa huruvida någon av dessa påverkar resultatet av minskad andel oberoendefall mer än den andra, utan snarare att det är kombinationen av dessa som gett önskvärd effekt. Vilket är en mycket viktigt instinkt i sig.

Detta kan kopplas till teorin *enforcementcycle*, att en regleringsprocess inte bara handlar om att implementera en reglering utan att det också kräver gediget arbete innan och efter, och där sociala normer rimligtvis påverkar införandet av en regel. Regleringen kan därav initialt gesken av att vara en aningen trögrörlig process eftersom det endast är själva implementeringen som syns, men att det snarare handlar om att beakta direkta sociala normförändringar för att sedermera få till en så välgrundad och genomtänkt reglering som möjligt, vilket troligtvis verkar ha fungerat i Sveriges fall i och med den nya RevL från 2001 och i synnerhet FAR:s analysmodell.

Det är lätt att skapa en övertro på effekten och värdet av ytterligare och mer omfattande regleringar. Nya regler har utöver den nya RevL ständigt tillkommit under uppsatsens valda tidsperiod i syfte att försöka stävja oberoendet. Framförallt har utvecklingen kring



professionsstandarder varit påtagligt. Det har även skett en mängdökning av standarder som exempelvis IESBA:s *codes of ethics*, som är tämligen omfattande och detaljrik. Det anses dock fortfarande utgöra ett principbaserat regelverk mer än ett regelbaserat.

Cooper och Neu (2006) belyser att det krävs mer strukturella förändringar snarare än mer regler om man verkligen vill komma till rätta med oberoendeproblematiken. Förutom den nya RevL har det inte skett några förändringar som kan klassas eller åtminstone kommer i närheten i några försök till strukturella förändringar. Det som sker är vad Cooper och Neu (2006) beskriver som *quick fixes* och ett typexempel på detta torde vara EU:s förbudslista för att bland annat komma åt vissa specifika rådgivningstjänster och detaljrikare rekommendationer. Av samma åsikt är Gaa (2006) som lyfter fram att finns indikationer på att revisorerna har tendens att tänka på oberoendet som en uppsättning regler snarare än att följa det mera övergripande kraven på integritet i revisorsrollen. Ökad integritet menar även Dan Brännström (2018) är en möjlig lösning på oberoendeproblematiken.

Även om man vid en jämförelse av de regler som gäller här i Sverige, det vill säga framförallt lagstiftning grundad på EU-rätt samt FAR:s rekommendationer och IESBA:s *code of ethics*, i jämförelse med motsvarande regler i USA, framstår de svenska som principbaserade, så ser vi tendenser till att även dessa börjar bli mer detaljrika och situationsspecifika, och därmed börjar glida ifrån statusen som ett starkt principiellt regelverk.

Vi kan konstatera att trots tillkomsten och utökningen av reglering så kvarstår problemet. Dels ligger andelen oberoende fall tämligen konstant i relation till antal disciplinärenden från 2001 och framåt. Med de begränsade slutsatser som kan dras utifrån insamlad data går det inte att bortse från de återkommande skandaler och branschdissusioner som konstaterar att problemet inte ligger på tillfredsställande nivåer. Det är således av största vikt att lagstiftare och andra intressenter som har ett intresse att minska oberoendeproblematiken inte enbart fokuserar och har en övertro på regleringens inverkan, utan även beaktar starka inverknings på revisorns handlande.

Ser man hur reglering tillkommer ur ett teoretiskt perspektiv, går det att förknippa capture theory och självreglering med hur revisionsbyråerna, i synnerhet *big 4*, har ett stort inflytande över regleringen och på så sätt kan styra marknaden. Revisionsbranschen bygger i mångt och mycket på självreglering och att de stora revisionsbyråerna, vars stora ekonomiska resurser

och överlägsna kunskaper inom området, rimligtvis ger dom stort inflytande över regleringsprocesserna inom området. Detta är dock svårt att urskönja utifrån uppsatsens insamlade data. Sett till antalet utförda regleringar, så kan det antas att dessa till mångt och mycket är överskådliga regelförändringar som inte märkbart påverkat de stora revisionsbyråernas sätt att arbeta och att det fortgår i samma fotspår som tidigare. Ser man till antalet oberoendefall i relation till totala antalet avgöranden i diagram 2 så har inga större förändringar skett från 2003 till 2017. Detta tydliggörs även i diagram 5 som ej uppvisar någon trend vilket gör det möjligt att spekulera i att flertalet regleringar som infördes under denna period, inte haft någon större påverkan på hur oberoendet definieras, vilket rimligtvis kan förklaras av resonemanget kring de stora revisionsbyråernas förmåga att bakbinda reglerarna samt möjligheterna till självreglering.

