

Magisteruppsats

Master's thesis – one year

Företagsekonomi

Business Administration

Revisorns moraliska och ekonomiska uppdrag

Fredrik Hanses



Mittuniversitetet

MID SWEDEN UNIVERSITY

Campus Härnösand Universitetsbacken 1, SE-871 88. **Campus Sundsvall** Holmgatan 10, SE-851 70 Sundsvall.

Campus Östersund Kunskapens väg 8, SE-831 25 Östersund.

Phone: +46 (0)771 97 50 00, Fax: +46 (0)771 97 50 01.

MITTUNIVERSITETET

Avdelningen för ekonomivetenskap och juridik

Examinator: Darush Yazdanfar

Handledare: Peter Öhman

Författare: Fredrik Hanses, frha1501@student.miun.se

Utbildningsprogram: Magisterprogrammet, 240 hp

Huvudområde: Företagsekonomi

Termin, år: VT, 2021

SAMMANFATTNING

Revisorns roll är att granska finansiella rapporter och uttala sig om de ger en rättvisande bild av redovisningsskyldiga företagets resultat och ekonomiska ställning som underlag för redovisningsberättigade intressenters finansiella beslut. Revisionen är därmed viktig för det finansiella systemet. Det ställs krav på granskningen och det finns förväntningar på hur revisorn ska agera i förhållande till ledningen för det granskade företaget. Samtidigt är revisorn anställd av en revisionsbyrå som ska debitera klienten för revisorns tjänster. Det ger att revisorn å ena sidan har ett moraliskt uppdrag i granskningen och å andra sidan ett ekonomiskt uppdrag. Dessa två uppdrag påverkar revisorns agerande i olika riktningar och effekterna av detta är ett mindre utforskat område. Syftet med studien är att beskriva och analysera hur revisorns moraliska och ekonomiska uppdrag kan relateras till varandra i ett system som kännetecknas av både samhällsaffärer och affärer i samhället. Den data som användes består av tidningsartiklar om revisorers agerande i samband med finansiella skandaler från tidsperioden 2000-2022. Den massmediala bilden gav information om revisorns agerande i enskilda situationer samt generella omständigheter. Studiens resultat visar att revisorn brister i det moraliska uppdraget till följd av påtryckningar kopplade till det ekonomiska uppdraget och att revisorn har svårt att leva upp till högt ställda förväntningar. Den nuvarande revisionsarenan med fokus på både samhällsaffärer och affärer i samhället gör det svårt att förena de moraliska och ekonomiska uppdragen. Det samhällsuppdrag som ska vara primärt tycks ha blivit sekundärt och affärerna i samhället som ska vara sekundära tycks ha blivit primära. Några möjliga alternativ för att utveckla revisionsarenan diskuteras.

Nyckelord: Revisions roll, revisorns moraliska uppdrag, revisorns ekonomiska uppdrag, revisorns agerande.

ABSTRACT

The role of the auditor is to audit financial reports and make a statement if it shows a true and fair view of the accountable company's profit and financial position, as basis for stakeholders entitled to accounting in financial decisions. Hence, the audit is important for the financial system. It sets requirements on the audit and there are expectations on how the auditor should act in relation to the management of the audited company. At the same time, the auditor is employed by an auditing firm that is to charge the client for the auditor's services. It gives the auditor, on the one hand, a moral assignment and, on the other hand, a financial assignment. Those two assignments influence the auditor's actions in different directions and the effects of this turn out to be a less explored area. The purpose of the study is to describe and analyse how the auditor's moral and financial assignments can be related to each other in a system that is characterized by both "social affairs" and "business in society". The study contained a qualitative data analysis of the mass media image of auditor's actions in financial scandals. The data used consists of newspaper articles on auditors' actions in financial scandals during the period of 2000-2022. The mass media image provided information about the auditor's actions in individual situations as well as general circumstances. The results of the study show the auditor's shortcomings in the moral assignment because of pressure linked to the financial assignment and that the auditor is having a hard time living up to high expectations. The current audit arena with a focus on both "social affairs" and "business in society" makes it difficult to combine moral and financial assignments. The social assignment that should be primary has become secondary and business in society that should be secondary has become primary. Some possible options for developing the audit arena are discussed.

Keywords: Auditor's role, auditor's moral assignment, auditor's financial assignment, auditors' actions.

FÖRORD

Jag har under arbetets gång strävat efter att se hur långt jag kan gå med studiens frågeställning och det har gett mig inspiration och driv att under arbetets gång fortsätta leta efter nya infallsvinklar och ifrågasättande av teser. En viktig del i ett forskningsarbete är att inse sina starka och svaga sidor för att undvika onödiga fallgropar och våga ifrågasätta sitt resonemang. Arbetet har varit väldig lärorikt men samtidigt omfattande och tidskrävande, vilket resulterat i långa dagar och sena kvällar. Trots att arbetet är mitt eget och jag är ensam ansvarig för slutprodukten vill jag rikta ett stort tack till min handledare professor Peter Öhman som funnits till hands under arbetets gång. Han har på ett föredömligt sätt funnits som stöd och varit tillgänglig under hela arbetet och kommit med värdefulla insikter, kommentarer samt korrekturläsning som också färgat en del av mitt arbete. Jag är tacksam för det engagemang min handledare har haft för mitt arbete och jag har fått erfarenheter som jag kan ta med mig vidare i livet oavsett om det gäller en fortsättning akademiskt eller inom näringslivet.

Sist men inte minst vill jag rikta ett tack till min familj som funnits som stöd och visat förståelse för all den tid som spenderats på detta arbete.

Östersund i juli 2022

Fredrik Hanses

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	I
ABSTRACT	II
FÖRORD	III
INNEHÅLLSFÖRTECKNING.....	IV
FIGURFÖRTECKNING	V
TABELLFÖRTECKNING.....	V
1. Inledning.....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Frågeställning	3
1.3 Syfte.....	3
2. Teoretisk referensram.....	4
2.1 Agentteorin	4
2.2 Revisionsarenan.....	6
2.2.1 Revisionsarenans beståndsdelar och uppbyggnad	6
2.2.2 Revisionsarenans reglering	7
2.2.3 Revisorsprofessionen	9
2.3 Professioners likheter och skillnader utifrån lojaliteter och systemstrukturer	10
2.3.1 Advokater som profession	10
2.3.2 Läkare som profession	11
2.3.3 Revisorsprofessionens särdrag.....	12
2.4 Revisorns moraliska uppdrag	12
2.4.1 Kopplingen till samhällsaffärer.....	12
2.4.2 Kopplingen till professionell skepticism	14
2.4.3 Kopplingen till revisorns oberoende.....	14
2.5 Revisorns ekonomiska uppdrag.....	15
2.5.1 Kopplingen till affärer i samhället	15
2.5.2 Kopplingen till revisionsbyråns incitamentsstruktur	18
2.5.3 Kopplingen till revisorns klientorientering.....	18
2.6 Analysmodell.....	19
3. Metod	20
3.1 Litteratursökning och källkritik.....	20
3.2 Studiens ansats och övergripande metod.....	21
3.3 Urvalsprocess och datainsamling	21
3.4 Kodning och analys av data.....	23

3.5 Trovärdighet	26
3.6 Etiskt förhållningssätt	27
4. Resultat och analys.....	28
4.1 Revisorns moraliska uppdrag	28
4.1.1 Empiriska resultat	28
4.1.2 Empiriska resultat i ljuset av referensramen.....	30
4.2 Revisorns ekonomiska uppdrag.....	33
4.2.1 Empiriska resultat	33
4.2.2 Empiriska resultat i ljuset av referensramen.....	35
5. Slutsatser, studiens begränsningar och förslag till fortsatt forskning.....	39
5.1 Slutsatser.....	39
5.1.1 Revisorns agerande påverkas av revisionsarenans sammansättning	39
5.1.2 Svårigheter att klara det moraliska uppdraget	40
5.1.3 En grogrund för ekonomiska incitament.....	40
5.1.4 Förslag på åtgärder gällande revisionsarenan för att ge revisorn bättre förutsättningar att sköta sitt uppdrag	40
5.2 Studiens begränsningar och förslag till fortsatt forskning.....	42
5.2.1 Studiens begränsningar	42
5.2.2 Förslag till fortsatt forskning	43
Referenser.....	44
Appendix	52
Bilaga	54

FIGURFÖRTECKNING

Figur 2:1 Illustration av revisionsarenan.....	6
Figur 2:2 Visualisering av samhällsaffärer	13
Figur 2:3 Visualisering av affärer i samhället.....	17
Figur 2:4 Studiens analysmodell	19

TABELLFÖRTECKNING

Tabell 3:1 Tidningsartiklar i studien	23
Tabell 3:2 Studiens kodningsschema	26
Tabell 4:1 Studiens resultat för revisorns moraliska uppdrag.....	28
Tabell 4:2 Studiens resultat för revisorns ekonomiska uppdrag	34

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

Revisorns roll och revisionens betydelse är ständigt aktuella frågor. Många gånger kritiserar revisorerna för att deras agerande är styrt av egenintresse på bekostnad av uppdragets ändamål, att skydda allmänheten (Moore et al., 2006). Det kan relateras till deras inblandning i olika redovisnings- och revisionskandaler som Worldcom, Panaxia, HQ bank och Prosolvia. Ett av de mest omtalade fallen är Enronskandalen i USA där bolagets revisorer förstörde dokument i ett försök att dölja delar av företagets bristfälliga bokföring. Att Enron var en ekonomiskt sett mycket viktig klient¹ för revisionsbyrån Arthur Andersen förefaller vara en av huvudorsakerna till revisorernas och revisionsbyråns kritiserade agerande (Crocket och Ali, 2015; Sellers et al., 2012).

Utifrån ett agentteoretiskt synsätt går det att sätta revisorns roll och revisionens betydelse i ett sammanhang och redogöra för vilka utmaningar som finns i det system som revisorn verkar inom (Öhman, 2007). Revisorns roll kan beskrivas utifrån intressekonflikten i agentförhållandet när företagets ägare (principal) anlitar en företagsledning (agent) för att driva företaget i enlighet med ägarnas intressen. Intressekonflikten mellan parterna uppstår när företagsledningen ska ta beslut i situationer där egna intressen står i motsatsställning till ägarnas intressen (Colbert och Jahera, 1988). Konflikten grundar sig på att även agenten antas vara nyttomaximerande. Det innebär att företagsledningen (agenten) antas ta beslut utifrån vad som ger störst egennyta, vilket utgör grunden för behovet av en utomstående part som kan övervaka företagsledningen (Dedman et al., 2013). På samma sätt har företagets övriga intressenter (såsom finansiärer, kunder och leverantörer) behov av en övervakningsfunktion inför olika utbyten med företaget ifråga (Schnader et al., 2015). Det går således att argumentera för att revision har en viktig samhällsuppgift och av det skälet finns också en statlig tillsyn. I Sverige sköts tillsynen av Revisorsinspektionen (RI).

Revisionen är således kopplad till en brist på förtroendet för företagsledningens vilja att lämna ut rättvisande information. Därigenom kan revisorn bidra till att ägare och övriga intressenter får ta del av neutral och kvalitetssäkrad redovisningsinformation. För detta krävs att revisorn klarar av att både upptäcka fel och rapportera om dessa (DeAngelo, 1981b; Moore et al., 2006; Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Vikten av att ägare och övriga intressenter får ta del av rättvisande redovisningsinformation kan sägas ligga till grund för hur revisorsrollen har formats och för hur lagar, rekommendationer och revisorsprofessionens riktlinjer bildar det system inom vilket revisorn ska utföra sitt uppdrag.

Lagar och rekommendationer stiftas och implementeras genom nationell lagstiftning. I Sverige finns bland annat en revisorslag och enligt denna är förväntansbilden att revisorn ska ha höga moraliska värderingar. Exempelvis anger oberoendekravet att alla revisorer ska agera opartiskt och självständigt samt göra objektiva bedömningar inom ramen för respektive revisionsuppdrag

¹ I denna rapport likställs begreppen klient, företagsledning och redovisningsskyldiga. Olika benämningar används i olika situationer för att sammanhang och modeller då blir tydligare.

(SFS 2001:883). För att uppfylla oberoendekravet ska revisorns uppdrag utföras oberoende (s.k. independence in fact) och uppfattas som oberoende av utomstående parter (s.k. independence in appearance).

De revisionsbyråer där revisorerna är anställda är också styrda av gällande lagstiftning, bland annat den som gäller för privata företag i aktiebolagsform (SFS 2001:883; SFS 2005:551). Som alla andra bolag förväntas revisionsbyråerna avkasta vinst till sina aktieägare (Daugherty och Tervo, 2008). För att revisionsbyråerna ska kunna tillgodose sina intressen utifrån gällande lagstiftning har revisorsprofessionen och dess intresseorganisationer, som nuvarande FAR (före detta Föreningen Auktoriserade Revisorer) och International Auditing and Assurance Board (IAASB), att tolka hur lagar och rekommendationer ska tillämpas i praktiken och därigenom ansvara för verksamhetens självreglering (Simnett och Huggins, 2014). Båda ovan nämnda organ är medlemsorganisationer vars ledningar utgörs av representanter för revisionsbyråer och ska ha stöd av respektive organisations medlemmar (Simnett, 2007). På så sätt kan revisorsprofessionen och revisionsbyråerna påverka implementeringen av lagar och rekommendationerna. Även detta påverkar revisorns uppdrag. Något som införts till revisionsbyråernas fördel är en standardisering av revisionsuppdragen, vilket ökar effektiviteten och lönsamheten samt minskar risken för stämningar mot revisionsbyråerna (Broberg, 2013). Samtidigt hävdar kritiker att standardiseringen försämrar revisorns möjligheter till professionella bedömningar, vilket minskar deras möjligheter att upptäcka och rapportera om brister och felaktigheter i företagens redovisningsinformation (Öhman et al., 2006).

En problematik är att revisionen handlar om både samhällsaffärer och affärer i samhället (Öhman, 2007). Revisorn ska verka inom en profession med uppgift att tjäna allmänhetens intressen samtidigt som de är anställda vid revisionsbyråer med vinstintressen. Härmed måste revisorn balansera två krafter, att behålla oberoendet gentemot klienterna och att hålla klienterna så pass nöjda att de vill fortsätta att anlita revisionsbyrån (Hoang et al., 2019). Den hierarkiska organisationsmodell som kännetecknar revisionsbyråernas affärer i samhället, med uttalade ekonomiska incitament och tydliga löne- och bonusmodeller, kan av detta skäl upplevas något paradoxal (Jönsson, 2005). I ett system med partnerskap och betydande löne- och bonustillskott kan de ekonomiska incitamenten väga tyngre än de moraliska incitament som är kopplade till revisorns samhällsuppgift (Umar och Anandarajan, 2004). Den grundläggande skillnaden mellan de båda krafter som revisorn har att balansera kan urholka funktionaliteten och leda till att syftet med revisionen står i motsatsställning till hur revisionen genomförs. Den systemuppsättning som är utformad utifrån lagar och rekommendationer och som detaljerat beskriver hur revisorn ska uppträda från ett normativt perspektiv kan således skilja sig från hur han eller hon arbetar med hänsyn till revisionsbyråernas vinstintressen (Fogarty och Rigsby, 2010).

Revisorsprofessionen kan jämföras med andra professioner, främst för läkare och advokater (jämför Öhman och Wallerstedt, 2012). Här framträder både likheter och skillnader gällande dubbla lojaliteter och systemuppsättningar. Revisorer och advokater uppvisar likheter i fråga om hierarkiska byråstrukturer men också skillnader då advokater inte behöver ta hänsyn till dubbla lojaliteter utan enbart har att företräda sina klienter. Revisorer och läkare uppvisar

likheter genom att de ska hantera dubbla lojaliteter men deras systemuppsättningar skiljer sig åt. Revisorns uppdrag framstår som unikt till följd av att både ansvaret för oberoendet och finansieringen av systemet ska garanteras av revisionsbranschen. Oberoendet ska säkerställas utifrån professionens och revisionsbyråernas utformning av revisorns arbetssätt enligt gällande lagar och rekommendationer medan finansieringen ska säkerställas utifrån revisionsbyråernas affärsmodeller som baseras på att revisionsuppdrag och rådgivningstjänster debiteras klienterna. Systemet är således uppbyggt på ett ekonomisk beroende av klienten samtidigt som förtroendet för professionen bygger på ett oberoende gentemot samma klient.

1.2 Frågeställning

I samband med redovisnings- och revisionsskandaler riktas kritiken ofta mot revisorns bristande bedömningar och det görs gällande att revisorns egenintresse och revisionsbyråns incitamentsmodell tenderar att stå i motsatsställning till uppdraget att skydda ägare och övriga intressenter. Baserat på problembakgrunden och tidigare forskning formuleras följande forskningsfråga:

- Hur kan revisorns moraliska uppdrag relateras till revisorns ekonomiska uppdrag?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att beskriva och analysera hur revisorns moraliska och ekonomiska uppdrag kan relateras till varandra i ett system som kännetecknas av både samhällsaffärer och affärer i samhället samt vad som kan förväntas av revisorn i ett sådant system.

2. Teoretisk referensram

2.1 Agentteorin

Utifrån ett agentteoretiskt synsätt kan behovet av revision förklaras utifrån olika utmaningar. Agentförhållandet handlar alltså om att företagets ägare (principal) kontrakterar företagsledningen (agent) för att driva företaget i ägarnas intressen och där besluten för företagets fortsatta drift flyttas över till företagsledningen (Bosse och Phillips, 2016; de la Porte, 2011; Jensen och Meckling, 1976). Företagsledningen kan precis som företagets ägare antas vara nyttoximerande, vilket innebär att företagsledningens beslut kan ske på bekostnad av ägarnas intressen (Bosse och Phillips, 2016; Jensen och Meckling, 1976). Desto större intressekonflikt mellan ägare och företagsledning, desto större sannolikhet att företagsledningen kommer att agera opportunistiskt för att maximera sin egen nytta (Agoglia et al., 2015). En viktig del i utformningen av kontraktet mellan ägare och företagsledning är att ägarnas intressen stämmer överens med företagsledningens incitament. Företagets ägare kan minska risken för företagsledningens opportunistiska beteende samt harmonisera parternas intressen till följd av att ekonomiska incitament skrivs in i kontraktet (Harris och Bromiley, 2007; Jensen och Meckling, 1976; Steven och Thevaranian, 2010).

Kontraktsuppsättningen är inte optimal utifrån att företagsledningen kontrakteras baserat på vad de ska göra och inte utifrån hur de kommer att utföra uppdraget (Chade och Swinkels, 2020; Ross, 1973). Informationsasymmetrin kopplat till hur uppdraget utförs leder till en övervakningsproblematik då kontraktet inte anses kunna kontrollera företagsledningens handlingar fullt ut (Holmström, 1979; Spence och Zeckhauser, 1971; Weber, 2014). Kontraktsförhållandet kompliceras ytterligare av att riskförhållandet är snedfördelat mellan ägare och företagsledning. Företagets ägare riskerar hela vinsten när driften lämnas över till företagsledningen medan företagsledningen endast riskerar den ekonomiska compensationen i kontraktet (Chari et al., 2019). Det finns således en möjlighet för agenten att utföra mindre arbete än enligt kontraktet men ändå få full compensation. Denna företeelse benämns moral hazard (Stevens och Thevaranian, 2010; Walker och Florea, 2014). En jämförelse kan göras med biluthyrningsbranschen där en person som hyr en bil tenderar att köra mer vårdslöst jämfört med om personen äger bilen (Weber, 2014). Utifrån egennyttan tjänar inte den som kör hyrbilen på att agera försiktigt eftersom risken finns hos biluthyraren (Götze och Gürtler, 2020). Företagets ägare kan alltså utgå från att företaget kommer att skötas mer oansvarigt av ledningen än om företagets ägare ansvarade för driften. Då kontraktskrivande inte fullt ut kan styra företagsledningens handlingar kommer ägarna att behöva övervaka ledningen för att säkerställa att agerandet är i linje med ägarnas intressen.