En ytterligare förklaring till den statistiska utveckling i perioden 2003 till 2017 är att framförallt de regelförändringar som införts under denna period ej har berört några större strukturella regelförändringar i dignitet med den nya RevL 2001. Detta kan rimligen kopplas till vad som tidigare nämnts att det krävs strukturella och större förändringar om man ytterligare vill komma till rätta med oberoendeproblematiken. Som Cooper och Neu (2006) menar är mer regler inte lösning utan det krävs mer djupgående och strukturella förändringar.

Att diagram 10 påvisar att fall av fristående rådgivning till mångt och mycket följer den utvecklingen av oberoendefall generellt, förklarar även det rimligtvis de stora revisionsbyråernas inverkan i regleringsprocessen. Detta eftersom trenden med fristående rådgivning ökar och därigenom även ökar riskerna att revisorerna agerar oberoende, men att samtidigt antalet disciplinärenden gällande fristående rådgivning minskar. Att beakta är även att det så kallade revisionspaketet, innehållande bland annat förbudslistor angående viss typ av rådgivning, implementerades så sent som under 2016 vilket sedermera inte hunnits påverka uppsatsens utfall av empiri. Därmed kan vi inte heller dra några slutsatser kring tes 3.

## 7. Slutsats

Sammanfattningsvis kan vi inte dra några direkta slutsatser av vår empiri utan snarare göra en rad olika underbyggda spekulationer. Initialt ser vi att andel oberoendefall i relation till totala antalet disciplinärenden minskar från år 2003 till 2017 vilket vi anser kan bero på kombinationen av reglering och social normutveckling inom området. Gällande regler påvisas det svart på vitt vilka åtgärder som gjorts för att minska oberoendeproblematiken. Med sociala normer är det betydligt svårare att fastställa då det är en ständigt föränderlig process som påverkas av bland annat normförskjutningar i samhället och branschförändringar.

Vi spekulerar att kategorin sociala normer kan ha en stor påverkan på regleringsprocessen. Vidare tror vi även att de stora revisionsbyråerna kan ha ett visst inflytande i regleringsprocessen vilket rimligtvis borde öka risken för de mindre revisionsbyråerna att agera oberoende. Detta kan sedermera få sin effekt av att dessa mindre revisionsbyråerna är mest förekommande i de disciplinärenden som uppsatsen granskat. Möjligtvis kan detta även kopplas ihop med trenden att fristående rådgivning inom revisionsbranschen ökar, men att andelen disciplinärenden gällande rådgivning minskar vilket vi anser kan ha sin förklaring i de stora revisionsbyråernas förmodade påverkan på regleringen som sedermera kan ha gjort det möjligt för dem att erbjuda oberoende fristående rådgivning. En möjlighet som sedermera kan anses vara begränsad hos de mindre revisionsbyråerna.

Vidare kan vi förmoda att problematiken kring revisorns oberoende är omfattande och ett globalt problem som berör samhällsekonomin i form av företagsskandaler, vilket även lyfter det till en politisk fråga, som rimligtvis inte kan lösas enbart med så kallade *quick fixes*. Det är dock viktigt att påpeka att det som är ett globalt problem nödvändigtvis inte behöver vara ett lika stort problem i Sverige. Att revisorns och dennes oberoende får stor uppmärksamhet i media gällande företagsskandaler och andra negativa diskussioner i media är naturligt. De är oftast stora företag som får medial uppmärksamhet, med en rad aktörer som har ett intresse i att förvaltning av dessa företag sköts med omsorg och att konsekvenserna därav kan bli katastrofala. Uppmärksamheten som dessa fall får kan dock riskera att ge en felaktigt bild över den generella problematiken gällande revisorns oberoende. Att antalet oberoendefall i relation till totala antal disciplinärenden har minskat,

kan med våra begränsningar att dra slutsatser till trots, rimligtvis tala för att oberoendeproblematiken i sin helhet har utvecklats till det bättre i Sverige.

Vi är högst övertygande om att problematiken och diskussionerna kring revisorns förmåga och roll som en oberoende granskare kommer att kvarstå. För att åtgärda problematiken efterfrågar vi fler strukturella förändringar och djupare analyser som på ett större sätt beaktar förändringar av de sociala normerna gällande oberoendet, samt att fler regleringar förmodligen inte är lösningen.

Således står revisionsbranschen inför stora utmaningar i framtiden, i takt med bland annat den tekniska utvecklingen, kraven på innovativa tjänsteutbud samt kraven på ökad transparens. Detta i kombination med revisionsbyråernas drivande vinstintresse gör att revisorerna rimligtvis kan vara i behov av mer integritet gällande oberoendet för att minska bland annat den rådande pressen från flertalet intressenter.

## **8. Framtida forskning**

Det hade varit intressant att se en liknande studie göras fast med tillgång till de disciplinärenden där revisorn inte fälls. Då kan man tydligare se hur oberoendet har förändrats och rimligtvis dra mer konkreta slutsatser. Även revisorernas egna åsikter gällande oberoendet och hur dom ser på rådande problematik och utförda åtgärder, hade varit av intresse. Sist så skulle vi vilja se en liknande studie som denna om ytterligare några år, då oberoendeproblematiken är högst aktuell och förmodligen kommer fortsätta vara det framöver.

## Källor:

Almgren, J. (2010). Revisorn i HQ bank "saknade integritet". *Svenska dagbladet*, 14 september. <https://www.svd.se/revisorn-i-hq-bank-saknade-integritet>

Andersson, Sten. (u.å). Revisorslag 2001:883. Karnov, Lexino. <https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/531019/1>. Elektronisk lagkommentar.

Arnold, D., Bernardi, R., & Neidermeyer, P. (2009). Do European auditors' decisions reflect harmony? The impact of country and culture. *International Journal Of Disclosure & Governance*, 6, 1, pp. 58-68.

Audit Analytics. (2016). *EU Auditor Market Share*.  
<http://www.auditanalytics.com/blog/wp-content/uploads/2016/05/EU.png> [2018-05-17]

Ayres, I., & Braithwaite, J. (1995) *Responsive Regulation*. Oxford: Oxford University Press.

Baier, Matthias. (2013). *Social and legal norms: towards a socio-legal understanding of normativity*. Farnham, Surrey: Ashgate.

Baldwin, R., Cave, M., & Lodge, M. (2012). *Understanding Regulation: Theory, Strategy, and Practice*. Oxford: OUP Oxford.

Batina, R., & Ihori, T. (2005). *Public Goods. Theories And Evidence*. n.p.: Berlin ; New York: Springer, c2005.

Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. (1999). Original Articles: Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*, 8, pp. 67-107.

Bergman, M., C. & Holm, A. (2003) FAR:s nya yrkesetiska regler. *Tidningen Balans nr 5*.

Bergström, C., & Samuelsson, P. (2012). *Aktiebolagets grundproblem*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Black, J. (2002). Critical reflections on regulation. *Australian Journal Of Legal Philosophy*, 27.

Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.

Brännström, D. (2013). *EU går sin egen väg*. <http://danbrannstrom.se/eu-gar-sin-egen-vag> [2018-05-02]

Brännström, D. (2018). *Fel att dela upp Big 4*. <http://danbrannstrom.se/fel-att-dela-upp-big-4> [2018-05-23]

Callius, S. (2018) Revision behöver bli mjukare. *Civilekonomen*, 14 maj. (<https://www.civilekonomen.se/nyheter/revision-behoover-bli-mjukare/>)

Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber.

Carson, E., Simnett, R., Soo, B.S. & Wright, A.M. (2012). Changes in Audit Market Competition and the Big N Premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (3), 47-73.