Ytterligare ett problem utifrån informationsasymmetrin i kontraktsförhållandet är adverse selection. Det innebär att företagsledningens informationsövertag leder till en dysfunktionell compensation relaterat till uttrycket ”markets för lemons”. Enligt Akerlof (1970) kan informationsasymmetriproblem på en fri marknad illustreras med hjälp av den begagnade bilmärknaden. Säljaren av den begagnade bilen har mer information än köparen. Om bilen är defekt känner säljaren troligtvis till detta och kan välja att inte berätta något för köparen. Köparen, som också känner till dilemmat med informationsasymmetri, kan inte med säkerhet

veta om bilen är felfri eller om den är defekt. Osäkerheten kring bilens skick gör att köparen vill betala mindre än bilens marknadsvärde för att skydda sig mot bilens eventuella defekter. Det gör att även bilar som är felfria kommer att få ett lägre pris utifrån att köparen inte kan vara helt säker på att säljaren är ärlig om bilens skick. Denna problematik kommer på sikt att leda till att alla som säljer felfria begagnade bilar försvinner från marknaden, som därmed blir ”a market for lemons”. Detta fenomen benämns av Akerlof (1970) som kostnaden för falskhet utifrån köparens svårighet att bedöma kvaliteten på ett objekt baserat på tillgänglig information. På samma sätt kan inte företagets ägare försäkra sig om att företagsledningens agerande alltid utgår från ägarnas intressen och kommer därför att riskjustera kontraktet. Som en effekt av det låga förtroendet för att företagsledningen kommer att utföra uppdraget optimalt kommer en förhållandevis lägre ersättning att utgå (Spence och Zeckhauser, 1971). En kompletterande lösning kan då vara olika typer av övervaknings- och kontrollfunktioner.

Som en del av ägarnas övervakning upprättas olika rapporter för att utvärdera om företagsledningen driver företaget enligt ägarnas intressen. Företagets redovisning kan användas för att mäta företagsledningens prestation i form av resultat och finansiell ställning (Indjejikian och Matějka, 2011). Redovisningen upprättas av företagsledningen och sammanställs i en årsredovisning där ledningen kan välja olika redovisningsmetoder för att förbättra bilden av sin prestation utifrån ägarnas krav och incitamentsmodell (Healy och Wahlen, 1999; Nieken och Sliwka, 2015). Företagsledningens informationsövertag och redovisningens uppbyggnad bidrar till en informationsasymmetri som minskar förtroendet för företagsledningens förmåga och vilja att upprätta rättvisande rapporter (Ma et al., 2019). Samtidigt har ägarna behov av neutrala rapporter för att kunna utvärdera i vilken mån företagsledningens prestation ligger i linje med ägarnas intressen. Således kan övervakningen av redovisningsinformationen endast utföras av en part som är oberoende gentemot företagsledningen (Eklöv Alander, 2019). En extern revision utgör därmed en övervakningsfunktion med fokus på att granska årsredovisningen för att säkerställa att den ger en rättvisande bild av företaget och företagsledningens prestation.

Samtidigt som revisionen ska vara lösningen på en kontraktsproblematik agerar revisorn under olika typer av kontrakt vilka kan påverka agerandet. Utgångspunkten är att revisorn kontrakteras av företagets ägare (principal) för att övervaka företagsledningen (agent), vilket gör revisorn till en andrahandsagent med uppdrag att övervaka förstahandsagenten (företagsledningen) (Öhman och Florin Samuelsson, 2020). Samtidigt är revisorn anställd och avlönad av en revisionsbyrå som utför tjänster för företagets ägare. Det ger ytterligare ett agentförhållande utifrån att revisionsbyrån (principal) kontrakterar revisorn (agent). Som andrahandsagent agerar revisorn utifrån sin yrkesfunktion i både företagsägarnas intressen och revisionsbyråns vinstintresse.

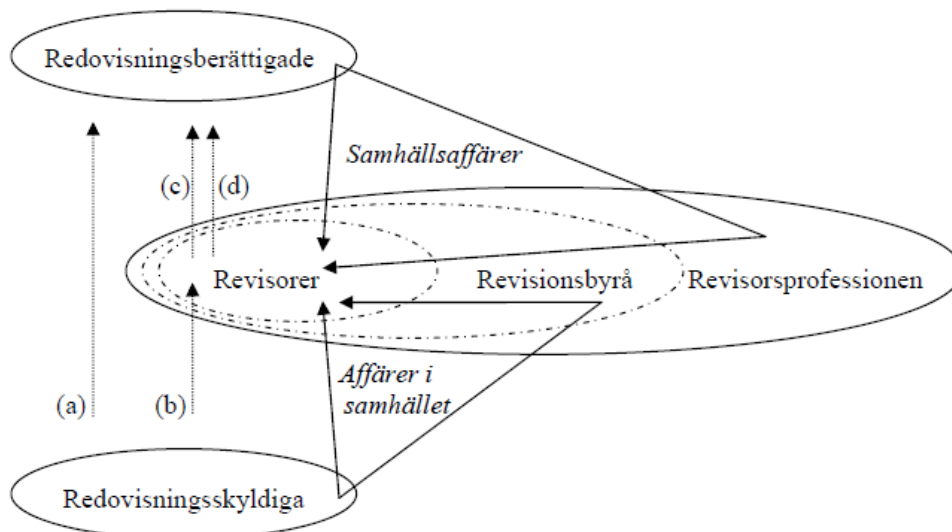
Även om beslutet att anlita revisorn tas av företagets ägare på årsstämman är det i praktiken många gånger företagsledningen som föreslår revisor och alltid betalar för uppdraget (Öhman et al., 2012). Revisionsbyrån har intresse av att uppfylla företagsledningens förväntningar utifrån att den inte vill tappa uppdraget och förlora den ekonomiska compensationen. I samband med revisionen kan revisionsbyrån erbjuda olika rådgivningstjänster till företagsledningen, vilket kan påverka revisorns granskning (Umar och Anandarajan, 2004). Revisionsbyrån

kommer likt andra principaler att upprätta ekonomiska incitament för att säkerställa att revisorn arbetar för att tillgodose revisionsbyråns ägares intressen. Det kan ge revisorn incitament att bidra till revisionsbyråns ekonomiska vinning, snarare än att uppfylla professionens uppdrag att skydda ägare och andra intressenter.

2.2 Revisionsarenan

2.2.1 Revisionsarenans beståndsdelar och uppbyggnad

Ur ett agentteoretiskt perspektiv går det även att redogöra för revisionsarenans beståndsdelar och uppbyggnad. Utgångspunkten är att revisorn ska minska informationsasymmetrin och komma till rätta med kontraktsproblematiken mellan företagets ägare och ledning. Revisionsarenan är konstruerad utifrån att revisorn på uppdrag av företagets ägare ska övervaka företagsledningen och kontrollera att driften sker utifrån ägarnas intressen. Enligt Öhman (2007) kan revisionsarenan illustreras enligt figur 2:1:



Figur 2:1: En illustration av revisionsarenan (Öhman, 2007).

I figur 2:1 definieras företagsledningen som redovisningsskyldiga samt företagets ägare och andra intressenter som redovisningsberättigade. Den vänstra delen av modellen visar att revisorn enbart granskar viss information som redovisningsskyldiga vidarebefordrar till redovisningsberättigade med en rimlig försäkran om att redovisningens innehåll ger en rättvisande bild av verksamheten. En sådan försäkran kräver att revisorn är oberoende gentemot företagsledningen. Detta resonemang kan beskrivas ur ett bredare perspektiv där revisorn har en central roll i det finansiella systemet genom att olika intressenter använder redovisningsinformationen som underlag vid olika finansiella beslut (Carrera och Van Der Kolk, 2021).

Den vertikala delen till vänster i modellen beskriver revisorns roll i förhållande till företagets ägare och företagsledningen. Enligt Öhman (2007) skapar den avbildade konstellationen ett känsligt förhållande mellan de tre parterna. Denna känslighet kretsar kring revisorns oberoende till företagsledningen, vilket gör att uppfattningen om revisorns oberoende är lika viktig som

det faktiska oberoendet till klienten. Det räcker att en av de två oberoendenaspekterna, faktiskt oberoende eller synbart oberoende, ruckas för att skada förtroendet.

Den högra delen av modellen visar att revisorn är anställd av revisionsbyrån (inklusive enmansbyråer där revisorn driver egen verksamhet). Revisionsbyrån har två funktioner på revisionsarenan. Den första är att organisera revisorns arbete på ett sådant sätt att nyttan av revisionen överstiger kostnaden för dess genomförande. Revisionsbyrån har därför systematiserat och standardiserat arbetet för att vara så effektivt som möjligt (Broberg, 2013). Samtidigt finansierar revisionsbyråns affärsverksamhet hela revisionsarenan genom att klienten debiteras för revisorns tjänster. Revisionsbyråns verksamhet omfattas inte av några statliga bidrag, vilket gör dem ekonomiskt beroende av klienten. För att säkerställa revisorns ställning på revisionsarenan ska revisorsprofessionen (vilken behandlas mer detaljerat i avsnitt 2.2.3) se till så att både revisorn och revisionsbyrån arbetar på det sätt som ger störst värde för de redovisningsberättigade och därigenom stärker revisionens anseende (Öhman, 2007). Revisorsprofessionen har således den grannliga uppgiften att bedriva samhällsaffärer samtidigt som revisionsbyråerna bedriver affärer i samhället. Det innebär att professionen ska gå i god för oberoendet till klienten samtidigt som systemet finansieras av samma klient. Tanken med ett sådant system är att staten anger lagkrav och att systemet blir självfinansierat.

Figur 2.1 visar även att revisorn har dubbla lojaliteter gentemot redovisningsberättigade och redovisningsskyldiga och att de kan utsättas för påtryckningar från båda dessa parter. Det resonemanget kan kopplas till Schatzberg et al. (2005) som finner att den part som revisorn känner starkast samhörighet med kommer att influera revisorns rapportering mest. Revisorsprofessionen ansvarar alltså för samhällskontraktet samtidigt som varje revisionsbyrå finansierar sin egen verksamhet med klientarvoden under marknadsmässiga förhållanden. Det förutsätter att revisorn styrs av moraliska incitament som kan stärka oberoendet och parera de ekonomiska incitament som riskerar att försvaga oberoendet. Revisionsarenans uppbyggnad kan relateras till att en åtalad i en rättsprocess skulle anlita både domare och jury och sedan betala dem för deras uppdrag (Bazerman och Loewenstein, 2001). En sådan rättsprocess skulle varken anses oberoende eller rättvis. Det går att argumentera för att samhällsaffärerna och affärerna i samhället är två separata funktioner med olika syften. Schatzberg et al. (2005) gör gällande att när klienten kontrakterar och betalar för revisorns tjänster står samhällsaffärer och affärer i samhället i motsatsställning till varandra och tvingar revisorn att välja vilket uppdrag som ska uppfyllas. Om revisorn väljer att uppfylla samhällsaffärerna riskerar revisorn framtida ekonomiska fördelar. Om revisorn fokuserar på att göra affärer i samhället riskerar revisorn att inte tillmötesgå klientens önskemål. Oavsett hur man väljer att betrakta revisorns dubbla lojaliteter skapar det en komplicerad arbetssituation (Öhman et al., 2012).

2.2.2 Revisionsarenans reglering

Revisionsarenans sammansättning samt revisorns roll har bidragit till att revisionsbranschen är strikt reglerad utifrån hur revisorn ska uppträda och agera (Köhler et al., 2016). Regleringen utgör grunden för utformningen av revisionen och det kan relateras till den historiska utvecklingen av revisorns roll. Öhman och Wallerstedt (2012) visar att det finns ett mönster av händelser där regleringen varit bidragande till utvecklingen av revisorns roll och viktig för

revisionens ställning i samhället. Regleringens betydelse kan inte minst kopplas till efterspelen till olika revisionsmisslyckanden där striktare reglering införs samtidigt som revisionsbyråerna straffats ekonomiskt för deras inblandning i dessa händelser (Köhler et al., 2016).

Den starka tilltron till reglering grundar sig i att den bedöms vara viktig för efterlevnaden av oberoendet samt allmänhetens förtroende för revisorn och revisionsverksamheten (Law, 2008). Samtidigt kan reglering vara ett uttryck för att det är viktigare att påvisa att åtgärder vidtas än den faktiska effekten av vidtagna åtgärder. Från en sådan utgångspunkt framstår regleringen som en praktisk och smidig lösning på återkommande problem.

Fram till millennieskiftet hade revisorsprofessionen ett långtgående förtroende att på egen hand hantera revisionsarenan utifrån sin expertis men en rad revisionsmisslyckanden i början av 2000-talet ses som en anledning till att professionens inflytande över regleringen minskade samtidigt som myndighetsövervakningen ökade (Knechel, 2016). Ett exempel är införandet av Sarabanes-Oxley Act (SOX) som förutom striktare reglering innebar en etablering av Public Accounting Oversight Board (PCAOB) med uppgift att övervaka samt stifta regler och rekommendationer för revisionsverksamheten i USA. Införandet av SOX bidrog också till en ökad standardisering av revisionsprocessen (Hoag et al., 2017). Standardiseringen anses öka revisionskvaliteten genom att felaktigheter orsakade av avvikelser från standarderna minskar. Ett annat exempel är att i efterdyningarna av den senaste globala finanskrisen lanserade Europakommissionen år 2010 en grönbok med striktare revisionsreglering i ett försök att införa stabilitet på de finansiella marknaderna (EC, 2010). Trots dessa exempel på reglering och myndighetsövervakning har revisions-skandaler fortsatt att vara återkommande.

Power (1997) menar att lagstiftare använder kosmetisk reglering för att stärka revisorns legitimitet snarare än att åtgärda de bakomliggande problemen på revisionsarenan. I samma anda hävdar Ratzinger-Sekel och Schönberg (2015) att striktare reglering av icke-revisorstjänster inte ger några långsiktiga effekter beträffande oberoendet. Regleringen kan således endast lösa en del av problemen på revisionsarenan. Schatzberg et al. (2005) hävdar vidare att hårdare ekonomisk bestraffning skulle minska revisorns felrapportering, vilket kan tyda på att revisorn är mer angelägen om att undvika ekonomiska påföljder än att följa gällande lagar och rekommendationer. Att uteslutande använda reglering som lösning på revisionsarenans problem är att likställa med att använda gårdagens lösningar på dagens problem (Öhman, 2007). Om regleringen vore lika kraftfull som lagstiftare vill hävda skulle flera av dagens problem på revisionsarenan redan ha varit åtgärdade.

Regleringen av revisorns oberoende ska stärka revisionskvaliteten samtidigt som den ska upprätthålla förtroendet för revisionen. Regleringen av revisorns oberoende är dock inte anpassad till att revisorn agerar på uppdrag av revisionsbyrån. Här ingår att revisorn ska säkerställa intäkter från sina klienter, vilket i sin tur kräver att revisorn har ett högt engagemang gentemot klienten eftersom en missnöjd klient kan leda till minskade intäkter för revisionsbyrån (Hoang et al., 2019). Vidare påverkar regleringen inte bara revisorn utan även andra intressenter varför även lobbying blivit användbart för att kunna påverka regulatorerna (Gros och Worret, 2016). När en part som kommer att begränsas av ny reglering också har möjlighet att påverka regleringen kan både ändamålet och effekten av regleringen diskuteras. Vidare finner Gros och Worret (2016) stöd för att lobbying används incitamentsdrivet av de parter som påverkas mest

av ny regleringen samt har möjlighet att utöva inflytande över regleringen. Resonemanget stärker bilden av att regleringen på revisionsarenan är styrd av enskilda intressenters egenintresse snarare än ambitionen att förbättra revisorns förutsättningar. Revisionsarenans sammansättning med inneboende motsättningar tenderar att göra regleringen komplicerad och i vissa fall kontraproduktiv.

2.2.3 Revisorsprofessionen

Att regleringen har stärkt revisorsprofessionen kan relateras till Wilenskys (1964) ramverk för vad som kännetecknar en profession: Yrkesutövningen ska ske på heltid, grundas på särskilda utbildningskrav, stötts av branschorganisationer, inkludera politisk involvering för laglig reglering samt bygga på etiska regler. Revisionsbranschen uppfyller samtliga dessa kriterier för vad som kännetecknar en profession. Enligt Öhman och Wallerstedt (2012) är den svenska revisorsprofessionens beståndsdelar fulltidssysselsättning, ändamålsenlig utbildning och träning inklusive universitetsutbildning, etablerade branschorganisationer, en lagligt skyddad titel, etiska koder, en svårkopierad kunskapsbas samt ett erkännande av branschorganisationer som normgivare.

Revisorsprofessionen ska bidra till att revisionens praktiska uppbyggnad efterlevs via lagar, etiska riktlinjer, god revisorssed och god revisions sed. Revisorsprofessionen har fått förtroendet av staten att självreglera verksamheten utifrån införandet av olika rekommendationer (Larsson, 2005). Självregleringen är omfattande och enligt revisorslagen (SFS 2001:883) är det bland annat upp till professionen att säkerställa så att revisorns etiska koder uppfylls. Professionen har således inte bara rättigheter att stärka revisorns roll utan även skyldigheter att se till så att revisorn uppfyller sina lagstadgade skyldigheter. Revisorn ska både uppträda enligt god revisorssed (SFS 2001:883) och utföra granskningsarbetet enligt god revisions sed (SFS 2005:551).

På revisionsarenan är begreppen integritet, objektivitet, kompetens, tystnadsplikt och professionellt beteende centrala (Öhman, 2007). Professionellt beteende och tystnadsplikt är kopplat till uppförandekoden för god revisorssed medan integritet, objektivitet och kompetens är kopplat till hur arbetet utförs enligt god revisions sed. Vidare utgör revisorsprofessionens etiska koder beståndsdelar för vad som anses vara revisionskvalitet, vilket enligt DeAngelo (1981b) definieras som revisorns förmåga att upptäcka ett fel och sannolikheten att sedan rapportera detta. Med hög revisionskvalitet minskar risken för att felaktig finansiell information orsakar ekonomisk skada. Det gör att behovet av revision är både företagsekonomiskt och samhällsekonomiskt betingat.

Revisorsprofessionens uppgift är även att säkerställa att revisorns arbete utförs på ett sätt som inte påverkar samhällskontraktet negativt (Nasution och Östermark, 2020). Lagarna anger normativt hur revisorn ska uppträda och utgår från att revisorn är oberoende när klientens årsredovisning granskas. Samtidigt hävdas att revisorsprofessionens syn på den oberoende revisorn snarare är ett önsketänkande än en praktiskt genomförbar målsättning (Church et al., 2018). För att uppfylla oberoendekravet ska revisorn genomföra granskningen med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden inför olika beslut (SFS:

2001:883). Det betyder att revisorn inte får påverkas av yttre faktorer eller kopplingar till klienten. Om så skulle vara fallet ska revisorn avsäga sig uppdraget (SFS 2001:883).

2.3 Professioners likheter och skillnader utifrån lojaliteter och systemstrukturer

Kopplat till effekterna av den valda systemuppsättningen kan jämförelser göras med andra professioner, i första hand advokater och läkare.

2.3.1 Advokater som profession

Advokater har en viktig samhällsuppgift utifrån sin funktion inom rättssystemet. I motsats till åklagare ska advokater ifrågasätta bevismaterial mot den åtalade i rättegångar. Advokater ska försvara den åtalade klienten och säkerställa att rättssystemet tillhandahåller en rättvis rättegång på så sätt att åtalspunkterna kan härledas från påstådda handlingar (Gordon, 2019). Klienternas försvarare är på så sätt en hörnsten i ett rättssamhälle utifrån att de motverkar att personer döms, bötfälls eller fängslas utan tillräcklig bevisning. Advokater har endast lojalitetsansvar mot sina klienter. Samhället skyddas av rättssystemet i stort där polismyndigheten samlar in bevis åt Åklagarmyndigheten som sätter samman och processar åtal i rättegångar. Detta utgör statens skydd för allmänheten genom att personer som bryter mot lagen åtalas och döms. Advokaters roll ingår således endast som en del av rättssystemet där flera funktioner måste fungera i samverkan för att systemet i sin helhet ska kunna fullgöra sitt syfte.