Cederblad, J. (2016). Enorm HQ-rättegång - tingsrätten räcker inte till. *Svenska dagbladet*, 7 november. <https://www.svd.se/enorma-hq-rattegangen-startar-tingsratten-racker-inte-till>

Cooper, D., & Neu, D. (2006). *Auditor And Audit Independence In An Age Of Financial Scandals*. n.p.: Emerald Group Publishing Limited, Emerald Insight.

Cunningham, A, L. (2006). Too Big to Fail: Moral Hazard in Auditing and the Need to Restructure the Industry before It Unravels. *Columbia Law Review*, 7, p. 1698.

Dagens Industri. (2002). Har du hängt med i Enronskandalen?. *Dagens Industri*, 28 januari. <https://www.di.se/artiklar/2002/1/28/har-du-hangt-med-i-enronskandalen>

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. New York: McGraw-Hill.

Den Hertog, J. (2000). *General Theories of Regulation*. In B. Bouckaert & G. de Geest (eds.), *Encyclopedia of Law and Economics: Volume III. The Regulation of Contracts*. Cheltenham: Edward Elgar.

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

Ehlin, Å. (2008). En efterfrågestyrd revision minskar förväntningsgapet. *Tidningen Balans nr 2*.

FAR Online. *FARs etikregler*. <https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/Revision/FARs-revisionsregler/FARs-etikregler/> [2018-04-23]

FAR. (2018). *Samlingsvolymen revision 2018*. Stockholm: FAR Akademi.

FAR. *Analysmodellen för provning av revisorers opartiskhet och självständighet*. <https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf> [2018-04-25]

FAR. *Det här är FAR*. <https://www.far.se/om-far/det-har-ar-far/> [2018-04-16]

FAR. *Internationellt*. <https://www.far.se/om-far/internationellt/> [2018-05-14]

FAR. *Promemoria. Analysmodellen för provning av revisorers opartiskhet och självständighet*. <https://www.far.se/globalassets/verktyg/exempel/analysmodellen-for-provning-av-revisorers-opartiskhet-och-sjalvstandighet.pdf>. [2018-05-03]



Gaa, C, J. (2006). *Integrity, Auditor Independence, and the Protection of Investors*. In Independent Accounts. n.p.: Emerald Group Publishing Limited, Emerald Insight.

Grönbok. (1996). *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen*. Europeiska Kommissionen.

Grönbok. (2010). *Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. Europeiska Kommissionen.

Hawkings, K. (1984). *Environment and Enforcement*. Oxford: Clarendon Press.

Hofstede, G., Hofstede, G.J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. New York: McGraw-Hill.

Hydén, H. (2002). *Normvetenskap*. Lund: Sociologiska institutionen, Lunds universitet.

Isacson, T. (2016). Topprevisorer varnas av revisorsnämnden. *Svenska dagbladet*, 27 februari. <https://www.svd.se/topprevisorer-varnas-av-revisorsnamnden>

Johansson-Lindfors, M. (1993). *Att utveckla kunskap*. Lund: Studentlitteratur.

Kairos Future. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision: En resa mot år 2025*. [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far\\_rapport\\_kairos-future\\_ensidig.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far_rapport_kairos-future_ensidig.pdf) [2018-05-05]

Kairos Future. (2016). *Nyckeln till framtiden – framtidens redovisning, revision och rådgivning i det digitala landskapet*. [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden\\_uppslag.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden_uppslag.pdf) [2018-05-05]

Kosmala, K., & Sucher, P. (2006). On the (Im)Possibility of Auditor Independence: Insights from Central and Eastern Europe. *Advances In Public Interest Accounting*, 12, 1, p. 9.

Lennartsson, R. (2014). Mandatperioden mest lobbade förslag, Revisionspaketet har gått under klubban. *Tidningen Balans nr 4*.

Levine, M., & Forrence, J. (1990). Regulatory Capture, Public Interest, and the Public Agenda: Toward a Synthesis. *Journal Of Law, Economics, And Organization*, Special Issue, p. 167.

Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn : oberoende, ansvar, tystnadsplikt*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Morgan, B., & Yeung, K. (2007). *An introduction to Law and Regulation*. Cambridge: Cambridge University Press.