Systemuppsättningen för advokater i Sverige består av lagar och rekommendationer. Lagar regleras i rättegångsbalken (SFS 1942:740) och rekommendationer utfärdas av Advokatsamfundet och advokatbyråer som tillsammans formar advokatrollen. Lagar och rekommendationer ska säkerställa att advokatrollen uppfyller de krav som anger hur advokater ska uppträda. Yrkesgruppen övervakas av advokatsamfundet vars stadgar är instiftade av regeringen och det anges att endast den som är ledamot av advokatsamfundet kan tjänstgöra som advokat. En central utgångspunkt för yrket är god advokatsed som utgör ett ramverk för advokaters yrkesetik (SFS 1942:740). En advokat ska vara lojal och tjäna sin klients bästa och därigenom hålla på sekretess gällande vad som kommer till advokatens kännedom (SFS 1942:740). Samtidigt som advokatrollen är formad av lagar och rekommendation styr advokatbyråerna advokaters dagliga arbete.

Advokater är styrda av en stark byråstruktur med tydliga bonussystem och lönomodeller där målsättningen är partnerskap och att advokatbyråns ekonomiska målsättning uppfylls (Tucker, 2015). Advokatbyråer är ekonomiskt beroende av de intäkter som utgörs av arvoden kopplade till försvaret av klienterna. Advokater har att avkasta vinst till sina ägare på samma sätt som gäller för andra privata företag styrda av aktiebolagslagen. Advokatbyråernas arvode utbetalas av staten. Det gör att när advokatbyråer genererar ökade vinster stärks advokatens ställning men utan motsatsställning mellan finansieringen för systemet och samhällsuppgiften. Både finansieringen och rättssystemets funktion garanteras av staten och således har advokaters ekonomiska incitament en begränsad påverkan på rättssystemet i stort.

2.3.2 Läkare som profession

Läkare har utifrån sin roll inom sjuk- och hälsovårdssystemet en viktig samhällsuppgift genom att bota, lindra och trösta patienter i samband med olika sjukdomsförlopp (Manchikanti et al., 2011). Läkarna har som huvuduppgift att tjäna patientens bästa efter dennes behov utifrån att objektivt undersöka, ställa diagnos och fastställa behandlingsmetod beroende på patientens sjukdomssymptom.

Betydelsen kan relateras till dubbla lojaliteter där läkare ska se till patienters bästa utifrån sin yrkesexpertis samtidigt som statens, arbetsgivares och försäkringsbolags behov ska tillgodoses (Atkinson, 2019; Ramel, 2003). Läkare måste således balansera två intressen. De kan inte sjukskriva alla patienter som söker vård utan ska objektivt bedöma vilka som är tillräckligt friska för att arbeta och vilka som är tillräckligt sjuka för att sjukskrivas. Om läkare sjukskriver alla som söker vård urholkas samhällets totala arbetskraft och därtill kopplade skatteintäkter samtidigt som utgifter för bidrag växer, vilket på sikt urholkar ett land som välfärdsstat. Läkarnas ansvar mot patienterna är yrkesetiskt, så kallad god läkarsed (Jonnergård och Jerlingsdottir, 2008), medan ansvaret mot staten, arbetsgivare och försäkringsbolag är samhällsekonomiskt. Systemuppsättningen för svenska läkare består av lagar och rekommendationer vilka regleras i hälso- och sjukvårdslagen, patientsäkerhetslagen (SFS 2017:30; SFS 2010:659), Socialstyrelsens allmänna råd samt rekommendationer utfärdade av Läkarförbundet. Tillsammans ligger dessa till grund för läkarrollen.

Läkarna övervakas av Inspektionen för vård och omsorg (IVO). Det är en statlig myndighet som löpande utövar tillsyn av statens vårdinrättningar, däribland läkarna, för att säkerställa att statens krav uppfylls (Widlund, 2015). Samtidigt som IVO skyddar patienterna är det primära intresset för Läkarförbundet (läkarnas professions- och fackförbund) att utveckla hälso- och sjukvården utifrån läkarnas intressen gällande löner, arbetsmiljö och anställningsvillkor. Majoriteten av läkarna är anställda vid statliga sjukhus och hälsocentraler finansierade med statliga medel. Även privata vårdinrättningar finansieras av statliga medel.

I Sverige är läkarprofessionens systemuppsättning organiserad av staten utifrån att sjukhus och hälsocentraler drivs av regionala myndigheter som finansieras med skattemedel (Koch et al., 2018). Dessa verksamheter har inget uttalat vinstintresse och intäkterna till regionerna följer fasta anslag från staten. Därav är verksamheterna fokuserade på kostnader snare än på intäkter. Inom läkarprofessionen saknas särskilda lönomodeller, bonussystem eller partnerskap. Organisationen är i stället uppbyggd på ett traditionsenligt sätt med en rak lönomodell utifrån typ av tjänst. Läkaryrket är hierarkiskt uppbyggt utifrån yrkeskompetens och vilken erfarenhet och kompetens läkaren har. Läkarnas specialistkompetens kan delas upp i olika sjukdomsområden och paras ihop med patienter utifrån symptom och sjukdom. Organisatoriskt är denna modell grundad på att varje position upprätthåller en viss kompetensnivå oberoende av ekonomiska intressen. Systemet är uppbyggt utifrån att vården ska vara lika för alla oavsett inkomst, förmögenhet eller sjukdomsförlopp, vilket skulle kunna försvåras om vården i allt för stor utsträckning upprättades enligt en marknadsekonomisk struktur.

2.3.3 Revisorsprofessionens särdrag

Även om advokat- och läkarprofessionerna har flera likheter med revisorsprofessionen har den sistnämnda professionen några särdrag. Revisorns samhällsroll kan jämföras med läkare utifrån deras dubbla lojaliteter samtidigt som detta inte går att applicera på advokater utifrån att de endast ska vara lojala mot sina klienter. Trots de dubbla lojaliteterna skiljer sig revisorsprofessionen från läkarprofessionen genom att revisorn har ett oberoendekrav kopplat till klienten, vilket inte gäller för läkare i förhållande till sina patienter. Även advokatprofessionen saknar ett oberoendekrav. Det unika är således att revisorn har att förhålla sig till både dubbla lojaliteter och oberoendekrav.

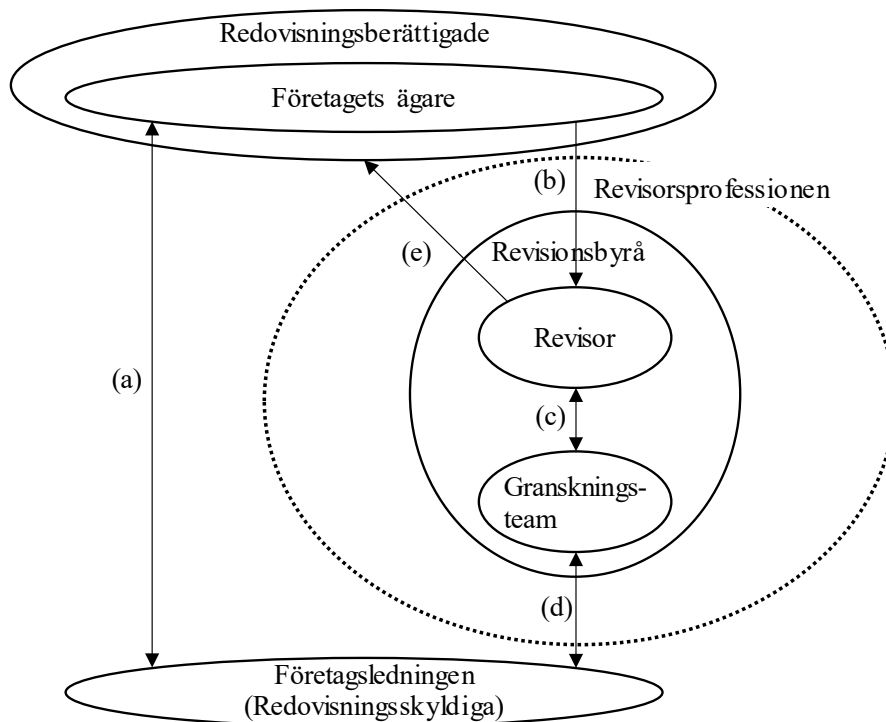
Gällande systemstrukturer har både revisionsbyråer och advokatbyråer tydliga incitamentsmodeller med partnerskap för sina anställda. Här särskiljer sig läkare då deras systemstruktur grundar sig på statliga vårdinrättningar med traditionella organisationsmodeller i form av chefstjänster i stället för partnerskap och tillhörande incitamentsmodeller. Det som skiljer revisorer från advokater är att revisionsbyråerna tillåts debitera sina granskade klienter för utförda uppdrag. Advokatbyråer tillåts inte bedriva affärer i samhället på samma sätt utan debiterar i stället staten för advokaternas arbete.

Det kan argumenteras för att revisorsprofessionens fokus på både samhällsaffärer och affärer i samhället samt ett oberoendekrav ger revisorsprofessionen ett större ansvar än både advokater och läkare. En liknande systemuppsättning för advokater skulle innebära ett ansvar för att hela rättsprocessen utförs oberoende samtidigt som den åtalade ska betala för rättegången. På samma sätt skulle läkare debitera sina patienter för utförda tjänster samtidigt som lojaliteten mot samhället skulle upprätthållas parallellt med att läkaren är ekonomisk beroende av patienten.

2.4 Revisorns moraliska uppdrag

2.4.1 Kopplingen till samhällsaffärer

I den del av revisionsarenan som innefattar samhällsaffärer (se figur 2:2) kan det ena behovet sägas vara att revisorn försäkrar att företagsledningens redovisning ger en rättvisande bild av företaget medan det andra är statens behov av att detta samhällsuppdrag fungerar, såsom kontrollen av att företagen sköter sina betalningar av skatter och avgifter (Öhman, 2007). Revisorns roll kan därmed inbringa stabilitet på finansiella marknader och i fiskala avseenden. En förutsättning för detta är en tillfredsställande revisionskvalitet. DeAngelo (1981b) hävdar att revisionskvalitet handlar om att revisorn har kompetens att upptäcka väsentliga felaktigheter samt ett sådant oberoende att felaktigheterna också rapporteras till intressenterna.



Figur 2:2: En bearbetning av Öhmans (2007) visualisering av samhällsaffärer.

Modellen visar samhällsaffärens hierarki, ordergång och informationsflöden med syftet att revisorn ska kunna uppfylla samhällskontraktet utifrån sin roll och position i systemet. För detta behöver betydelsefulla delar av systemet skyddas. Cirklarnas placering illustrerar den hierarkiska strukturen för hur revisionsarbetet ska organiseras. Samtidigt visar pilarna (a), (b), (c), (d), (e) ordergången samt informationsflödet. Det börjar med pil (a) där företagets ägare som redovisningsberättigad anställer en redovisningsskyldig företagsledningen för att sköta driften av företaget. Företagets ägare kan ge instruktioner om hur företaget ska drivas och kontrollera hur målsättningen efterlevs via företagets årsredovisning. Pil (b) visar att företagets ägare utifrån den agentteoretiska kontraktsproblematiken och informationsasymmetrin anlitar revisorn som en försäkring om att företagsledningens rapporter är rättvisande. I pil (c) tar revisorn hjälp av ett team som utför merparten av granskningen och har i pil (d) kontakt med företagsledningen för att inhämta de underlag som behövs. Pil (e) visar att revisorn övergripande går igenom granskningen och säkerställer så att den är korrekt utförd och kommenterar om årsredovisningen är med eller utan anmärkning för att sedan förmedla detta till redovisningsberättigande. Det kan argumenteras för att uppsättningen för samhällsaffären utgör kärnan i revisionsfunktionen.

Modellen ger uttryck för att revisorsprofessionen har moraliska incitament att möta upp redovisningsberättigades förväntningar. Schatzberg et al. (2005) hävdar att revisorers moraliska resonemang påverkar deras beteende och att revisorer utifrån ett "defining issues test" (DIT) kan delas in i två grupper, de med lägre respektive högre moraliskt resonemang. Revisorer med högre moraliskt resonemang rapporterar mindre sanningsenligt än revisorer med lägre moraliskt resonemang. Det kan tolkas som att den förstnämnda gruppen i grunden är bättre revisorer men för att avancera och få viktiga uppdrag inom byrån tvingas de rapportera mer felaktigt än vad den sistnämnda gruppen behöver göra. Samtidigt menar Blay et al. (2019) att

den av Schatzberg et al. (2005) lanserade slutsatsen inte är tillräckligt tillförlitlig med utgångspunkt från att moraliskt resonemang baseras på att social normkänslighet används i stället för DIT. Att studier om revisorns moral kopplat till beslutsfattande visar olika resultat till följd av att olika mättekniker indikerar att revisorns beslutsfattande kan påverkas mer av enskilda situationer än moralisk utgångspunkt.

Revisorsprofessionen kan fungera som en krockkudde mellan redovisningsberättigade och redovisningsskyldiga för att minska risken för att revisorn påverkas av yttre faktorer (Michas, 2011). På så sätt kan revisorsprofessionen säkerställa en hög grad av professionalism för revisorns agerande utifrån att revisionsbyrån anger arbetssätt för revisorn utifrån professionens yrkesmässiga målsättning. Därmed kan revisorn uppfylla samhällskontraktet och skydda det finansiella systemet från manipulerad finansiell information. En revisor som förlitar sig på revisorsprofessionens riktlinjer för professionellt kunnande kan agera som en moralisk yrkesperson (Blay et al., 2019). I ett sådant system värderas moraliska värderingar högt.

2.4.2 Kopplingen till professionell skepticism

Revisorns samhällsaffärer kan alltså sägas vara uppbyggt av moraliska värderingar (Samsonova-Teddei och Siddiqui, 2016), vilket bland annat innebär ett professionellt ifrågasättande av klienten och dess räkenskaper (Yustina och Gonadi, 2019). Utifrån uppdraget att utföra samhällsaffärer får revisorn en förväntan på sig att uppträda moraliskt oklanderligt (Schatzberg et al., 2005).

Professionell skepticism är viktigt då det påverkar bedömningarna och förmågan att upptäcka brister i klientens räkenskaper (Hurtt et al., 2013). Vidare gör Hurtt et al. (2019) gällande att nivån på revisorns professionella skepticism är skillnaden mellan revisioner av låg respektive hög kvalitet. Revisorsprofessionen har arbetat för att säkerställa att revisorn agerar i linje med allmänhetens förväntningar. Detta kan endast uppnås om revisorn gör professionella bedömningar grundade på kunskap och erfarenhet utan påverkan av yttre faktorer.

2.4.3 Kopplingen till revisorns oberoende

En förutsättning för att ge en försäkran om att ett företags information ger en rättvisande bild behöver revisorn vara oberoende till klienten i handling (in fact) och synbart (in appearance) (Pott et al., 2009; Sutton, 1997). Faktiskt oberoendet syftar på att revisorn kritiskt granskar, tar ställning och rapporterar väsentliga felaktigheter i klientens årsredovisning (Wines, 2011). Synbart oberoendet handlar om intressenternas förtroende för att revisorn kritiskt granskar, tar ställning och rapporterar väsentliga felaktigheter (Wines, 2011). Oberoendekravet som alltså innefattar både faktiskt och synbart oberoende regleras i lag där det anges att revisorn ska utföra sin granskning med opartiskhet, självständighet och objektivitet (SFS 2001:883). Revisionsbyrån ska organisera verksamheten så att den anställda revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet kan säkerställas (SFS 2001:883).

Oberoendet betecknas ofta som den enskilt viktigaste egenskapen för att revisionen ska vara till nytta för de redovisningsberättigade (van Liempd et al., 2018). Samtidigt är bedömningen av oberoendet subjektivt och svårt att mäta. Ett möjligt sätt att mäta revisorns oberoende är att utgå från going concern-varningar (GCV), det vill säga ett uttalande från revisorn om att klienten

har problem att klara driften kommande räkenskapsår (Blay och Geiger, 2013; Ettredge et al., 2017; Sormunen et al., 2013). Det finns två problem med GCV som mått på revisorns oberoende. Det är att GCV kan leda till såväl typ I- som typ II-fel. Typ I-fel är när revision ger GCV och företaget sedan fortlever och Typ II-fel är när revisorn inte uttalar sig om fortlevnaden och klienten går i konkurs (Barnes och Renart, 2013). Typ I-fel riskerar att minska klientens förtroende för revisorn. Det kan leda till att klienten byter byrå och därmed gör att revisorn ser mellan fingrarna och agerar i egenintresse. Samtidigt sker typ II-fel på intressenternas bekostnad. Det sänker revisorns anseende och kan leda till stämningar mot revisorn och revisionsbyrån. GCV-problematiken anses orsakas av att revisorn har svårt att göra framtidsbedömningar baserat på historisk information, vilket gör att deras kompetens för denna typ av bedömning är låg (Tagesson och Öhman, 2015). Trots att GCV som mått har begränsningar kan det vara användbart för att indikera revisorns bristande oberoende (Crucean, 2020; Lim och Tan, 2008). Samtidigt blir det problematiskt för reglerande organ att sätta in effektiva åtgärder för att stärka oberoendet när orsaken är svår att fastställa. Det tenderar att göra oberoenderegleringen trubbig och ineffektiv.

Revisorns oberoende hamnar ofta i fokus vid finansiella kriser och ekonomiska skandaler både kopplat till enskilda klienter och i den efterföljande debatten (Ball et al., 2015; van Liempd et al., 2018; Wines, 2011). Det går att urskilja att oberoendet riskerar att äventyras när det förväntas vara som starkast till nackdel för intressenter och det finansiella systemet. Det främsta exemplet på revisorns inblandning i redovisningsskandaler är Enron-fallet i USA där Arthur Andersens revisorer hjälpte till att täcka upp för bolagets bristfälliga redovisning (Chaney och Philipich, 2002), vilket sedermera resulterade i att Arthur Andersen delades upp mellan andra revisionsbyråer. Vissa klienter är viktiga för revisionsbyråerna utifrån höga klientarvoden, både revisionsarvoden och konsultarvoden (Liu och Chan, 2012; Ratzinger-Sakel och Schönberger, 2015). I enskilda fall går det att se kopplingar mellan höga klientarvoden och försämrat oberoende (Ettredge et al., 2017).

Enligt revisorslagen ska revisorn inför varje uppdrag granska sin oberoendeställning och då ta ställning till om uppdraget kan accepteras eller ej. Det paradoxala är att revisorn då ska granska sitt eget oberoende både in fact och in appearance. Vid bedömningen av det faktiska oberoendet ska revisorn göra en bedömning av sitt eget oberoende gentemot klienten och vid bedömningen av det synbara oberoendet avgöra om andra parter kan bedöma att revisorn är oberoende. Det paradoxala förstärks av att personer som bedömer sitt eget beteende har en högre tilltro till sitt beteende än vad utomstående personer har (Brown et al., 2007). I ett Appendix finns fördjupad information om vad revisorn enligt lag har att ta ställning till gällande oberoendefrågor innan de åtar sig ett uppdrag.