North, D. C. (1994). Economic Performances through time. *The American Economic Review*. 84 (3), pp. 359-368.

Oxford Reference. *Social norms*.

<http://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100515327> [2018-05-23]

Peltzman, S. (1976). TOWARD A MORE GENERAL THEORY OF REGULATION. *Journal Of Law & Economics*, 19, 2, p. 211.

Peterson, J. (2018). Auditor Independence: Does the Gate-Keeper Function Retain Its Value? *Business & Professional Ethics Journal*, 37, 1, p. 45.

Ratzinger-Sakel, N., & Gray, G. (2014). Moving toward a learned profession and purposeful integration: Quantifying the gap between the academic and practice communities in auditing and identifying new research opportunities. *Journal Of Accounting Literature*, 35, p. 77-103.

Reiss, A. (1984). *Selecting Strategies of Social Control over Organisational Life*. In K.

Hawkins & J. Thomas (1984). *Enforcing Regulation*. Dordrecht: Springer.

Revisorsinspektionen. (2017). *Den framtida revisionen, Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer.*

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-ri/framtida-revisionen/kompetenskrav/utbildningskrav-och-larandemal/revisorsinspektionen-pm.pdf>

[2018-04-27]

Revisorsinspektionen. *Handläggningstider disciplinärenden.*

<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/vart-serviceatagande/handlaggningstider-disciplinarenden/> [2018-05-19]

Revisorsinspektionen. *Historik.* <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/historik/>

[2018-05-11]

Revisorsinspektionen. *Om Revisorsinspektionen.*

<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/> [2018-04-16]

Revisorsinspektionen. *Verksamhet.* <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/verksamhet/>

[2018-05-14]

Riksrevisionen. (2017). *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar.* DNR: 3.1.1 - 2016 - 0866. RIR 2017:35.

Smith, A. (1937). *The wealth of nations.* New York.

Sparrow, M. (2000). *The Regulatory Craft.* Washington: Brookings Institution.

Statistiska centralbyrån. *Svensk ekonomi är beroende av exporten.*

<http://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/samhallets-ekonomi/export-och-import-av-varor-och-tjanster/> [2018-04-25]

Stigler, GJ. (1971). The theory of economic regulation. *Bell Journal Of Economics & Management Science*, 2, 1, p. 3.

Stiglitz, Joseph. (2009). *Regulation and Failure.* 2009 The Tobin Project, Inc.

Sunstein, C. (1990). Paradoxes of the Regulatory State. *The University Of Chicago Law Review*, 2, p. 407.

Svenskt näringsliv. *Om oss*. [https://www.svensktnaringsliv.se/om\\_oss/](https://www.svensktnaringsliv.se/om_oss/) [2018-04-25]

Svensson, J & Brännström, D. (2016) *Så implementeras EU:s revisionspaket i Sverige*. <https://www.far.se/contentassets/7750cefa68b54eb0b0de0e581cc5aac4/sa-implementeras-eus-revisionspaket-i-sverige.pdf> [2018-04-20]

Tan-Sonnerfeldt, A. (2011). *The Development and use of standards by non-state actors – A study of the dynamics of regulating sustainability assurance*. PhD thesis, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University. Lund: Media-tryck.

Therborn, G. (1993). Normens vägar och frågetecken. *Sociologisk forskning nr 2*.

Tillväxtanalys. (2012). *Beräkningsstöd för konsekvens-utredningar i samband med regelgivning – När bör konsekvensutredningar genomföras och vad ska de innehålla?* (Rapport 2012:03). Östersund: Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser.

Wallerstedt, E. (2009). *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*. Stockholm: SNS Förlag.

## **Offentligt tryck**

Aktiebolagslagen 2005:551

Revisorsförordning 1995:665

Revisorslagen 2001:883

Prop 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

Prop 2015/16:162 Revisorer och revision

SFS 2006:399 Lag om ändring i aktiebolagslagen

SOU 1999:43 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet

SOU 2008:79 Revisorers skadeståndsansvar

Årsredovisningslagen 1995:1554

## Bilagor:

### Appendix 1. Sammanställning av det totala insamlade materialet

År för avgörande	Referat/Diarienummer	Storlek bolag	Storlek revisionsbyrå	Typ av handling	Fristående rådgivning och jäv?
1995	D 3/95	E/T	E/T		2 E/T
1995	D 2/95	E/T	E/T		1 Ja
1995	D 1/95	E/T	E/T		1 Ja
1996	D 30/96	E/T	Big		4 E/T
1996	D 5/96	E/T	E/T		4 E/T
1996	D 9/96	E/T	E/T		2 E/T
1996	D 35/96	E/T	E/T		1 Ja
1997	D 22/97	E/T	E/T		2 E/T
1997	D 36/97	E/T	E/T		2 E/T
1997	D 18/97	E/T	E/T		2 E/T
1997	D 29/97	E/T	E/T		4 E/T
1997	D 33/97	E/T	E/T		1 Ja
1997	D 21/97	E/T	E/T		2,3 E/T
1997	D 6/97	E/T	E/T		4 E/T
1997	D 3/97	E/T	E/T		4 E/T
1997	D 27/97	E/T	E/T		4 E/T
1997	D 30/97	E/T	E/T		1 Ja
1997	D 45/97	E/T	E/T		1 Ja
1997	D 15/97	E/T	E/T		1 Ja
1997	D 21/97	E/T	micro		2 E/T
1998	D 14/98	E/T	E/T		3 E/T
1998	D 25/98	E/T	E/T		4 E/T
1998	D 13/98	E/T	E/T		2 E/T
1998	D 4/98	E/T	E/T		4 E/T
1998	D 20/98	E/T	E/T		4 E/T
1998	D 42/98	E/T	E/T		4 E/T
1998	D 50/98	E/T	E/T		3 E/T
1998	D 36/98	E/T	E/T		1 Ja
1998	D 43/98	E/T	E/T		1 Ja
1998	D 27/98	E/T	E/T		1 Ja
1999	D 18/99	E/T	E/T		2 E/T
1999	D 14/99	SME	E/T		3 E/T
1999	D 26/99	E/T	E/T		3 E/T
1999	D 11/99	E/T	E/T		1,2 Ja
1999	D 45/99	E/T	E/T		2,4 E/T
1999	D 43/99	E/T	E/T		2 E/T
1999	D 41/99	E/T	E/T		2 E/T
1999	D 33/99	E/T	E/T		1 Ja
1999	D 9/99	E/T	E/T		3 E/T
1999	D 28/99	E/T	micro		2 E/T
1999	D 15/99	E/T	micro		2 E/T
1999	D 34/99	E/T	micro		2,4 E/T
1999	D 36/99	E/T	micro		1,3 Ja
1999	D 40/99	E/T	micro		2 E/T
2000	D 8/00	E/T	E/T		1 Nej
2000	D 13/00-01	E/T	E/T		1 Nej
2000	D 12/00-01	E/T	E/T		4 E/T
2000	D 14/00-01	E/T	E/T		1,4 Ja
2000	D 3/00	E/T	E/T		4 E/T
2000	D 5/00	E/T	E/T		4 E/T
2000	D 20/00-01	E/T	E/T		1,4 Ja
2000	D 27/00-01	E/T	E/T		2 E/T
2000	D 11/00-01	E/T	E/T		2 E/T
2000	D 18/00	E/T	E/T		2 E/T
2000	D 24/00	Large	E/T		4 E/T
2000	D 21/00-01	E/T	E/T		2,3 E/T
2000	D 1/00	E/T	E/T		1,2 Ja
2000	D 14/00	E/T	E/T		1 Ja
2000	D 30/00-01	E/T	E/T		3 E/T
2000	D 3/00-01	E/T	micro		1,2 Ja
2000	D 6/00-01	E/T	micro		2 E/T
2000	D 7/00-01	micro	micro		4 E/T
2001	D 3/01	E/T	E/T		3 E/T
2001	D 16/01	E/T	E/T		2 E/T
2001	D 5/01	E/T	E/T		4 E/T
2001	D 23/01	E/T	E/T		4 E/T
2001	D 51/00-01	E/T	E/T		2 E/T
2001	D 14/01	micro	E/T		1 Ja
2001	D 4/01	E/T	E/T		1 Ja