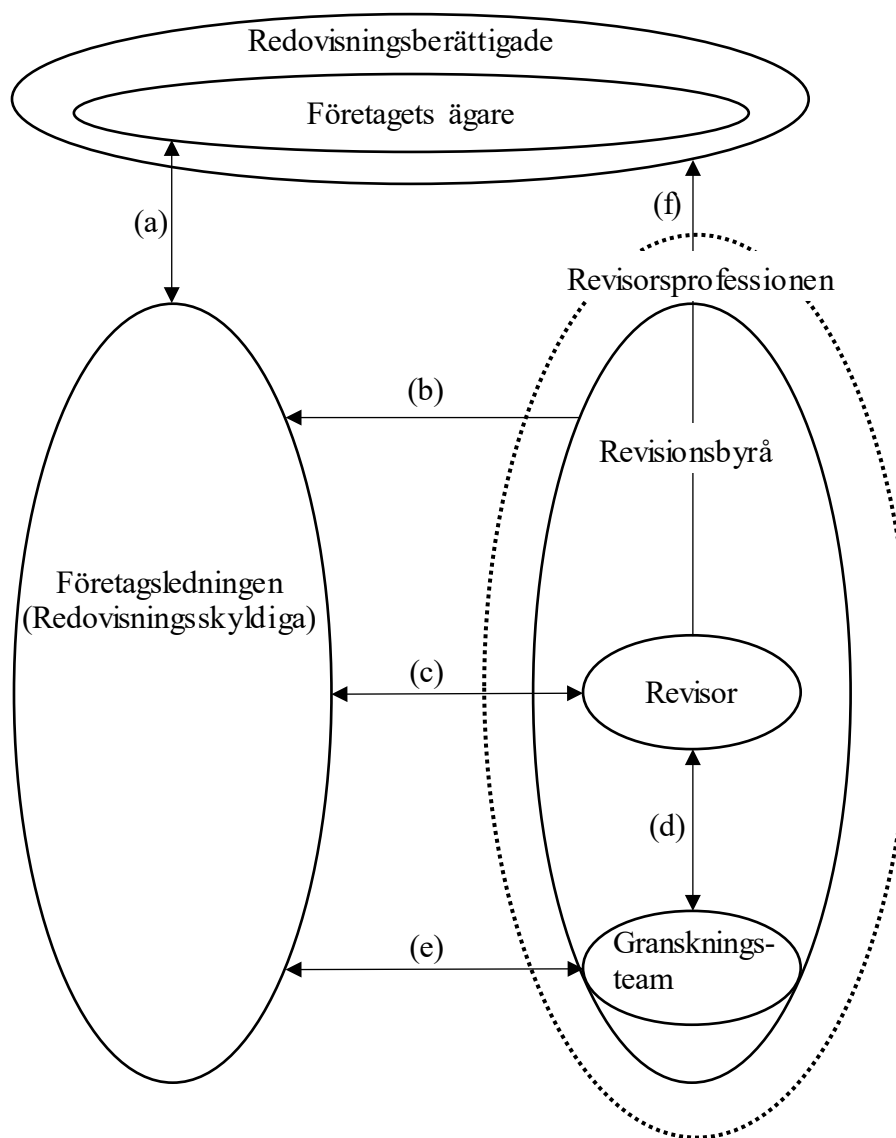
2.5 Revisorns ekonomiska uppdrag

2.5.1 Kopplingen till affärer i samhället

Denna del av revisionsarenan kan relateras till att finansieringen för revisionen har utformats så att revisionsbyråerna debiterar klienterna för sina tjänster (Svanström, 2013). I slutet av 1900-talet förändrades strukturen på revisionsmarknaden till följd av sammanslagningar.

Antalet större revisionsbyråer minskade från åtta (the Big 8) till fem (the Big 5) och när Artur Andersen upplöstes blev det the Big 4 (Gunn et al., 2019). Enligt Sullivan (2002) är sammanslagningarna ett sätt för revisionsbyråerna att allokerar resurser för att möta behoven från klienters internationellt växande verksamheter. Sammanslagningar på revisionsmarkanden förändrar inte enbart antalet revisionsbyråer utan får också effekter för revisionen. Som en följd av minskad konkurrens hävdar Gunn et al. (2019) att Big 4-konstellationen ökar priset på revisionen utan att kvaliteten förbättras. Det kan således argumenteras för att de större revisionsbyråerna prioriterar ökade intäkter och att revisionskvaliteten är sekundär. Marknadskoncentrationen på revisionsmarkanden visar att revisionsbyråerna drar fördel av de marknadsekonomiska krafterna för att uppnå skalfördelar och effektivare resursutnyttjande (Sullivan, 2002; van Raak et al., 2018).

Revisionsbyråerna är ekonomiskt beroende av sina klienter (Kinney Jr et al., 2004) och behöver säkerställa att de är nöjda med revisionen och inte går till en konkurrerande byrå (Dopuch et al., 2003). I ett sådant scenario, när en klient väljer en annan byrå, behöver revisionsbyrån värva en ny klient eller anpassa kostnaderna efter intäktsbortfallet. Revisionsbyråerna kan också erbjuda sina klienter rådgivningstjänster. En utvecklad metod för revisionsbyråer är att offerera relativt låga revisionsarvodena för att vinna anbudet om revisionsuppdraget och sedan kunna erbjuda klienten rådgivningstjänster där intjäningsförmågan är större (DeAngelo, 1981a; Häckner, 2005). Utifrån detta kan det argumenteras för att revisionsbyråernas viktigaste uppgift är att avkasta vinst till sina ägare snarare än att leverera högkvalitativa revisioner (Donatella, 2019). Figur 2:3 åskådliggör uppsättningen för den del av revisionsarenan som avser affärer i samhället:



Figur 2:3 En bearbetning av Öhmans (2007) visualisering av affärer i samhället.

Modellen visar hierarki, ordergång och informationsflöden kopplat till att revisorn ska kunna uppfylla det ekonomiska uppdraget utifrån sin roll och position i systemet. Cirklarnas placering illustrerar den hierarkiska strukturen för hur revisionsbyrån organiserar hur revisionen ska utföras. Samtidigt visar pilarna (a), (b), (c), (d), (e) och (f) ordergången samt informationsflödet. Det börjar med pil (a) där företagets ägare som redovisningsberättigad anställer en redovisningsskyldig företagsledning för att sköta driften av företaget. Det innebär att företagets ägare kan ge instruktioner om hur företaget ska drivas och kontrollera hur målsättningen efterlevs via företagets årsredovisning. Pil (b) visar att revisionsbyrån säljer revisorns tjänster till företagsledningen och dessa kan innefatta både revision och rådgivningstjänster. I pil (c) upprättar revisorn en relation med företagsledningen. Pil (d) visar att revisorn tar hjälp av ett team som utför merparten av granskningen och har i pil (e) kontakt med företagsledningen för att inhämta de underlag som behövs. Pil (f) visar att revisorn övergripande går igenom granskningen och säkerställer så att den är korrekt utförd och kommenterar om årsredovisningen är med eller utan anmärkning för att sedan förmedla detta till de redovisningsberättigade.

2.5.2 Kopplingen till revisionsbyråns incitamentsstruktur

Revisionsbyråer har precis som andra privata företag ett vinstintresse som går ut på att generera avkastning till revisionsbyråns ägare. Kortfattat kan revisionsbyråernas affärsmodell förklaras utifrån två delar: revisionsuppdrag och rådgivningsuppdrag. Under senare år har rådgivningsuppdragen framstått som de mest lukrativa (Beardsley et al., 2019). Vissa revisionsbyråer har till och med visat sig vara beredda att riskera revisorns oberoende samt dras in i dyra rättstvister för att komma över lukrativa rådgivningsarvodet (Schmidt, 2012).

Ghosh och Pawlewicz (2009) noterar att lagstiftare kan påverka revisionsbyråernas intäktsströmmar och hänvisar till att deras intäktsflöden påverkades efter implementeringen av SOX i USA genom att revisionsarvodena ökade och arvoden från icke-revisorstjänster minskade. Samtidigt ökade det debiterade arvodet per klient. Lagstiftare har dock svårt att förändra det grundläggande incitamentet att revisorns tjänster i första hand bidrar till revisionsbyråernas vinster. För att få revisorn att agera i linje med revisionsbyråernas intressen finns en incitamentsstruktur utifrån hierarkiska lönomodeller baserat på intäkter (Liu och Chan, 2012). Detta kan bidra till att revisorn undviker att rapportera om felaktigheter i klientens räkenskaper för att undvika missnöje och risken att förlora framtida intäkter (Liu och Chan, 2012).

Incitamentsstrukturen är kopplad till revisorns titel och den yttersta målsättningen är att bli partner. Det gör att klienter får olika betydelse utifrån storleken på arvodet. Utifrån gällande incitament ska revisorn prioritera klienter med jämförelsevis högst arvode (Svanström, 2013). Ett sätt för en revisionsbyrå att mäta revisorns ekonomiska prestation är att fokusera på debiterad tid. Det betyder att revisorer med större kundstockar har större möjligheter att bli partner än revisorer med mindre kundstockar. Den enda möjligheten till partnerskap är att värna klienten och revisionsbyråns vinstintressen.

2.5.3 Kopplingen till revisorns klientorientering

En bra relation nödvändig för att revisorn ska få rätt information från och om klienten för att bedöma riskerna i revisionsuppdraget (Callen och Fang, 2017). Samtidigt anses en bra klientrelation kunna äventyra revisorns oberoende till klienten (Öhman et al., 2012). Studier visar att långvariga klientrelationer både kan öka och minska revisionskvaliteten (Ball et al., 2015; Hoenfels, 2016).

Att forskningsresultaten är motsägelsefulla visar att problembilden är komplex och att varje relation har varierande påverkan på revisionskvaliteten (Ball et al., 2015; Rickett et al., 2016). Problematiken har lett till regler om revisorsrotation, det vill säga en begränsning i tid för hur länge en revisor får behålla en och samma klient. Även om det finns logiska argument för revisorsrotation går det inte att bortse från att det finns faktorer som talar för att långa revisionsuppdrag stärker revisionskvaliteten (Ball et al., 2015). Samtidigt har revisorn ekonomiska incitament för att upprätthålla goda klientrelationer för att revisionsbyrån ska få revisions- och rådgivningsuppdrag. Umar och Anandarajan (2004) hävdar att ledningen för en revisionsbyrå tenderar att pressa revisorn att agera på ett sådant sätt att klienten vill stanna kvar hos revisionsbyrån och att det försämrar oberoendet gentemot klienten. Om revisorn bidrar till ökad debitering från en klient kan det öka möjligheten att klättra i revisionsbyråns hierarki. På

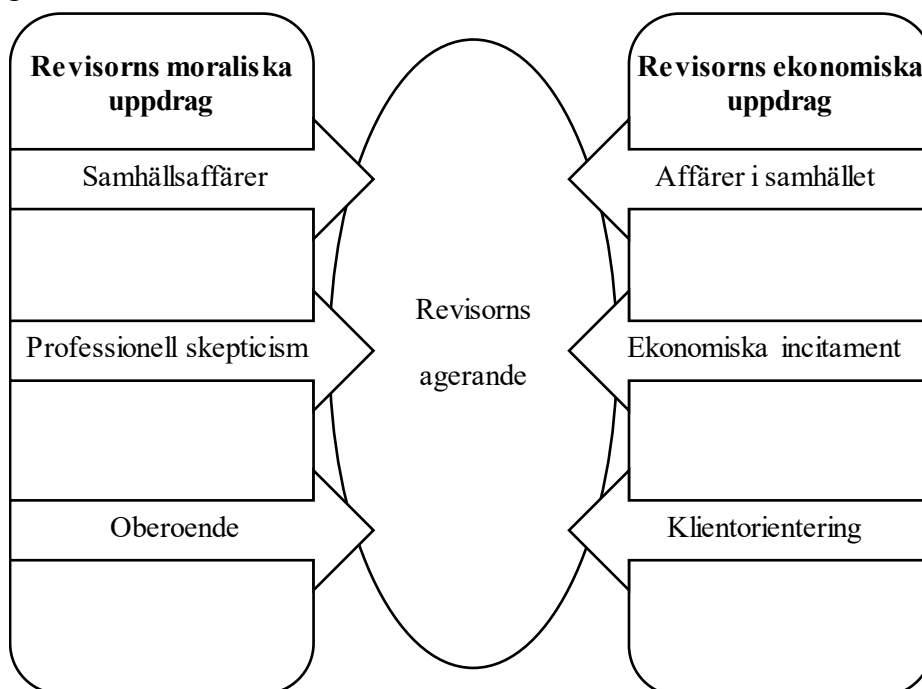
så sätt leder revisionsbyråns vinstintresse och incitamentsmodell till ökad klientorientering. Forskning visar att revisorer kan vara benägna att tillfredsställa klienters behov på bekostnad av regelefterlevnad och oberoende (Blay et al., 2019).

Det ekonomiska uppdraget tenderar att prioriteras högt när det handlar om revisorns relation till klienten och att det därför kan vara svårt att undvika ställningstaganden som gör klienten missnöjd (Gunz och Jennings, 2011; McCracken et al., 2008; Svanberg et al., 2018). Det ligger i linje med dels Blay et al. (2016) som anger att moraliska beslut i ett företagsklimat sker i en ekonomiskt präglad miljö, dels Schatzberg et al. (2005) som rapporterar att revisorer är känsliga för ekonomiska incitament oavsett deras moraliska ståndpunkt. Det indikerar att revisorns klientorientering inte orsakas av bristande reglering utan snarare av förhållandet att klienten som granskas samtidigt ska betala för revisorns tjänster.

2.6 Analysmodell

Sammanfattningsvis finns det flera faktorer som kan påverka revisorns agerande utifrån revisionssystemets uppsättning. Revisionsarenan kan kopplas till både ett moraliskt uppdrag och ett ekonomiskt uppdrag.

Den vänstra kolumnen i figur 2:4 avbildar revisorns moraliska uppdrag och innefattar *samhällsaffärer, professionell skepticism och oberoende*. Den högra kolumnen visar revisorns ekonomiska uppdrag och de centrala begreppen *affärer i samhället, ekonomiska incitament och klientorientering*. I mitten illustreras att revisorns agerande påverkas av båda dessa uppdrag. I vilken utsträckning de olika uppdragen och dess delar påverkar revisorns agerande är dock inte givet.



Figur 2:4 Studiens analysmodell.

3. Metod

3.1 Litteratursökning och källkritik

En litteratursökning genomfördes för att kunna ge en översikt av tidigare forskning om revisionsverksamheten. Revisorsprofessionens utveckling och påverkan på revisionen behandlas i både äldre och nyare forskning. I referensramen användes källor från olika tidsepoker för att dels ge tyngd åt olika resonemang, dels påvisa att frågan fortfarande är aktuell. Sökningar om tidigare forskning gjordes i Mittuniversitetets databas Primo, Google Scholar och Scopus. Olika databaser användes för att säkerställa relevanta träffar på utvalda sökord eftersom olika databaser kan leda vidare till olika källor. Sökorden som användes var: Audit role, audit quality, audit independence, audit client relation och agency theory samt olika kombinationer av dessa begrepp. Sökningar gjordes även på motsvarande svenska ord.

Samtliga vetenskapliga artiklar i referensramen har genomgått en peer-review process. Det betyder att artiklarna är granskade av andra forskare inom området innan publicering, vilket är en indikation på vetenskaplig kvalitet. I referensramen användes artiklar med både många och få citeringar. Artiklarna var också publicerade i tidskrifter av varierade kvalitet. Ambitionen var att prioritera artiklar med förhållandevis många citeringar i Google Scholar och artiklar publicerade i vetenskapliga tidskrifter med hög ranking enligt Academic Journal Guide (AJG) 2021. Exempel på använda artiklar med ett stort antal citeringar är de av Jensen och Meckling (1976) (111 492 citering), DeAngelo (1981b) (9 218 citeringar), Ross (1973) (8 278 citeringar) och Wilensky (1964) (5 032 citeringar).² Exempel på valda vetenskapliga tidskrifter med hög ranking är *Journal of Accounting and Economics*; *Accounting, Organizations and Society*; *The Accounting Review* och *Contemporary Accounting Research*.

Utöver vetenskapliga artiklar inom revisionsområdet användes avhandlingar, lagar och regelverk, bokkapitel och viss kurslitteratur samt artiklar inom andra för uppsatsen relevanta ämnesområden. Avhandlingar användes för att rama in revisionsarenan. Då avhandlingar likt vetenskapliga artiklar har genomgått en omfattande granskningsprocess innan publicering anses de vara tillförlitliga källor. Lagar och regelverk användes då de utgör en omfattande del av revisorns omvärld (Johansson, 2005). Då lagar stiftas av reglerare kan de anses uppfylla gällande kvalitetskriterier. Bokkapitel och viss kurslitteratur skriven av inom området insatta forskare användes när andra mer tillförlitliga källor saknades, framför allt gällande svenska förhållanden. För att möjliggöra översiktliga jämförelser med revisorsprofessionen och ge en inblick i hur advokatprofessionen och läkarprofessionen är uppbyggda användes även artiklar och viss kurslitteratur inom juridik och medicin.

Gällande metodavsnittet användes främst kurslitteratur inom företagsekonomi. Kurslitteratur anses inte ha samma tillförlighet som sakkunniggranskade vetenskapliga artiklar men som underlag för studiens metodval kan kvaliteten på dessa källor vara acceptabel. Den använda kurslitteraturen ingår på metodkurser på Mittuniversitet och andra svenska lärosäten.

² Citeringarna hämtades från Google Scholar 2022-07-15

3.2 Studiens ansats och övergripande metod

I studien användes ett abduktivt synsätt genom att utgå från studiens litteratur och kontinuerligt göra anpassningar till den data som samlades in. Ett abduktivt synsätt utgår från teoretiska utgångspunkter och beroende på vilken empiri som samlas in bearbetas teorin för att kunna besvara en studies frågeställningar (Bryman och Bell, 2017, 46). Valet av övergripande forskningsmetod växte fram utifrån vilken typ av användbar data som var möjlig att samla in och analysera.

Vidare valdes en kvalitativ forskningsmetod. Denna övergripande metodinriktning kan vara lämplig för att studera sociala aktörer som interagerar med sin omgivning, vilket stämmer väl överens med studiens syfte. Arbetsgången följde grundmallen för kvalitativ forskning att först formulera en generell frågeställning och sedan forma urvalsprocessen för insamlingen av data. Därefter tolkades datan för att leda till studiens resultat och slutsats (jämför Bryman och Bell, 2017, 375).

3.3 Urvalsprocess och datainsamling

I processen för insamling och analys av data blev det tydligt att sekundärdata skulle ge ett större värde till studien än primärdata i form av personliga intervjuer eftersom revisorn skulle behöva svara på frågor om påtryckningar. Även om fullständig anonymitet skulle kunna garanteras är det inte troligt att revisorn frivilligt skulle uppge hur det förhåller sig inom ett så här pass känsligt område. Ett erkännande om att revisorn ändrat åsikt utifrån påtryckningar från klienten är allvarligt. Revisorns auktorisation skulle kunna bli indragen och dessutom leda till eventuella offentliga och civilrättsliga påföljder. Sekundärdata bedömdes således vara det enda alternativet för att undersöka hur revisorn kan påverkas i olika situationer. En mediabild lyfter fram hur revisorns uppfattas och den kan härledas till revisorns oberoendekrav in appearance. Sekundärdata minskar också risken för att studiens data ska påverkas av författarens uppfattning (Bryman och Bell, 2017, 516). Från den utgångspunkten bedömdes tidningsartiklar om revisorn och revisionsrelaterade frågor publicerade i Sverige och andra länder, inte minst USA, utgöra relevant data som underlag för tolkning.

I studien användes ett målstyrt urval där artiklarna valdes utifrån deras koppling till studiens frågeställning och syfte. Enligt Bryman och Bell (2017, 407) används målstyrda urval när data väljs utifrån dessa kriterier. En gren inom kvalitativ forskning innebär att data samlas in, kodas och analyseras för att generera teoretisk förståelse och nya frågor som blir kriterier för nya urval (Braun och Clark, 2013, 204).

Eftersom medierapportering är händelsedrivna kommer revisorns agerande i olika kriser tidsmässigt att sammanfalla med nyhetsrapporteringen. För att studera hur mediabilden påverkas av historiskt viktiga händelser valdes tidningsartiklar från perioden 2000-2022. Skälet till detta val var att revisionsbranschen under 1990-talet genomförde strukturella förändringar utifrån en konsolidering av revisionsbyråerna och att kundstrukturen för Big 4-byråerna gick från att vara nationell till att bli internationell (jämför Gunn et al., 2019). Samtidigt har revisionsbranschens och revisorers agerande i samband med olika revisionsmisslyckanden varit starkt ifrågasatt och av det skälet fastställdes tre urvalskriterier. Finanskriserna 2000 och 2009

valdes för att i efterföljande mediabilder studera revisorns agerande i skarpast möjliga läge. Den allmänna mediabilden för perioden 2016-2022 valdes för att även täcka in aktuella situationer då det inte går att hänvisa till någon kris. Genomgående valdes artiklar som beskrev revisorns agerande och vilka effekter agerandet fick.

Enligt Bryman och Bell (2017, 517) kan fyra kriterier användas för att säkerställa kvaliteten på olika dokument. Dessa definieras enligt följande:

- Autenticitet – Går det att bekräfta materialets äkthet samt fastställa materialets ursprung?
- Trovärdighet – Går det att bekräfta materialets riktighet och att det inte innehåller förvrängningar?
- Representativitet – Går det att bekräfta att materialet är typiskt utifrån ursprunglig kategori. Om inte, går det att fastställa vad som är avvikande från dess kategori?
- Meningsfullhet – Är materialet framställt på ett sådant sätt att det presenteras med tydlighet så att det ger en förståelse för dess innehåll?

I denna studie tolkades kriterierna på följande sätt:

- Autenticitet – Tidningsartiklarna bedömdes utifrån vilken källa (äkthet) de var publicerade i och om det framgick vem som var artikelns avsändare (ursprung).
- Trovärdighet – Tidningsartiklarna bedömdes utifrån deras uppbyggnad (riktighet) och hur avsändarens tolkningar (förvrängningar) kan ha påverkat artiklarnas helhetsbild.
- Representativitet – Tidningsartiklarna bedömdes utifrån om de var presenterade i artikelform (typiskt utifrån ursprunglig kategori). Vid avvikelser dokumenterades detta och påtalades i anslutning till studiens resultat.
- Meningsfullhet – Tidningsartiklarna bedömdes utifrån om det gick att uppfatta artikelns syfte (tydlighet) och i vilken mån det låg i linje med respektive artikels slutsats (förståelse).

Tidningsartiklarna som användes söktes fram med hjälp av Googles sökmotor samt på respektive tidningstitels hemsida. De innehållsgranskades utifrån kvalitetskriterierna ovan samt urvalskriterierna nedan.

- Finanskrisen 2000
 - o Revisorns agerande under krisen
 - o Följdeffekter av revisorns agerande efter krisen
- Finanskrisen 2009
 - o Revisorns agerande under krisen
 - o Följdeffekter av revisorns agerande efter krisen

- Allmänna mediabilden av revisorer mellan 2016-2022
 - o Orsaker till revisorns agerande
 - o Effekterna av revisorns agerande

Sökorden som användes för insamling av tidningsartiklar var följande: Enron scandal, audit scandal, audit reputation, audit independence och auditor involvement in financial scandals (samt motsvarande ord på svenska). Datainsamlingen pågick tills den uppnått en mättnad, det vill säga när ny data inte gav nya insikter (jämför Bryman och Bell, 2017, 542). Varje artikel placerades in på respektive ställe i tabell 3.1. Tabellen visar vilka tidningsartiklar som ingår i vilka kategorier. Vissa artiklar fanns bakom låsta betalväggar och kunde därmed inte användas. Det påverkade urvalet av artiklar men då revisionsskandalerna var omskrivna i olika tidningar bedöms urvalsbegränsningen inte ha påverkat studiens resultat som helhet mer än marginellt. De 30 tidningsartiklar (10 i respektive kategori) som utgör studiens sekundärdata framgår i kronologisk ordning nedan.

Tabell 3:1: Tidningsartiklar i studien

Kategori	Publikation & Datum	Artikel
Finanskrisen 2000	The Wall Street Journal (2002-01-21)	Were Enron, Anderson Too Close To Allow Auditor to Do Its Job?
	The New York Times (2002-05-10)	To Fix the Audit Mess, Rotate the Auditors
	The Wall Street Journal (2002-06-07)	Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues
	The Wall Street Journal (2002-06-26)	WorldCom Internal Probe Uncovers Massive Fraud
	Svenska Dagbladet (2002-06-27)	Worldcoms fall - USA:s största finansskandal
	Forbes Magazine (2002-09-30)	What Did Tyco's Auditor Know?
	Los Angeles Times (2002-10-01)	Tyco Woes Creating Problems for Auditor
	The New York Times (2006-12-17)	A push to Fix the Fix on Wall Street
	The New York Times (2007-07-07)	PricewaterhouseCoopers to Pay Tyco Investors \$225 Million
	The Wall Street Journal (2007-07-07)	PwC Sets Accord in Tyco Case
Finanskrisen 2009	Svenska Dagbladet (2009-03-19)	Madoffs revisor åtalas
	Svenska Dagbladet (2010-03-13)	Revisionsjätte bär tung skuld
	The Guardian (2010-03-15)	Auditors' role in Lehman's collapse unites opposition in calls for reform
	Reuters (2010-12-21)	Ernst & Young accused of hiding Lehman troubles
	The New York Times (2011-07-28)	Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules
	Reuters (2013-10-10)	U.S. watchdog adopts Madoff-inspired reforms for auditors of brokers
	The New York Times (2015-04-15)	Ernst & Young in Settlement Over Lehman Brothers
	Reuters (2015-05-28)	Ex-Madoff auditor sentenced to home confinement
	The New York Times (2015-05-28)	Madoff Accountant Avoids Prison Term
BBC (2015-10-12)	Madoff victims bring auditor to trial	
Allmänna mediabilden 2016-2022	Tidningen Balans (2016-03-18)	Förtroende i stället för oberoende
	The Guardian (2019-02-01)	'Decline in quality': auditors face scrutiny over string of scandals
	Tidningen Balans (2019-02-22)	Klient eller kund - eller något tredje?
	Realtid (2020-07-01)	Professor: Kritik mot revisionsjättar pekar på strukturellt problem
	Realtid (2020-07-02)	"FAR och revisionsbolagen måste ta sitt ansvar"
	Financial Times (2020-11-15)	German auditors fight tighter regulation after Wirecard scandal
	Bloomberg (2021-05-10)	Gary Gensler Has an Auditing Problem
	Tidningen Balans (2021-05-11)	Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet
	Financial Times (2021-05-27)	Deutsche Bank may ditch EY as its auditor after Wirecard scandal
The Guardian (2022-02-03)	KPMG being sued for £1,3bn over Carillion audit	

3.4 Kodning och analys av data

Kodningen gick till så att utvalda artiklar från massmedia, inklusive branschmedia, lästes igenom. Citat valdes ut utifrån hur de var relaterade till moraliska och ekonomiska incitament samt moraliska och ekonomiska uppdrag. Även om olika tidningar vinklade sina artiklar på olika sätt var kärninnehållet som användes för analysen samstämmigt. När datainsamlingen

genomfördes konstaterades att flera av de tillgängliga artiklarna omfattade mer än bara revisionsbyråers och revisorers ageranden. Därav användes selektiv kodning som går ut på att studiens författare avgör vad som kan vara relevant och enbart kodar denna data (jämför Braun och Clark, 2013, 206).

Analysmodellen är tvådelad och består av en tematisk analys och en innehållsanalys. Den tematiska analysen gjordes för att kategorisera tidningsartiklarna i olika teman, vilket också gjorde det möjligt att studera en artikel utifrån olika infallsvinklar och avgöra om den passade in i olika teman. Tematisk analys är en flexibel analysmetod som inte är styrd av vilken typ av data som ska analyseras (Braun och Clark, 2013, 178). Artiklarnas innehåll kunde därmed analyseras utan hänsyn till den bakomliggande anledningen till att artikeln publicerades. En tematisk analys kan kategorisera insamlad data i olika teman utifrån olika metoder. ”Bottom-up” är en datadriven metod där teman genereras från datainnehållet medan ”top-down” utgår från att analysen görs utifrån teoretiska modeller (Braun och Clark, 2013, 178). Tematiseringen av data utfördes via en kombination av ”bottom-up” och ”top-down” och på så sätt kunde teman genereras utifrån både innehållet i insamlad data och studiens referensram. Efter det att en artikel valts ut, analyserats och tematiserats valdes nästa artikel. På så sätt kunde analysen även ligga till grund för fortsatt dataurval. Braun och Clark (2013, 204) hävdar att detta är en fördel med kvalitativ forskning.

För att säkerställa att alla artiklar analyserades likartat och med så liten inblandning av författarens personliga uppfattning som möjligt tillämpades en stegvis modell utifrån Braun och Clark (2013, 202-203) enligt följande:

1. Läs igenom artikeln och notera intressant innehåll
2. Selektiv kodning
3. Temasökning
4. Kartläggning av teman
5. Definiering av teman
6. Skriva den slutliga analysen av artikeln

Innehållsanalys kan användas inom både kvantitativ och kvalitativ forskning när datakällan är olika typer av massmediala produkter såsom tidningsartiklar, dagstidningar, tidskrifter, teveprogram och filmer (Bryman och Bell, 2017, 523). En gren inom innehållsanalys utgår från att materialet analyseras för att upptäcka bakomliggande teman (Bryman och Bell, 2017, 529). Även om dessa teman inte är av primärt intresse för denna studie kan det vara intressant att se hur det kan påverka mediabilden av revisorn och samtidigt studiens resultat. Tidningsartiklar ger en bild av revisorn och den presenterade bilden kan analyseras utifrån hur revisorn ska uppträda och agera i olika situationer.

När sekundärkällor analyseras utifrån en selektiv kodningsprocess finns det alltså en risk för att författarens subjektiva bedömningar påverkar dataurvalet och kodningsprocessen. För att minska risken för subjektiva bedömningar kan en pilotstudie göras (Bryman och Bell, 2017, 204). Under tiden för studien ingick författaren i ett forskningsprojekt vid Mittuniversitetets

centrumbildning Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER). Den pilotstudie som genomfördes tillsammans med en annan deltagare i projektet inleddes med att fyra artiklar valdes ut. Följande artiklar valdes ut för pilotstudien utifrån den ordning som de söktes fram; *Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues (The Wall Street Journal)*, *PwC Sets Accord in Tyco Case (The Wall Street Journal)*, *Worldcoms fall – USA:s största finansskandal (Svenska Dagbladet)* och *What Did Tyco's Auditor Know? (Forbes Magazine)*. I pilotstudien gick vi tillsammans igenom samtliga artiklar i pilotstudien och sökte efter kodord. I sökprocessen arbetade vi med en artikel i taget där vi bollade olika citat och valde kodord som representerades av citaten i de olika artiklarna. På så sätt gick det att följa studiens abduktiva angreppssätt, det vill säga en växelverkan mellan empiri och teori med ambitionen att samtliga kodord skulle anges i referensramen. Den arbetsgång som tog form under pilotstudien följdes sedan när resterande tidningsartiklar analyserades.

I analysmodellen (se figur 2:4) identifierades två huvudbegrepp: revisorns moraliska uppdrag och revisorns ekonomiska uppdrag. Under huvudbegreppet revisorns moraliska uppdrag identifierades tre teman i form av samhällsaffärer, professionell skepticism och oberoendenaspekter. Under huvudbegreppet revisorns ekonomiska uppdrag identifierades affärer i samhället, ekonomiska incitament och klientorientering. För att sedan datan i tidningsartiklarna skulle kunna härledas till de olika temana identifierades kodord i texterna och artiklarna placerades sedan in under respektive tema som citatet kunde matchas mot. Denna process utfördes för att alla tidningsartiklar skulle kunna analyseras på ett konsekvent sätt.

Med hjälp av pilotstudien växte kodningsschemat fram (se tabell 3:2). Kodorden identifierades i litteraturen och från empirin gällande exempelvis förväntningsgap, intressekonflikt och egenintresse. Från empirin identifierades kodord som lagöverträdelse, omdömeslöshet och klientanpassning. När sammanställningen av kodorden var klar noterades en skillnad kopplad till vilket huvudbegrepp kodordet tillhörde. Kodorden för revisorns moraliska uppdrag var av negativ ton och gick att härleda till olika typer av brister medan kodorden för revisorns ekonomiska uppdrag gick att koppla till olika typer av ageranden.

Kodningsschemat i tabell 3:2 användes sedan när datan analyserades. Från varje artikel hämtades citat som kopplades samman med kodord och som sedan kunde härledas till ett tema och till ett huvudbegrepp. All data som analyserades finns redovisad i en bilaga.

Tabell 3:2 Studiens kodningsschema

Huvudbegrepp	Teman	Kodord
Revisorns moraliska uppdrag	Samhällsaffärer	Förväntningsgap Intressekonflikt Lagöverträdelser
	Professionell skepticism	Internrevisionsupptäckt Omdömeslöshet Skönmålning
	Oberoendeaspekter	Bristande integritet Bristande oberoende Mötessamverkan
Revisorns ekonomiska uppdrag	Affärer i samhället	Affärsutveckling Rådgivningsintäkter Kundnöjdhet
	Ekonomiska incitament	Egenintresse Incitamentsstruktur Klientarvoden
	Klientorientering	Klientanpassning Klientberoende Personliga relationer

3.5 Trovärdighet

Trovärdighet anses vara ett begrepp bättre lämpat för kvalitativa forskningsmetoder än de mer traditionella begreppen validitet och reliabilitet. Detta grundar sig på att forskares personliga uppfattningar tenderar att ha större inverkan i kvalitativa undersökningar än i kvantitativa studier (Bryman och Bell, 2017, 70). För att stärka trovärdigheten i en studie kan fem kriterier beaktas. I studien beaktades dessa på följande sätt.

- Tillförlitlighet: Ett vanligt sätt för att öka en studies tillförlitlighet är att göra en respondentvalidering. Det innebär att respondenterna får ta del av materialet innan det används i studien (Bryman och Bell, 2017, 381). Denna studie baserades på sekundärkällor (tidningsartiklar) där det inte är möjligt att utföra en respondentvalidering men för att stärka studiens tillförlitlighet användes ett kodningsschema där koder och teman tillämpades likartat för samtliga data. Vidare gjordes en pilotstudie för att uppmärksamma och minska subjektiva bedömningar.
- Överförbarhet: I kvalitativa studier beaktas normalt både omfattande och detaljerade beskrivningar (Bryman och Bell, 2017, 382). För att stärka studiens överförbarhet beskrevs problemkontexter som är typiska för revisorer i deras sociala verklighet på ett utförligt sätt. Vidare beaktades flera infallsvinklar och typiska situationer för revisorer utifrån historiska och nutida utmaningar för revisorsprofessionen enligt gällande forskning.
- Pålitlighet: Pålitlighet inom kvalitativ forskning kan jämföras med vad som inom kvantitativ forskning kallas för reliabilitet (Bryman och Bell, 2017, 381). För att stärka

studiens pålitlighet var författaren noga med att i varje moment i forskningsprocessen minimera egna personliga uppfattningar. För att öka tillförlitligheten i studiens resultat var dokumentationen central bland annat för att läsaren ska kunna följa studiens metodologiska genomförande.

- Konfirmering: En viktig insikt är att full objektivitet inte går att uppnå (Bryman och Bell, 2017, 382-383). Utifrån en sådan insikt tillämpades olika metoder för att i största möjliga mån minimera personliga åsikter inför olika metodval i syfte att stärka studiens konfirmering. Studiens frågeställning och syfte var centrala utgångspunkter för olika metodval. För studiens dataanalys upprättades ett kodningsschema för att systematisera insamlad data. Ambitionen med detta var att minimera de subjektiva bedömningarna och därigenom öka studiens objektivitet.
- Äkthet: Ett kriterium för att bedöma en artikels äkthet är att utgå från huruvida studien ger en rättvisande bild av verkligheten (Bryman och Bell, 2017, 383). Källor och data valdes på ett sådant sätt att de kan ge olika infallsvinklar till studiens frågeställning och syfte. Jämförelser med liknande professioner möjliggör för läsaren att själv kunna bilda sig en uppfattning om den problematik som studien syftar till att redogöra för.

3.6 Etiskt förhållningssätt

I denna studie beaktades etiska riktlinjer framtagna av Vetenskapsrådet (2017). Det finns flera etiska aspekter att beakta och etiska riktlinjer kan också skilja sig åt beroende på om forskningsobjekten är djur eller människor samt formen för studiens utförande. Den allra viktigaste utgångspunkten när individer ingår i en forskningsstudie är att de skyddas och inte lider skada till följd av forskningen (Vetenskapsrådet, 2017).

Kriterierna anonymitet och konfidentialitet kan beaktas för att minimera individers skada orsakad av bristande etik. Anonymitet innebär att forskare hanterar svar från individer på ett sådant sätt att de inte kan kopplas till en viss person. Konfidentialitet kan beaktas utifrån att inte låta obehöriga personer få tillgång till känslig information. I denna studie användes sekundärkällor i form av publicerade nyhetsartiklar för att kunna identifiera hur revisorns agerande framställs i media. Det innebar att offentliga och redan kända uppgifter om enskilda individer och företag användes och att hänsyn togs till att ingen information skulle lyftas ur sitt sammanhang. Utifrån Vetenskapsrådets (2017) riktlinjer presenterades datan så att inget enskilt företag eller någon enskild person angavs på ett sätt som kan leda till skada. Samtidigt handlade studiens etiska förhållningssätt främst om att arbetet med studien utfördes med etiska aspekter för ögonen.

4. Resultat och analys

4.1 Revisorns moraliska uppdrag

4.1.1 Empiriska resultat

Samtliga 30 bearbetade och kodade artiklar gör gällande att revisorn inte klarar av sitt moraliska uppdrag (se tabell 4.1). I 24 av artiklarna kritiserar revisorn för att agera utifrån en annan agenda än den för samhällsaffärer. I 16 av artiklarna framgår att revisorn brister i sina skeptiska ställningstaganden. I 20 av artiklarna visas att revisorn riskerar sitt oberoende för att tillfredsställa klienten. Bristerna i revisorns moraliska uppdrag framkommer i samtliga undersökta tidsperioder: Finanskrisen 2000, Finanskrisen 2009 och Allmänna mediabilen 2016-2022. All analyserad data finns redovisad i en bilaga.