2001	D 35/00-01	E/T	micro	3	E/T
2001	D 53/00-01	E/T	micro	1,2	Ja
2001	D 41/00-01	E/T	micro	1,4	Ja
2001	D 53/00-01	E/T	micro	1,2	Ja
2001	D12/01	E/T	micro	1	Ja
2001	D 6/01	E/T	micro	1	Ja
2001	D 18/01	E/T	micro	1	Ja
2001	D 36/00-01	E/T	micro	1	Ja
2001	D 44/00-01	E/T	micro	1	Ja
2001	D 40/00-01	E/T	micro	1	Ja
2002	D 28/02	E/T	E/T	1	Nej
2002	D 1/02	E/T	E/T	4	E/T
2002	D 23/02	micro	E/T	2	E/T
2002	D 20/02	E/T	E/T	2	E/T
2002	D 17/02	E/T	E/T	1	Ja
2002	D 24/02	E/T	E/T	1	Ja
2002	D 36/02	E/T	E/T	1	Ja
2002	D 6/02	E/T	E/T	2	E/T
2002	D 12/02	micro	E/T	1	Ja
2002	D 25/02	E/T	E/T	1	Ja
2002	D 8/02	E/T	micro	2,4	E/T
2002	D 30/02	E/T	micro	1,2	Ja
2002	D 26/02	E/T	Micro	3	E/T
2002	D 31/02	E/T	micro	1,2	Nej
2002	D 13/02	E/T	micro	1	Ja
2002	D 9/02	E/T	micro	2,3	E/T
2002	D 38/02	E/T	micro	1	Ja
2002	D 5/02	E/T	micro	1	Ja
2003	D 27/03	E/T	E/T	3	E/T
2003	D 1/03	E/T	E/T	4	E/T
2003	D 37/03	E/T	E/T	4	E/T
2003	D 26/03	E/T	E/T	3	E/T
2003	D 41/03	SME	E/T	4	E/T
2003	D 29/03	E/T	micro	1,4	Ja
2003	D 21/03	E/T	micro	1,4	Ja
2003	D 20/03	E/T	micro	1	Ja
2003	D 12/03	E/T	micro	3	E/T
2003	D 42/03	E/T	micro	1	Ja
2003	D 4/03	SME	Small	1,2,3	Ja
2003	D 28/03	E/T	Small	1	Ja
2004	D 20/04	E/T	E/T	2	E/T
2004	D 11/04	E/T	E/T	1	Nej
2004	D 44/04	E/T	E/T	1	Ja
2004	D 34/04	E/T	micro	1	Ja
2004	D 32/04	E/T	micro	1	Ja
2004	D 27/04	E/T	micro	2	E/T
2004	D 21/04	E/T	micro	1,4	Ja
2005	D 8/05	E/T	E/T	3	E/T
2005	D 34/05	SME	E/T	3	E/T
2005	D 21/05	E/T	E/T	1	Nej
2005	D 38/05	E/T	E/T	2	E/T
2005	D 10/05	Large	E/T	4	E/T
2005	D 49/05	E/T	E/T	2	E/T
2005	D 1/05	E/T	E/T	1	Nej
2005	D 19/05	E/T	E/T	2	E/T
2005	D 11/05	E/T	micro	3	E/T
2005	D 42/05	E/T	micro	4	E/T
2005	D 41/05	E/T	micro	1	Ja
2005	D 17/05	E/T	micro	1,4	Ja
2005	D 9/05	E/T	micro	1	Ja
2006	D 26/06	E/T	Big	1	Nej
2006	D 37/06	Large	E/T	2	E/T
2006	D 27/08	Micro	E/T	3	E/T
2006	D 24/06	Large	E/T	1	Ja
2006	D 3/06	E/T	E/T	1	Ja
2006	D 43/06	SME	E/T	1	Ja
2006	D 4/06	E/T	Micro	4	E/T
2006	D 32/06	E/T	micro	2	E/T
2006	D 19/06	E/T	micro	2	E/T
2006	D 9/06	E/T	micro	1	Ja