Tabell 4:1 Studiens resultat för revisorns moraliska uppdrag (observera att flera teman kan ingå i en och samma artikel och att flera kodord kan relateras till en och samma artikel under ett visst tema)

Huvudbegrepp	Teman	Kodord
Revisorns moraliska uppdrag (30 artiklar)	Samhällsaffärer (24 artiklar)	Förväntningsgap (13 artiklar) Intressekonflikt (9 artiklar) Lagöverträdelser (10 artiklar)
	Professionell skepticism (16 artiklar)	Internrevisionsupptäckt (3 artiklar) Omdömeslöshet (7 artiklar) Skönmålning (12 artiklar)
	Oberoendeaspekter (20 artiklar)	Bristande integritet (14 artiklar) Bristande oberoende (8 artiklar) Mötessamverkan (1 artikel)

För temat Samhällsaffärer visar mediabilen att revisorn har svårt att sköta samhällsuppdraget enligt förväntan. I 13 av artiklarna framkommer ett förväntningsgap mellan revisorns uppfattning och förväntningarna från allmänheten. Ett av dessa exempel hämtas från artikeln [U.S. watchdog adopts Madoff-inspired reforms for auditors of brokers](#), som publicerades i Reuters 2013-10-10. Mediabeskrivningen visar att revisorn inte har något intresse av att uppnå allmänhetens förväntningar: *"We have seen significant compliance problems, PCAOB Chairman Jim Doty said on Thursday. It is clear many firms will need to significantly improve their work under any set of standards to meet the SEC's requirements **and more importantly, the public's expectations.**"*

I 9 av artiklarna framträder en intressekonflikt när revisorn ska utföra sitt uppdrag. Artikeln [Auditors' role in Lehman's collapse unites opposition in calls for reform](#), som publicerades i The Guardian 2010-03-15, visar att revisorn ställs inför en intressekonflikt att antingen uppfylla samhällsintresset eller revisionsbyråns intressen: *"It is crystal clear that bank auditors should not take fees for other work because it will inevitably create **conflicts of interest.** But that is just a starting point to cleaning up the whole profession."*

I 10 av artiklarna visar bilden i media att revisorns agerande leder till lagöverträdelser som skadar de redovisningsberättigade. Det exemplifieras i artikeln [PwC Sets Accord in Tyco Case](#),

publicerad i The Wall Street Journal 2007-07-07. Den visar att revisorns granskning bryter mot lagar och regler till fördel för klienten i ekonomiskt svåra situationer samtidigt som det skadar de intressenter som revisionen är tänkt att skydda: *”Accounting titan PricewaterhouseCoopers LLP agreed to pay \$225 million to **settle audit-malpractice** claims arising from the criminal misdeeds of top executives at Tyco International Ltd. , marking the largest single legal payout ever made by that firm and one of the biggest ever by an auditor.”*

Nästa tema visar att revisorn brister i professionell skepticism vid bedömningar av klientens räkenskaper. I 3 av artiklarna anges att interrevisorer har upptäckt fel i räkenskaperna som den externa revisorn missat eller bortsett från. I Svenska Dagbladets artikel Worldcoms fall – USA:s största finansskandal från 2002-06-27 berättas att revisorn släpper igenom tvivelaktig bokföring för att hjälpa klienten ur en ekonomiskt svår situation: *”I tisdags kväll kunde ekonomikanalen CNBC meddela den skakande nyheten att Worldcom, som tycktes ha hamnat på rätt köl med ny ledning, överdrivit storleken på kassaflödet med hela 3,8 miljarder dollar. Det som såg ut som vinst i bokslutet under hela förra året och första kvartalet i år var i själva verket en förlust. **Detta upptäcktes under en internrevision av siffror som godkänts av - Andersen.**”*

Ageranden föranledda av bristande omdöme exemplifieras i 7 av artiklarna, inklusive artikeln Ernst & Young accused of hiding Lehman troubles, publicerad i Reuters 2010-12-21. Här framgår att revisorn varit omdömeslös i bedömningarna och frångått förpliktelserna när klienten haft ekonomiska svårigheter: *”The lawsuit comes nine months after a court-appointed examiner in the Lehman bankruptcy concluded that Ernst & Young was **professionally negligent** in its audit duties.”*

I 12 av artiklarna visar mediabilden att revisorn medverkat till skönmålning där årsredovisningen har friserats för att förbättra bilden av klientens ekonomiska ställning. I artikeln Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules, som publicerades 2011-07-28 i The New York Times, rapporterades att revisorn medvetet brustit i granskningen av klientens räkenskaper: *”But he threw out a claim against Ernst & Young, whose 2007 **audit certified that Lehman had followed GAAP.**”*

Vidare framgår att revisorn brister i både det faktiska och det synbara oberoendet. I 14 av artiklarna visar mediabilden bristande integritet där klientens ställning påverkar revisorns beslut på bekostnad av redovisningsberättigade. Exempelvis visar artikeln To Fix the Audit Mess, Rotate the Auditors, publicerad i The New York Times 2002-05-10, att revisorn tillmötesgått klienten i känsliga beslut. Det visar att revisorn kan vara påverkingsbar i sina ställningstaganden: *”But we have learned that Arthur Andersen, Peregrine’s former auditor, was sometimes willing to **negotiate with customers** to try to get them back in line.”*

I 8 av artiklarna visar mediabilden att revisorn brustit i sin oberoende ställning till klienten, vilket påverkar ställningstagandena om klientens räkenskaper. Artikeln Förtroende i stället för oberoende, som publicerades i Tidningen Balans 2016-03-18, visar att revisorn anpassar sig efter klientens krav för egen ekonomisk vinning: *”Det finns dock en del studier som pekar på att revisorerna har **svårt att hantera oberoendet** och det finns två huvudsakliga skäl. Det första skälet bygger på att det finns anledning att tro att revisorerna också drivs av egenintresse och*

detta påverkar hur de ser på sin roll. Det andra skälet är att revisorn riskerar att internalisera ledningens (ofta klientens) perspektiv.”

Att en revisor som har mötessamverkan med sina klienter äventyrar sin oberoende ställning framgår av artikeln Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues, publicerad i The Wall Street Journal 2002-06-07. Artikeln visar att revisorn involverar sig i klientens verksamhet för att säkerställa framtida uppdrag hos den aktuella klienten: *”Andersen in the mid-1990s hired Enron's entire team of 40 internal auditors, added its own people and opened an office in Enron's Houston headquarters that was as big as some regional Arthur Andersen offices. With more than 150 people on-site, **Andersen staff attended Enron meetings and helped shape new businesses, according to current and former Andersen and Enron employees.**”*

4.1.2 Empiriska resultat i ljuset av referensramen

Den aggregerade mediabilden visar att revisorns moraliska uppdrag kan ifrågasättas i samtliga studerade fall. Revisorns agerande kan kopplas till och delvis förklaras av ett agentteoretiskt synsätt. När revisorn kontrakteras av redovisningsberättigade för att övervaka redovisningsskyldiga försätts revisorn i kontraktliknande förhållanden. Enligt Öhman och Florin Samuelsson (2020) blir revisorn en andragsagent. I de fall revisorn begått felaktigheter anses även revisorsprofessionen ha misslyckats och enligt Nasution och Östermark (2020) har professionen till uppgift att säkerställa att revisorns agerande inte påverkar samhällskontraktet negativt. Likaså har revisionsbyrån misslyckats i sitt uppdrag att organisera revisorns arbete utifrån opartiskhet, självständighet och objektivitet (SFS 2001:883).

Tema Samhällsaffärer

Det empiriska resultatet pekar på att revisorn inte klarar av att sköta samhällsaffären utan brister i det moraliska uppdraget. Enligt mediabilden misslyckas revisorn med att lämna en försäkran om att redovisningsskyldigas information uppvisar en rättvisande bild av företags ekonomiska ställning när revisionsuppdraget verkligen behöver skydda intressenterna. Det kan jämföras med Öhman (2007) som gör gällande att revisorns granskning av företagsledningen ska tjäna revisorns samhällsaffärer. Revisionskvaliteten tycks inte vara tillräckligt hög när uppdraget ställs på sin spets, såsom i de undersökta fallen.

Det kan finnas två orsaker till bristande revisionskvalitet. Antingen har revisorn kompetensbrist och en oförmåga att upptäcka väsentliga brister i företags räkenskaper eller så påverkas revisorn av relationen till klienten så till den grad att revisorn inte rapporterar om väsentliga brister. DeAngelo (1981b) hävdar att revisionskvalitet handlar om att revisorn har kompetens att upptäcka en väsentlig felaktighet samt upprätthåller ett sådant oberoende att felaktigheten också rapporteras till intressenterna. Bristande revisionskvalitet är ett problem både för de revisionsberättigade som lider ekonomisk skada och för revisorsprofessionen vars förtroende naggas i kanten. Samtidigt visar mediabeskrivningen att samhällsaffären inte fungerar enligt förväntan och i vissa fall är skadlig utifrån att revisorns agerande inte ligger i linje med att vara en moralens väktare. Det kan jämföras med Blay et al. (2019) som hävdar att en revisor som kan förlita sig på revisorsprofessionens riktlinjer för professionellt kunnande kan agera

moraliskt rätt och riktigt. De studerade fallen indikerar att revisorn återkommande medverkat i revisionskandaler och hjälpt klienten i stället för att bejaka de redovisningsberättigades intressen.

Detta tyder på att det finns något annat som driver revisorns agerande än att upprätthålla samhällsaffären. Enligt Schatzberg et al. (2005) kan en revisor som vill rapportera sanningsenligt påverkas av yttre faktorer att rapportera felaktigt. Det skulle därmed kunna handla om ett systemfel snarare än den enskilda revisorns moraliska beteende då revisionsarenans sammansättning kan leda till prioriteringar som inte överensstämmer med samhällsuppdraget.

Enligt mediabilden skiljer sig allmänhetens förväntan på revisorns roll från vad revisorn klarar av att leverera. Ett sådant mönster indikerar att revisorn agerar efter en annan agenda än uppfyllandet av allmänhetens förväntan. Det ligger i linje med Bosse och Phillips (2016) som menar att en agent kan antas vara nyttomaximerande och ta beslut som inte gynnar principalen. Samtidigt visar resultatet att allmänhetens förväntningar kan vara högre än vad revisorn faktiskt kan åstadkomma. Det orsakas av att lagstiftare försöker återställa förtroendet för revisorn med hjälp av hårdare reglering snarare än att förbättra revisorns förutsättningar att sköta samhällsaffären (Power, 1997).

Mediabilden visar att det finns en inneboende intressekonflikt mellan revisorns samhällsuppdrag och den uppgift revisorn har som anställd hos revisionsbyrån. Enligt Agoglia et al. (2015) agerar agenten mer opportunistiskt ju större intressekonflikten blir. Intressekonflikten tycks också vara allvarligare än för läkare och advokater. Det kan kopplas till revisorns lojaliteter till både klienten och företagets ägare i linje med Öhman et al. (2012). Oavsett hur man väljer att betrakta revisorns dubbla lojaliteter så skapar det ett komplicerat arbetsklimat. En jämförelse kan göras med advokater som endast har lojaliteten riktad mot sin klient (Gordon, 2019). Således saknar advokater en naturlig intressekonflikt till sin uppdragsgivare. Läkare har likt revisorer dubbla lojaliteter (Atkinson, 2019) men trots detta verkar intressekonflikten för läkare inte vara lika problematisk eftersom systemuppsättningen skiljer sig från den för revisorer. Läkarprofessionen i Sverige verkar i en kontext med regionala myndigheter och statlig finansiering (Koch et al., 2019). Således kan revisionsarenans sammansättning vara en orsak till intressekonflikten gällande revisorns uppdrag.

Revisorn har utifrån mediabilden begått lagöverträdelser under den studerade tidsperioden. Det indikerar att regleringen är ineffektiv och att hårdare reglering införts utan att agerandet förändrats. Samtidigt menar Law (2008) att lagstiftares starka tilltro till reglering är viktig både för granskningen och allmänhetens förtroende för revisionen och Köhler (2016) gör gällande att den hårda regleringen ska bidra till hur revisorn uppträder och agerar. Lagstiftare tycks därmed ställas inför ett dilemma genom att lagarna är viktiga för revisionsbranschens rykte men ineffektiv såtillvida att allvarliga händelser upprepas. Det indikerar att regleringen saknar avsedd effekt och att gårdagens lösningar tillämpas på dagens problem (Öhman, 2007).

Tema Professionell skepticism

Resultatet tyder på att revisorn inte klarar av att upprätthålla sin professionella skepticism i den omfattning som revisorsrollen kräver. Detta kan relateras till Yustina och Gonadi (2019) som

menar att skepticismen är grundläggande för revisorn roll och funktion. I de fall revisorn inte har en ifrågasättande hållning till klienten kan revisorn inte gå i god för att de granskade räkenskaperna uppvisar en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning (Hurt et al., 2013). Hurt et al. (2019) hävdar vidare att nivån på revisorns professionella skepticism är skillnaden mellan högkvalitativa respektive lågkvalitativa revisioner. Utifrån ett sådant scenario skulle revisionsbyrån behöva förse sina större och viktigare klienter med revisorer som granskar räkenskaperna med stora mått av professionell skepticism. Enligt mediabilden verkar förhållandet snarare vara det omvända i samband med revisionsmisslyckanden.

Enligt mediabilden har internrevisionen upptäckt brister i bolags räkenskaper som granskats av externa revisorer. Det indikerar att revisorn antingen brister i sitt professionella beteende (om misstagen sker medvetet) eller inte är kompetent nog att sköta jobbet (om misstagen sker omedvetet). Om revisorn brister i sitt professionella beteende kommer han eller hon inte att granska all nödvändig information för att kunna upptäcka fel alternativt välja att inte rapportera om upptäckta fel.

Att den generella kompetensen bland revisorer skulle vara för låg bedöms inte sannolikt utifrån revisorsprofessionen utbildningskrav för auktoriserade revisorer. Enligt Öhman och Wallerstedt (2012) är en viktig beståndsdel för revisorsprofessionen ändamålsenlig utbildning och träning inklusive universitetsutbildning. Att revisorn skulle ha otillräcklig kunskap om klientens verksamhet bedöms inte heller troligt utifrån att klienten ofta revideras i en följd av år och dessutom kan köpa rådgivning av revisionsbyrån. I det avseendet bedöms internrevisionsupptäckter snarare orsakas av revisorns bristande oberoende än bristande kompetens eller otillräcklig kunskap om klientens verksamhet.

Att mediabilden visar att revisorn varit omdömeslös i sina ställningstaganden avviker från hur revisorn ska agera i sin roll som granskare av klientens räkenskaper. I det avseendet agerar inte revisorn i linje med ändamålet för sitt uppdrag som enligt Schatzberg et al. (2005) innebär att revisorn ska uppträda moraliskt oklanderligt i en miljö som är strikt reglerad och där övervakningen dessutom blivit hårdare sedan millenniumskiftet. Den ökande regleringen och övervakningen lyfts även fram av Knechel (2016) och Köhler et al. (2016).

Det framgår också att revisorn medverkat i att skönmåla klientens räkenskaper snarare än att tillfredsställa de redovisningsberättigades intressen. Det går inte i linje med revisorns uppdrag som enligt Samsonova-Teddei och Siddiqui (2016) behöver omgärdas av moraliska värderingar. Revisorn och klienten kan därmed tyckas ha gemensamma intressen och här kan företagsledningen använda olika redovisningsmetoder för att förbättra bolagets finansiella ställning utifrån ägarnas krav och incitamentsmodell (Healy och Wahlen, 1999; Nieken och Sliwka, 2015). Skönmålade räkenskaper kan hjälpa företagsledningen, det vill säga revisorns klient, utifrån att företags prestation till viss del mäts utifrån resultat och finansiella ställning. Ma et al. (2019) gör gällande att informationsasymmetrin mellan företags ägare och företagsledningen orsakar ägarnas låga förtroende för företagsledningens förmåga att presentera rättvisande information. I det avseendet visar mediabilden att revisorn inte bara kan brista i sitt grundläggande uppdrag utan också förstärka snarare än minska informationsasymmetrin mellan företags ägare och företagsledningen.

Tema Oberoendenaspekter

Enligt den empiriska undersökningen brister revisorn i sin oberoendeställning till klienten både faktiskt och synbart. Det kan relateras till Pott et al. (2009) och Sutton (1997), som rapporterar att revisorns oberoende till klienten är nödvändigt för att granskningen ska vara av värde för intressenterna, och till Ball et al. (2015), van Liempd et al. (2018) och Wines (2011), vilka lyfter fram att revisorn allt som oftast hamnar i fokus vid finansiella kriser och ekonomiska skandaler. Enligt Öhman (2007) handlar det om att revisorn, klienten och företagets ägare ingår i ett känsligt trepartsförhållande. Ovanpå det ska revisorn enligt lag själv bedöma om han eller hon anser sig vara oberoende till klienten, där det går att ifrågasätta om en sådan bedömning ens är möjlig i teorin. Brown et al. (2007) gör gällande att personer som ska bedöma sitt eget beteende har en mer positiv måttstock än vad andra personer har. Samtidigt visar mediabilden att revisorn kan ha större nytta av att riskera oberoendet än att leva upp till detta kärnvärde.

Det framgår också att revisorn har visat bristande integritet och det tycks finnas en koppling mellan oberoendeproblematiken och storleken på klientens arvode. Det stämmer överens med Liu och Chan (2012) som gör gällande att en del klienter är viktigare för revisionsbyrån än andra utifrån storleken på klientarvodena. Revisorn brister därmed också i sin integritet trots att det anges att revisorn ska utföra revisionen i enlighet med god revisionssed (SFS 2005:551).

Sammanfattningsvis visar mediabilden att revisorn kan ha svårt att upprätthålla sin oberoendeställning till klienten. Det ligger i linje med Öhman (2007) som hävdar att de dubbla lojaliteterna är komplicerade för revisorn att hantera samt synen på revisorn som en andragradagent (Öhman och Florin Samuelsson, 2020). Ett dilemma historiskt sett är att revisorns bristande oberoende orsakas av revisionsarenans utformning snarare än avsaknaden av reglering (Power, 1997). Oberoendeproblematiken har kvarstått trots hårdare reglering och mer övervakning.

4.2 Revisorns ekonomiska uppdrag

4.2.1 Empiriska resultat

Enligt 19 av de bearbetade och kodade artiklarna är mediabilden att revisorns ekonomiska uppdrag skapar problem (se tabell 4:2). I 10 av artiklarna kritiserar revisorn för att agera utifrån revisionsbyråns affärer med klienten och i lika många artiklar framgår att revisorn agerar utifrån hur de kompenseras ekonomiskt av revisionsbyrån. I 14 av artiklarna visas att revisorn prioriterar relationen till klienten före kritiska ställningstaganden. Bristerna framkommer i samtliga tre undersökta tidsperioder. All analyserad data finns redovisad i en bilaga.

Tabell 4:2 Presentation av studiens resultat för Revisorns ekonomiska uppdrag (observera att flera teman kan ingå i en och samma artikel och att flera kodord kan anges i en artikel under ett visst tema)

Huvudbegrepp	Teman	Kodord
Revisorns ekonomiska uppdrag (19 artiklar)	Affärer i samhället (10 artiklar)	Affärsutveckling (2 artiklar) Rådgivningsintäkter (7 artiklar) Kundnöjdhet (3 artikel)
	Ekonomiska incitament (10 artiklar)	Egenintresse (4 artiklar) Incitamentsstruktur (3 artiklar) Klientarvoden (5 artiklar)
	Klientorientering (14 artiklar)	Klientanpassning (7 artiklar) Klientberoende (7 artiklar) Personliga relationer (5 artiklar)

För temat Affärer i samhället tyder mediabilden på att revisorn prioriterar att uppfylla revisionsbyråns affärer med klienten. I 2 av artiklarna framkommer att revisorn ägnar sig åt att affärsutveckla klientens verksamhet för att säkra framtida arvoden. Det exemplifieras i artikeln Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues, publicerad i The Wall Street Journal 2002-06-07. Den visar att revisorn styrs utifrån krav från revisionsbyrån att involvera sig i klientens verksamhet för att utveckla revisionsbyråns affärer: *"Andersen in the mid-1990s hired Enron's entire team of 40 internal auditors, added its own people and opened an office in Enron's Houston headquarters that was as big as some regional Arthur Andersen offices. With more than 150 people on-site, Andersen staff attended Enron meetings and **helped shape new businesses**, according to current and former Andersen and Enron employees."*

I 7 av artiklarna visar mediabilden att revisorn styrs utifrån rådgivningsintäkter från klienten. Ett av dessa exempel hämtas från artikeln Tyco Woes Creating Problems for Auditor, som publicerades i Los Angeles Times 2002-10-01. Beskrivningen visar att revisorn prioriterar klientens ekonomiska betydelse och undviker att stöta sig med klienten, vilket ökar möjligheten att bibehålla framtida intäkter: *"Before his indictment, Kozlowski also served as chairman of the audit committee at defense contractor Raytheon Co., which paid PricewaterhouseCoopers **\$84 million in fees in 2001, out of which only \$4 million was for audit services.**"*

Tre artiklar visar att revisionsbyrån strävar efter kundnöjdhet, vilket påverkar revisorns ställningstaganden beträffande klientens räkenskaper. Artikeln Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet, som publicerades i Tidningen Balans 2021-05-11, visar att kundnöjdhet är viktigt för revisionsbyrån och att revisorn måste se till klientens bästa för att undvika att göra klienten missnöjd: *"När SKI presenterar årets undersökning över förtroende och **kundnöjdheten** i revisions- och rådgivningsbranschen 2021 ligger branschen på ett fortsatt högt index på 70,9, vilket också är starkt jämfört med andra branscher."*

Nästa tema handlar om ekonomiska incitament. I 4 av artiklarna anges att revisorn agerar utifrån egenintresse när det kommer till kritiska ställningstaganden och att dessa i flera fall är harmoniserade med revisionsbyråns målsättning. I Tidningen Balans artikel Förtroende i stället för oberoende från 2016-03-18 berättas att revisorn väljer att prioritera klienten för att uppfylla revisionsbyråns målsättning: *"Det finns dock en del studier som pekar på att revisorerna har svårt att hantera oberoendet och det finns två huvudsakliga skäl. Det första skälet bygger på*

att det finns anledning att tro att revisorerna också drivs av egenintresse och detta påverkar hur de ser på sin roll.”

Ageranden föranledda av revisionsbyråns incitamentsstruktur exemplifieras i 3 av artiklarna, inklusive Gary Gensler Has an Auditing Problem publicerad i Bloomberg 2021-05-10. Här framgår att revisorn styrs av klientarvoden. Högre arvoden från klienten premieras och minskade arvoden försämrar revisorns karriärmöjligheter inom revisionsbyrån: *”The economics and personal dynamics put a lot of pressure on individual partners to keep management happy. In the background, **the risk of being booted off a well-paid account, or losing it for the firm and getting sidelined, loom large.**”*

I 5 av artiklarna visar mediabilden att revisorn påverkas av storleken på klientens arvode och att jämförelsevis höga arvoden bidragit till att revisorn prioriterat sitt ekonomiska uppdrag. I artikeln Tyco Woes Creating Problems for Auditor som publicerades i Los Angeles Times 2002-10-01, rapporteras att revisorn brustit i granskningen av en ekonomiskt viktig klient med högre arvode för att säkra framtida arvoden från klienten: *”During Kozlowski’s tenure, Tyco became a lucrative client for PricewaterhouseCoopers, which **collected \$50.1 million in fees from the conglomerate in 2001.**”*

Vidare visar mediabilden att revisorn är klientorienterad och agerar utifrån vad som blir bäst för klienten snarare än att kritisk granska årsredovisningen. I 7 av artiklarna noteras att revisorn anpassar sina ställningstagande utifrån klientens åsikter. Exempelvis visar artikeln Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet, publicerad i Tidningen Balans 2021-05-11, att revisorn utifrån revisionsbyråns krav anpassar sig på ett sätt som kan försvaga det kritiska förhållningssättet till klienten: *”Malin Nilsson från BDO menar att det **kunden efterfrågar är oftast enkelhet och proaktivitet i kundkontakten.**”*

I 7 av artiklarna visar mediabilden att revisorn inte kan bortse från klientens ekonomiska betydelse för revisionsbyrån. Artikeln Were Enron, Anderson Too Close To Allow Auditor to Do Its Job?, som publicerades i The Wall Street Journal 2002-01-21, visar att revisionsbyrån i de fall felaktigheter inträffat varit starkt ekonomiskt beroende av sina klienter: *”Enron paid Andersen \$27 million for nonaudit services, including tax and consulting work, compared with \$25 million for audit services, **making Enron one of its biggest clients.**”*

Att personliga relationer med klienten kan ligga bakom valet av revisor framgår av 5 artiklar inklusive artikeln Gary Gensler Has an Auditing Problem, som publicerades i Bloomberg 2021-05-10. Artikeln visar att revisorn upprättar personliga relationer med sina klienter för att öka intäkterna snarare än för att öka revisionskvaliteten: *”The U.K.’s 2019 anti-trust probe of the accounting profession warned that management played a significant role in the audit tender process. **Chemistry with the executives was even used as a selection criteria.**”*

4.2.2 Empiriska resultat i ljuset av referensramen

Den aggregerade mediabilden visar att en grundläggande problematik är att revisorn prioriterar det ekonomiska uppdraget. Enligt Chade och Swinkels (2020) och Ross (1973) är kontraktsuppsättningen problematisk utifrån att agenten kontrakteras baserat på vad de ska göra och inte utifrån hur uppdraget utförs. Det framkommer att revisorn i sitt uppdrag arbetar för att

öka revisionsbyråns vinster snarare än för att skydda de redovisningsberättigades intressen. Enligt Öhman (2007) har revisorns dubbla lojaliteter bidragit till detta. Mediabilden visar att revisorn, i enlighet med de resultat som Umar och Anandarajan (2004) för fram, återkommande ger efter för den egna revisionsbyråns påtryckningar.

Tema Affärer i samhället

Enligt mediabilden förväntas revisorn vara affärsorienterad. Det kan relateras till Blay et al. (2016) som gör gällande att moraliska beslut sker i en ekonomisk miljö och att revisionsbyrån kontrakterar revisorn för att utföra ett ekonomiskt uppdrag. Det framgår att revisionsbyrån har utvecklat sin verksamhet för att generera lönsamma affärer. I flera fall pekas det på att revisionsbyrån nyttjar revisorns tjänster för att maximera intäkterna från klienten. Donatella (2019) hävdar att revisionsbyråns viktigaste uppgift är att avkasta vinst till sina aktieägare, inte att leverera högkvalitativa revisioner. Revisorn ska utföra sin granskning i en oberoendeställning till klienten för att kunna garantera nytta för de redovisningsberättigade. Enligt både mediabeskrivningen och Kinney Jr et al. (2004) har revisorn svårt att förbli oberoende när klienten är ekonomiskt viktig för revisionsbyrån. Mediabeskrivningen visar också att revisorn får en annan roll och relation till klienten till följd av revisionsbyråns affärer i samhället. Det ligger i linje med bearbetningen av Öhmans (2007) illustration (se figur 2.3) som visar att revisorn får en tydlig exponering mot klienten till följd av revisionsbyråns affärer i samhället.

Det empiriska resultatet visar alltså att revisorn styrs utifrån krav från revisionsbyrån att involvera sig i klientens verksamhet för att säkerställa framtida intäkter. Det ger vid handen att det ekonomiska uppdraget tenderar att vara viktigare än det moraliska uppdraget. När revisorn involverar sig i klientens verksamhet strider det mot grundläggande delar i uppdraget och Gunn et al. (2019) hävdar att revisionsbyrån ökat intäkterna utan att revisionskvaliteten har förbättrats. Pott et al. (2009) och Sutton (2017) betonar att det krävs oberoende till klienten i både handling och synbart för att granskningen ska försäkra att redovisningen ger en rättvisande bild.

Vidare framgår att rådgivningsuppdragen är ekonomiskt viktiga och i flera fall utgör en större del av klientarvodet, vilket för tankarna till Häckner (2005) som hävdar att revisionsbyrån offererar låga revisionsarvoden för att komma över lönsamma rådgivningsuppdrag. Samtidigt ökar det ekonomiska trycket på revisorn utifrån vad som är ekonomiskt fördelaktigt och Liu och Chan (2012) menar att vissa klienter är särskilt viktiga för revisionsbyrån utifrån höga arvoden (både revisionsarvoden och konsultarvoden). Enligt mediabilden har revisorn medverkat i revisionskandaler tillsammans med klienter som betalat höga arvoden för rådgivningsuppdrag trots att revisorn inte ska stå i en beroendeställning gentemot klienten (SFS 2001:883).

Den ekonomiska kontexten visar sig med andra ord vara svår för revisorn att hantera och enligt Schatzberg et al. (2005) leder det till att revisorer med högre moraliskt resonemang tenderar att rapportera mer felaktigt än andra revisorer. Utifrån att flera revisionskandaler omfattar högprofilerande klienter kan en revisor med högt moraliskt resonemang behöva anpassa

agerandet efter revisionsbyråns ekonomiska intressen för att inte bli exkluderad från prestigefyllda uppdrag och även nekas befordran till partner.

Enligt mediabilden värdesätter revisionsbyrån kundnöjdhet, vilket kan leda till att revisorn undviker ställningstaganden som gör en klient missnöjd (McCracken et al., 2008; Svanberg et al., 2018). Revisorn får en besvärlig relation till klienten som å ena sidan ska hanteras med kundnöjdhet som måttstock och å andra sidan granskas kritiskt. Revisionsbyråns strävan efter kundnöjdhet kan också vara avgörande för valet av revisor (Öhman et al., 2012), vilket förstärker betydelsen av den ekonomiska kontexten. Hur revisorn väljer att agera i sina granskningsuppdrag kan alltså vara en avgörande faktor för vem som föreslås bli revisor på årsstämman. Om en revisor blir bortvald får det ekonomiska konsekvenser för revisionsbyrån.

Tema Ekonomiska incitament

Studien påvisar ett klimat där revisorn ska agera utifrån vad som ger revisionsbyrån störst ekonomisk nytta. Detta kan relateras till Svanström (2013) som anger att klienter med jämförelsevis högst arvode ska prioriteras. Att revisionsbyrån använder ekonomiska incitament för att säkerställa att revisorn agerar i linje med revisionsbyråns intressen kan även relateras till Schmidt (2012) som menar att revisionsbyrån kan vara beredd att riskera revisorns oberoende samt dras in i rättstvister för att komma över lukrativa rådgivningsarvoden. Revisorn kan därmed behöva välja det moraliska eller ekonomiska uppdraget samtidigt som Schatzberg et al. (2005) rapporterar att revisorer är känsliga för ekonomiska incitament oavsett deras moraliska ståndpunkt.

Mediabilden visar att revisorn agerar i egenintresse och tar beslut utifrån vad som blir bäst för klienten snarare än för de som ska ha nytta av revisorns granskning. I det avseendet agerar revisorn likt en agent som maximerar sin egennytta även om det sker på bekostnad av företagets ägare och övriga redovisningsberättigade intressenter (Bosse och Phillips, 2016; Jensen och Meckling, 1976). Det indikerar att revisorn tenderar att agera opportunistiskt trots att FAR (2021) anger att revisorn inte får bryta mot egenintressehotet.

Som framgår är ekonomiska incitament en viktig del av revisionsbyråns organisationsstruktur och revisorn kan endast göra karriär genom att följa de interna spelreglerna. Det ökar exponeringen mot klienten utifrån att revisorn behöver hålla klienten nöjd för att uppnå de ekonomiska incitamenten (McCracken et al., 2008) samt indikerar att revisorn kan behöva åsidosätta viktiga aspekter av samhällsuppdraget för att kunna avancera i karriären.

Av mediabilden framgår också att revisorn påverkas av storleken på klientens arvode. Enligt Ettredge et al. (2017) finns det en koppling mellan höga klientarvoden och försämrat oberoende, vilket kan ha bidragit till revisorns medverkan i olika revisionsskandaler. Det kan jämföras med samhällsuppdraget som anger att revisorn i alla lägen ska beakta god revisorssed samt god revisionssed och att verksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet kan säkerställas (SFS 2001:883). Det stärker samtidigt bilden av att revisorn i vissa fall kan undvika att rapportera om felaktigheter i klientens räkenskaper för att undvika missnöje och risken att förlora framtida intäkter (Liu och Chan, 2012). Det ekonomiska trycket tycks vara allvarligare än inom professionerna för advokater och läkare. Advokater är styrda av en stark byråstruktur med bonussystem och lönemodeller (Tucker 2019) men en skillnad är att

advokaten endast behöver vara lojal mot klienten. Svenska läkare har dubbla lojaliteter till patienten samt staten, arbetsgivare och försäkringsbolag (Atkinson, 2019; Ramel, 2003) men finansieras av staten (Koch et al., 2018) och saknar därmed de ekonomiska incitament som finns i revisionsbranschen.

Tema Klientorientering

Den empiriska undersökningen visar att revisorn har en klientorientering och agerar utifrån vad som blir bäst för klienten även i situationer som kan riskera att skada de redovisningsberättigade. Samtidigt kan klientorientering vara en tillgång i samhällsuppdraget då relationen till klienten kan öka förståelsen för klientens verksamhet och bedömningen av risker. Det indikerar att det inte är klientorienteringen i sig som är problematisk utan den bakomliggande orsaken till denna klientorientering. Ball et al. (2015) och Hoenfels (2016) rapporterar att långvariga klientrelationer både kan öka och minska revisionskvaliteten. I linje med detta hävdar Rickett et al. (2016) att problematiken med revisorns relation till klienten är komplex och att varje relation har varierande påverkan på revisionskvaliteten.

Enligt Blay et al. (2019) kan revisorn vara benägen att tillfredsställa klientens behov på bekostnad av regelefterlevnad och oberoende. Att revisionsbyrån utnyttjar revisorns relation till klienten för att säkra befintliga och framtida affärer kan bidra till att revisorn får en allt för stark affärsrelation till klienten. Mediabilden visar att relationen till klienten blir extra känslig när revisorn utsätts för påtryckningar i form av ekonomiska incitament. Enligt Gunz och Jennings (2011) tenderar således det ekonomiska uppdraget att prioriteras på bekostnad av moraliska incitament.

Det framgår också att revisorn anpassar sina ställningstaganden för att tillfredsställa klienten trots att revisorn både ska uppträda enligt god revisorssed och utföra granskningsarbetet enligt god revisionssed (SFS 2001:883; 2005:551). När revisorn anpassar ställningstagandena följs inte heller den professionella skepticismen. Det kan innebära lägre revisionskvalitet genom att revisorn inte upptäcker felaktigheter i klientens räkenskaper. Enligt Yustina och Gonadi (2019) behöver revisorn ifrågasätta klientens räkenskaper och Hurtt et al. (2013) lyfter fram att graden av professionell skepticism påverkar förmågan att upptäcka brister i redovisningen.

När gällande regler och rekommendation för oberoendet inte efterlevs brister revisionens samhällsuppdrag och även förtroendet för revisionen minskar när revisorn inte förblir oberoende till klienten. Det kan jämföras med att det finns ett vänskaps- och förtroendehot kopplat till revisorns personliga relationer (FAR, 2021) och att revisorns faktiska och synbara oberoende är ett krav för att granskningen ska vara att lita på (Pott et al., 2009; Sutton, 1997).

5. Slutsatser, studiens begränsningar och förslag till fortsatt forskning

5.1 Slutsatser

Utifrån studiens syfte och resultat presenteras följande slutsatser om hur revisorns moraliska och ekonomiska uppdrag påverkas av revisionsarenans sammansättning.

5.1.1 Revisorns agerande påverkas av revisionsarenans sammansättning

Revisionsarenans sammansättning är ett problem i sig utifrån att den påverkar revisorns agerande. Revisionsarenan kan i teorin framstå som ett funktionellt system eftersom den hanterar både driften och finansieringen av systemet. Å ena sidan ska revisorn granska och rapportera om företagsledningens finansiella rapporter och å andra sidan ska revisionsbyrån debitera företagsledningen för revisorns tjänster. Revisorns medverkan i revisionskandaler visar samtidigt att den nuvarande revisionsarenan bidrar till att förväntningarna på hur revisorn ska agera kan skilja sig från hur han eller hon agerar.

Problemet med revisionsarenans sammansättning är att den bidrar till två konfliktytor. För det första verkar det finnas en konflikt mellan vem av företagets ägare och företagsledningen som är beställaren av revisorns tjänster. Samtidigt som företagets ägare i teorin ska anlita revisorn för att granska företagsledningen (Öhman, 2007) är det i praktiken i flera fall ledningen som föreslår revisor och som alltid betalar för revisorns tjänster (Öhman et al., 2012). Det leder till problem för revisorn som i den konstellationen får dubbla lojaliteter och behöver se till både ägarnas och ledningens intressen. Revisorn har enligt den studerade mediabilden i flera fall visat lojalitet mot det granskade företagets ledning.

För det andra ska revisionsbyrån organisera revisorns granskning så att den utförs enligt gällande lagar och regler (SFS 2001:883) parallellt med att det granskade företaget debiteras för kostnaden för revisionen (Svanström, 2013). I praktiken organiserar revisionsbyrån granskningen utifrån lönsamhetsmått, vilket innebär att effektivitet (Broberg, 2013) och klientarvoden (Dopuch et al., 2003) prioriterats. På en sådan arena kan revisorn tvingas välja mellan att granska utifrån tidsaspekter eller vad som ger högst revisionskvalitet och i sin rapportering tvingas välja mellan att rapportera sanningsenligt eller utifrån företagsledningens önskemål. Revisionsbyråns syfte med revisionen kan vara att få en ingång i det granskade företaget för att sedan erbjuda fortsatta revisionstjänster och/eller mer lönsamma rådgivningstjänster (Häckner, 2005).

Vidare kan revisionsarenans sammansättning vara en anledning till att regleringen inte är lika effektiv som lagstiftare vill hävda. Trots hårdare reglering har problematiken med revisionsmisslyckanden varit återkommande. Trepartsförhållandet mellan revisorn, revisionsbyrån och det granskade företagets ledning tenderar med andra ord att påverka revisorns agerande negativt oavsett om regleringen ökar eller inte (Öhman, 2007).

5.1.2 Svårigheter att klara det moraliska uppdraget

Revisorns medverkan i revisionsskandaler påvisar svårigheten att klara det moraliska uppdraget. Enligt mediabilden värnar inte revisorn om samhällsuppdraget, där besluten ska tas utifrån etiska och moraliska värderingar (Samsonova-Teddei och Siddiqui, 2016). Revisorn har i flera fall uppträtt oetiskt och i vissa fall begått lagöverträdelser. Revisorn verkar även ha svårt att upprätthålla grundläggande funktioner i det moraliska uppdraget (Moore et al., 2006; Ruiz-Barbadillo et al., 2004). Studiens resultat visar att revisorn inte alltid har en tillräckligt hög professionell skepticism, vilket kan exemplifieras med att internrevisorn upptäckt felaktigheter i revisioner godkända av den externa revisorn, och inte heller agerat tillräckligt oberoende, vilket kan exemplifieras med att revisorn förhandlat med företagsledningen om hur räkenskaperna ska redovisas och medverkat till att skönmåla redovisningen.

Vidare verkar inte revisorn erhålla några karriärmässiga fördelar av att sköta det moraliska uppdraget och även om det sköts väl kan det något paradoxalt ha en negativ inverkan på revisorns framtida karriär. Revisionsbyrån verkar inte prioritera högkvalitativa revisioner (Donatella, 2019) och revisorn tycks inte alltid ha stöd av den egna ledningen (Umar och Anandarajan, 2004). Enligt mediabilden har revisorn i flera fall svikit ägare och övriga intressenter.

5.1.3 En grogrund för ekonomiska incitament

Revisionsbyråns affärer i samhället utgör en grogrund för ekonomiska incitament. Vinstmålen är viktiga för revisionsbyrån som utnyttjar marknadskrafter och skalfördelar för att uppnå effektivt resursutnyttjande (Sullivan, 2002; van Raak et al., 2018). Revisorn behöver anpassa sig efter ekonomiska incitament och granska klienten på ett sätt som stärker revisionsbyråns ekonomi. Revisorn har svårt att förbli oberoende när arvodena är höga (Ettredge et al., 2017) och när beslut ska tas i en ekonomiskt präglad miljö (Blay et al., 2016).

Vidare belönas revisorn med befordringar och högre lön när uppdragen sköts på ett ekonomiskt bra sätt. För att säkerställa att revisorn prioriterar ekonomiskt viktiga kunder utarbetar revisionsbyrån ekonomiska incitament som kan inkludera lönomodeller (Liu och Chan, 2012). Hur väl revisorn lyckas med det ekonomiska uppdraget påverkar karriärutveckling oavsett om revisorns målsättning är att bli partner eller ansvara för välrenommerade uppdrag. Således påverkar revisionsbyråns ekonomiska incitament även en revisor med hög moralisk hållning (Schatzberg et al., 2005).

5.1.4 Förslag på åtgärder gällande revisionsarenan för att ge revisorn bättre förutsättningar att sköta sitt uppdrag

Studiens slutsats är att den nuvarande revisionsarenan med fokus på både samhällsaffärer och affärer i samhället gör det svårt att förena revisorns moraliska och ekonomiska uppdrag. Samhällsuppdraget, som ska vara det primära, tycks ha blivit sekundärt och affärer i samhället, som ska vara sekundärt, tycks ha blivit det primära. Genomförda lagändringar har inte haft någon effekt utan bristerna i revisorns moraliska uppdrag tycks enbart uppträda i andra skepnader. Detta föranleder några alternativa förslag till åtgärder.