2006	D 8/06	E/T	micro	1	Ja
2007	D 31/07	micro	E/T	2,4	E/T
2007	D 12/07	Large	E/T	1	Nej
2007	D 46/07	E/T	E/T	1	Ja
2007	D 38/07	Micro	Micro	2	E/T
2007	D 30/07	E/T	Micro	1	Ja
2007	D 45/07	E/T	micro	1,4	Ja
2007	D 53/07	E/T	micro	1	Ja
2008	D 50/08	E/T	E/T	1	Nej
2008	D 29/08	E/T	E/T	1,4	Nej
2008	D 9/08	E/T	E/T	2	E/T
2008	D 8/08	E/T	E/T	1	Ja
2008	D 5/08	E/T	E/T	4	E/T
2008	D 6/08	E/T	micro	2	E/T
2008	D 7/08	E/T	micro	4	E/T
2008	D 47/08	E/T	micro	1	Ja
2009	D 47/09	E/T	E/T	2	E/T
2009	D 44/09	Large	E/T	1	Nej
2009	D 12/09	E/T	Medium	1	Nej
2009	D 15/09	E/T	micro	1,4	Nej
2009	D 37/09	SME	micro	4	E/T
2009	D 24/09	E/T	micro	1	Ja
2009	D 31/09	E/T	micro	1	Ja
2009	D 38/09	SME	micro	1	Ja
2010	D 23/10	E/T	E/T	3	E/T
2010	D 2/10	E/T	E/T	2	E/T
2010	D 6/10	E/T	Small	1	Ja
2011	D 11/11	E/T	E/T	4	E/T
2011	Dnr 2010-1522	E/T	E/T	1	Nej
2011	Dnr 2010-884	E/T	E/T	1	Nej
2011	Dnr 2011-554	E/T	E/T	3	E/T
2011	Dnr 2011-295	E/T	E/T	4	E/T
2011	Dnr 2011-676	E/T	E/T	1	Nej
2011	D 10/11	E/T	micro	4	E/T
2011	D 15/11	E/T	micro	1	Ja
2012	Dnr 2011-1638	E/T	E/T	1	Ja
2012	Dnr 2011-129	E/T	E/T	2	E/T
2012	Dnr 2011-780	E/T	E/T	4	E/T
2012	Dnr 2011-536	E/T	E/T	4	E/T
2012	Dnr 2012-139	E/T	E/T	2	E/T
2013	Dnr 2013-475	E/T	E/T	1	Nej
2013	Dnr 2012-1387	SME	E/T	1	Ja
2013	Dnr 2011-1623	Micro	E/T	1	Ja
2013	Dnr 2012-606	E/T	E/T	3	E/T
2013	Dnr 2012-1519	E/T	E/T	4	E/T
2014	Dnr 2013-419	E/T	E/T	1	Ja
2014	Dnr 2014-145	E/T	E/T	3	E/T
2014	Dnr 2012-1647	E/T	E/T	4	E/T
2014	Dnr 2013-706	E/T	E/T	4	E/T
2015	Dnr 2013-1168	E/T	E/T	4	E/T
2015	Dnr 2014-1189	E/T	E/T	1	Ja
2015	Dnr 2014-1191	E/T	E/T	4	E/T
2015	Dnr 2014-1473	E/T	E/T	4	E/T
2015	Dnr 2015-321	SME	E/T	1	Ja
2015	Dnr 2014-490	E/T	E/T	1	Ja
2016	Dnr 2015-1179	Large	Big	4	E/T
2016	Dnr 2015-1178	Large	Big	4	E/T
2016	Dnr 2014-1409	E/T	E/T	2	E/T
2016	Dnr 2015-377	E/T	E/T	2,4	E/T
2016	Dnr 2015-469	E/T	E/T	2	E/T
2016	Dnr 2015-676	SME	E/T	4	E/T
2016	Dnr 2016-1251	Large	E/T	1	Ja
2016	Dnr 2016-345	E/T	E/T	4	E/T
2017	Dnr 2016-720	E/T	E/T	4	E/T
2017	Dnr 2016-527	E/T	E/T	4	E/T
2017	Dnr 2016-499	E/T	E/T	2	E/T
2017	Dnr 2017-70	E/T	E/T	3	E/T
2017	Dnr 20117-96	E/T	E/T	2	E/T