För det första finns två egentliga huvudspår för att lösa problematiken med revisionsarenans sammansättning. Antingen kan revisionen mer eller mindre förstatligas eller också kan den privatiseras i än större utsträckning. Nuvarande konstellation kan beskrivas som ett mellanting och som enligt mediabilden har påvisat samma problem under finanskrisen 2000 som under finanskrisen 2009 och i rapporteringen från senare år.

Huvudargumenten för en förstatligad revision är att kvaliteten på det moraliska uppdraget skulle stärkas genom att revisorn, i stället för att som nu vara anställd vid en privat revisionsbyrå, bli anställd av staten och få en roll som statstjänsteman. I det fallet skulle den nuvarande intressekonflikten mellan det moraliska och ekonomiska uppdraget upphöra. En förstatligad revision har få likheter med advokatprofessionen men vissa likheter med läkarprofessionen då staten betalar läkares löner och då de har dubbla lojaliteter (Atkinson, 2019). I detta scenario försvinner behovet av revisionsbyråns affärer i samhället. Samtidigt som revisorn fortsatt kan agera yrkesetiskt utifrån god revisorssed (SFS 2001:883) och god revisionsd (SFS 2005:551). Det som talar mot en förstatligad revision är att en sådan lösning diskuterats vid flera tillfällen. Flertalet utredningar har visat att revisionen bedrivs mer kostnadseffektivt i sin nuvarande form (Wallerstedt, 2005). Därmed bedöms inte en renodlad förstatligad revision vara vägen framåt för att utveckla revisionsarenan.

En än mer privatiserad revision har inte utretts i samma utsträckning som en möjlig lösning på revisionsarenans problematik. Huvudargumenten för en privatiserad revision är att den är kostnadseffektiv och att den minskar de högt ställda moraliska förväntningarna på revisorn utan att revisionskvaliteten skulle behöva försämrats. En privatiserad revision har få likheter med både advokat- och läkarprofessionen. Däremot kan en privatiserad revision illustreras utifrån banksektorn (som inte ingår bland etablerade professioner). Även bankverksamhet omfattas av reglering och till viss del av utbildningskrav. Samtidigt som banksektorn är reglerad konkurrerar bankerna under marknadsmässiga förhållanden där kunden väljer den bank som har de konkurrenskraftigaste produkterna sett till pris och kvalitet. Den bank som missköter sig kommer antingen att förlora kunder till konkurrenter eller straffas regulatoriskt av myndigheter.

I en privatiserad revision, med en liknande struktur som banksektorn, utformas revisorns roll efter marknadens behov och efterfrågan styr vad som ska granskas. Samtidigt som revisorsprofessionen kan medverka i arbetet gällande utbildningskraven för att bli revisor får myndigheterna fortsatt reglera viktiga funktioner i revisionsbyråns verksamhet. Det gör att behovet av ett moraliskt uppdrag med strikta krav på oberoende kan tonas ned utifrån att marknaden straffar revisionsbyråer och revisorer med oacceptabelt låg revisionskvalitet. Det finns således incitament för revisionsbyråer och revisorer att följa regler och hålla en hög revisionskvalitet trots minskad reglering (jämför Deegan och Unerman, 2011, 62). Samtidigt som det kan finnas fördelar med en mer privatiserad revision finns det också risker. Exempelvis var finansbranschen, med bankerna i spetsen, inte helt problemfri i samband med finanskrisen 2009. Andra argument mot en privatiserad revision är att problematiken med intressekonflikten på revisionsarenan kvarstår, där det granskade företagens ledning fortsatt betalar för revisionstjänsterna.

Den största problematiken på revisionsarenan verkar vara att de moraliska och ekonomiska uppdragen är svåra att förena. Samtidigt verkar det moraliska uppdraget komplicerat utifrån att

revisorn i vissa avseenden saknar tillräcklig kompetens som vid GCV (Tagesson och Öhman, 2015). Ett sätt kan vara att låta revisorn göra mindre av det han eller hon är sämre på och mer av det han eller hon är bättre på. Det påminner om den lösning som Öhman (2007) föreslog med en lagstadgad basrevision där endast viss information granskas samt en frivillig tilläggsrevision som kan beställas vid behov av företagets ägare. En sådan lösning kräver att någon annan än revisorn får granska sådant som bolagets inbetalning av skatter och avgifter, bolagets fortlevnadsförmåga (GCV), ledningens förvaltning av bolaget samt om bolaget är föremål för ekonomisk brottslighet.

En sådan lösning kan bidra till att de ibland orimliga förväntningarna på revisorn sjunker samtidigt som granskningen kan ge en indikation om tillförlitligheten i de redovisningsskyldigas räkenskaper och vara användbar för redovisningsberättigade. Det skulle också möjliggöra att revisorn kan syssla mer med rådgivning. En viss intressekonflikt skulle dock kvarstå eftersom det granskade företagets ledning fortsatt skulle betala revisorns arvode. Att någon annan än företagsledningen skulle betala för revisorns tjänster i det här skissade scenariot förefaller dock inte möjligt. Frågan har då och då diskuterats sedan 1980-talet där kommissionen mot ekonomisk brottslighet kom fram till att det är bolagsstämman och inte statens uppgift att välja revisor (Wallerstedt, 2005).

5.2 Studiens begränsningar och förslag till fortsatt forskning

5.2.1 Studiens begränsningar

Studien har, som alla studier, vissa begränsningar. Studiens data består av sekundärkällor, i det här fallet tidningsartiklar, framställda i ett annat syfte än att utgöra underlag för studien. Det innebär att innehållet i artiklarna kan få en annan betydelse om de publiceras i en annan kontext. För det första handlar tidningsartiklar som publiceras i massmedia mestadels om ämnen av allmänt intresse. Av den anledningen kan allmänhetens förväntningar på revisorns agerande påverkas av den bild som förmedlas i massmedia. Studiens data kan av den anledningen representera allmänhetens förväntan på revisorns agerande snarare än hur väl revisorns agerande stämmer med de lagstadgade förutsättningarna för uppdraget. Ett alternativ skulle ha varit att bredda bilden utanför den massmediala och fråga närstående parter till revisorn som Revisorsinspektionen, FAR och redovisningsberättigade intressenter för att få deras bild av revisorns agerande.

Flera använda tidningsartiklar är publicerade och skrivna om revisorer i andra länder trots att studien primärt avser revisorer i Sverige. Ett problem med att använda data från andra länder är att bakomliggande faktorer som kulturella, regulatoriska eller systematiska skillnader inte beaktas och att studiens resultat kan riskera att bli delvis missvisande. Dessa risker har försökt undvikas genom att datan sträcker sig över en längre tidsperiod och att det går att se ett mönster från olika länder med liknande händelseförlopp vid upprepade tillfällen i fråga om uppmärksammade revisionsmisslyckanden. Det går också att ifrågasätta om 30 tidningsartiklar är tillräckligt. Studien hade stärkts av ett större antal artiklar men samtidigt är tidsaspekten, tio veckor, en begränsande faktor.

5.2.2 Förslag till fortsatt forskning

Studien visar att en lösning gällande revisorns svårigheter att sköta det moraliska uppdraget kan vara en reformering av revisionsarenans sammansättning och flera förslag på åtgärder diskuteras i uppsatsens avslutande kapitel. Studiens förslag på lösningar innefattar dock inte några konkreta förslag på hur revisionsarenans sammansättning ska konstrueras. Ett förslag till fortsatt forskning är därför att på djupet studera hur revisionsarenan skulle kunna konstrueras och vilka effekter olika alternativ får på revisorsrollen utifrån en förstatligad verksamhet, en mer privatiserad verksamhet och en uppdelning av revisionen där revisorn inte granskar allt. Sådana studier kan utgå från nyttan med revisionen mätt utifrån kostnadseffektivitet och tillförlitlig rapportering samt ge en uppfattning om huruvida det moraliska eller ekonomiska uppdraget är viktigast att värna om. Fortsatta forskning i denna anda kan både beakta revisorns roll och nyttan för revisionens intressenter samt bidra till förbättrade förutsättningar för en forskningsbaserad reformering av revisionsarenans sammansättning.

Studiens resultat visar att bristerna i det moraliska uppdraget uppstår när revisorn samtidigt ska prioritera det ekonomiska uppdraget. Detta kan inkludera ett ekonomiskt tryck från både klienten och revisionsbyrån (Umar och Anandarajan, 2004). Ett annat förslag till fortsatt forskning är att utifrån detta studera bakomliggande orsaker till att revisorn väljer att agera opportunistiskt och tona ned det moraliska uppdraget. Det kan studeras utifrån storleken på klientens arvoden och deras ekonomiska ställning samt vad olika agerande får för effekter beträffande revisorns framtida karriär. Det skulle kunna ge ökad kunskap om hur revisorn resonerar i sitt beslutsfattande i en ekonomisk präglad miljö. Resultat från sådana studier kan också ge lagstiftare och tillsynsmyndigheter viktig kunskap, vilket förefaller vara en förutsättning för att åstadkomma effektiva åtgärder som kan förhindra att historiska kriser upprepar sig gång efter annan i land efter land.

Referenser

- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C. & Lambert, T. A. (2015), "Audit team time reporting: An agency theory perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 44: 1-14.
- Akerlof, G. A. (1970), "The market for "lemons": Quality uncertainty and the market mechanism", *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3): 488-500.
- Atkinson, H. G. (2019), "Preparing physicians to contend with the problem of dual loyalty", *Journal of Human Rights*, 18(3): 339-355.
- Ball, F., Tyler, J. & Wells, P. (2015), "Is audit quality impacted by auditor relationships?", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2): 166-181.
- Barnes, P. & Renart, M. A (2013), "Auditor independence and auditor bargaining power: Some Spanish evidence concerning audit error in the going concern decision", *International Journal of Auditing*, 17(3): 265-287.
- Bazerman, M. H. & Loewenstein, G. F. (2001), "Talkin the out of bean counting", *Harvard Business Review*, 79(1): 28.
- Beardsley, E. L., Lassila, D. R. & Omer, T. C. (2019), "How do audit offices respond to audit fee pressure? Evidence of increased focus on nonaudit services and their impact on audit quality*", *Contemporary Accounting Research*, 36(2): 999-1027.
- Blay, A. D. & Geiger, M. A. (2013), "Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions*", *Contemporary Accounting Research*, 30(2): 579-606.
- Blay, A. D., Gooden, E. S., Mellon, M. J. & Stevens, D. E. (2016), "The usefulness of social norm theory in empirical business ethics research: A review and suggestions for future research", *Journal of Business Ethics*, 152(1): 191-206.
- Blay, A. D., Gooden, E. S., Mellon, M. J. & Stevens, D. E. (2019), "Can social norm activation improve audit quality? Evidence from an experimental audit market", *Journal of Business Ethics*, 156(2): 513-530.
- Bosse, D. A. & Phillips, R. A. (2016), "Agency theory and bounded self-interest", *Academy of Management Review*, 41(2): 276-297.
- Braun, V. & Clark, V. (2013), *Successful qualitative research*. London: SAGE Publications Ltd.
- Broberg, P. (2013), *The auditor at work – A study of auditor practice in big 4 audit firms*. Diss Lund University, Department of Business Administration, Lund, Sweden.
- Brown, P.A., Stocks, M. H. & Wilder, W. M. (2007), "Ethical exemplification and the AICPA code of professional conduct: An empirical investigation of auditor and public perceptions", *Journal of Business Ethics*, 71(1): 39-71.
- Bryman, A. & Bell, E. (2017), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB.

- Callen, J. L. & Fang, X. (2017), “Crash risk and the auditor-client relationship*”, *Contemporary Accounting Research*, 34(3): 1715-1750.
- Carrera, N. & Van Der Kolk, B. (2021), “Auditor ethics: Do experience and gender influence auditors’ moral awareness”, *Managerial Auditing Journal*, 36(3): 463-484.
- Chade, H. & Swinkels, J. (2020), “The moral hazard problem with high stakes”, *Journal of Economic Theory*, 187: 1-30.
- Chari, M. D. R., David, P., Duru, A. & Zhao, Y. (2019), “Bowman’s risk-return paradox: An agency theory perspective”, *Journal of Business Research*, 95: 357-375.
- Chaney, P. K. & Philipich, K. L. (2002), “Shredded reputation: The cost of audit failure”, *Journal of Accounting Research*, 40(4): 1221-1245.
- Church, B. K., Jenkins, J.G. & Stanley, J. D. (2018), “Auditor independence in the United States: Cornerstone of the profession or thorn in our side?”, *Accounting Horizons*, 32(3): 145-168.
- Colbert, J. L. & Jahera, J. S. (1988), “The role of the audit and agency theory”, *Journal of Applied Business Research*, 4(2): 7-12.
- Crockett, M. & Ali, M. J. (2015), “Auditor independence and accounting conservatism”, *International Journal of Accounting & Information Management*, 23(1): 80-104.
- Crucean, A. C. (2020), “A literature review on the auditor’s independence between threats and safeguards”, *CECCAR Business Review*, 1(7): 64-72.
- Daugherty, B. E. & Tervo, W. A. (2008), “Auditor changes and auditor satisfaction: Client perceptions in the Sarbanes-Oxley era of legislative restrictions and involuntary auditor change”, *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7): 931-951.
- DeAngelo, L. E. (1981a), “Auditor independence, ‘Low balling’, and disclosure regulation”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(2): 113-127.
- DeAngelo, L. E. (1981b), “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Dedman, E., Kausar, A. & Lennox, C. (2014); “The demand for audit in private firms: Recent large-sample evidence from the UK”, *European Accounting Review*, 23(1): 1-23.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011), *Financial accounting theory*, Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- De la Porte, C. (2011), “Principal-agent theory and the open method of co-ordination: The case of the European employment strategy”, *Journal of European Public Policy*, 18(4): 485-503.
- Donatella, P., Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2019), “Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities”, *International Review of Administrative Sciences*, 85(4): 673-691.

- Dopuch, N., King, R. R. & Schwartz, R. (2003), "Independence in appearance and in fact: An experimental investigation", *Contemporary Accounting Research*, 20(1): 79-114.
- Eklöv Alander, G. (2019), "Clash of corporate governance logics obscuring auditor independence", *International Journal of Auditing*, 23(2): 336-351.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., Guo, F. & Li, C. (2017), "Client pressure and auditor independence: Evidence from the "grate recession" of 2007-2009", *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(4): 262-283.
- European Commission (EC), (2010), "Green paper – Audit policy: Lessons from the crisis" COM (2010) 561 final, 13.10.2010. Retrieved from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN>
- Fogarty, T. J. & Rigsby, J. T. (2010), "A reflective analysis of the "new audit" and the public interest", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(3): 300-329.
- Gordon, R. W. (2019), "Lawyers, the legal profession & access to justice in the United States: A brief history", *Daedalus*, 148(1): 177-189.
- Ghosh, A. & Pawlewicz, R. (2009), "The impact of regulation on auditor fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley act", *A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 171-197.
- Gros, M. & Worret, D. (2016). "Lobbying and audit regulation in the EU". *Accounting in Europe*, 13(3), 381-403.
- Gunn, J. L., Kawada, B. S, & Michas, P. N. (2019), "Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients", *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6): 1-21.
- Gunz, S. & Jennings, M. M. (2011), "A proactive proposal for self-regulation of the actuarial profession: A means of avoiding the audit profession's post-Enron regulatory fate", *American Business Law Journal*, 48(4): 641-711.
- Götze, T. & Gürtler, M. (2020), "Risk transfer and moral hazard: An examination on the market for insurance-linked securities", *Journal of Economic Behavior and Organization*, 180: 758-777.
- Harris, J. & Bromiley, P. (2007). "Incentives to cheat: The influence of executive compensation and firm performance on financial misrepresentation". *Organization Science*, 18(3), 350-367.
- Healy, P. M. & Wahlen, J. M. (1999), "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", *Accounting Horizons*, 13(4): 365-383.
- Hoag, M., Myring, M. & Schroeder, J. (2017), "Has Sarbanes-Oxley standardized audit quality?", *American Journal of Business*, 32(1): 2-23.
- Hoang, K., Jamal, K. & Tan, H-T. (2019), "Determinants of audit engagement profitability", *The Accounting Review*, 94(6): 253-283.

- Hohenfels, D. (2016), "Auditor tenure and perceived earnings quality", *International Journal of Auditing*, 20(3): 224-238.
- Holmström, B. (1979), "Moral hazard and observability", *The Bell Journal of Economics*, 10(1): 74-91.
- Hurt, R. K., Brown-Liburb, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013), "Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 45-97.
- Indjejikian, R. J. & Matějka, M. (2012), "Accounting decentralization and performance evaluation of business unit managers", *The Accounting Review*, 87(1): 261-290.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Johansson, S-E. (2005), Revisorsrollen i mindre, ägarledda företag., i Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red), *Uppdrag revision – revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 190-198), Stockholm: SNS Förlag.
- Jonnergård, K. & Erlingsdóttir, G. (2008), "Mellan autonomi och kontroll – om professionella strategier, legitimitet och identitet vid införandet av nya kontrollformer", i Jonnergård, K., Funck, E. K. & Wolmesjö, M. (red), *När den professionella autonomin blir ett problem*, (s. 57-84), Växjö: Växjö University
- Jönsson, S. (2005), Revisorsrollens nedgång – och fall?., i Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red), *Uppdrag revision – revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 147-171), Stockholm: SNS Förlag.
- Kinney Jr, W. R., Palmrose, Z-V. & Scholz, S. (2004), "Auditor independence, non-audit services and restatements: Was the U.S. Government right?", *Journal of Accounting Research*, 42(3): 561-588.
- Knechel, W. R. (2016), "Audit quality and regulation", *International Journal of Auditing*, 20(3): 215-223.
- Koch, R., Joos, S. & Rydning, E-L. (2018), "Negotiating health: Patients' and guardians' perspective on "failed" patient-professional interactions in the context of the Swedish health care system", *BMC Health Services Research*, 18(1): 1-10.
- Köhler, A. G., Quick, R. & Willekens, M. (2016), "The new European audit regulation arena: Discussion of new rules and ideas for future research", *International Journal of Auditing*, 20(3): 211-214.
- Larsson, B. (2005), "Auditor regulation and economic crime policy in Sweden, 1965-2000", *Accounting, Organizations and Society*, 30(2): 127-144.
- Law, P. (2008), "An empirical comparison of non-big 4 and big 4 auditors' perceptions of auditor independence", *Managerial Auditing Journal*, 23(9): 917-934.

- Lim, C-Y. & Tan, H-T. (2008), “Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization”, *Journal of Accounting Research*, 46(1): 199-246.
- Liu, X. & Chan, D. K. (2012), “Consulting revenue sharing, auditor effort and independence, and the regulation of auditor compensation”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(2): 139-160.
- Ma, Z., Stice, D. & Wang, R. (2019), “Auditor choice and information asymmetry: Evidence from international syndicated loans”, *Accounting and Business Research*, 49(4): 365-399.
- Manchikanti, L., Giordano, J., Fellows, B. & Hirsch, J. A. (2011), “Placebo and Nocebo in interventional pain management: A friend or a foe – or simply foes?”, *Pain Physician*, 14(2): 157-175.
- McCracken, S., Salterio, S. E. & Gibbins, M. (2008), “Auditor–client management relationships and roles in negotiating financial reporting”, *Accounting Organizations and Society*, 33(4): 362–383.
- Michas, P. N. (2011), “The importance of audit profession development in emerging market countries”, *The Accounting Review*, 86(5): 1731-1764.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L. & Bazerman M. H. (2006), “Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling”, *Academy of Management Review*, 31(1): 10-29.
- Nasution, D. & Östermark, R. (2019), “The impact of auditors’ awareness of the profession’s reputation for independence on auditors’ ethical judgement”, *Social Responsibility Journal*, 16(8): 1087-1105.
- Nieken, P. & Sliwka, D. (2015), “Management changes, reputation, and ”Big Bath”-earnings management”, *Journal of Economics & Management Strategy*, 24(3): 501-522.
- Pott, C., Mock, T. J. & Watrin, C. (2009). “Review of empirical research on rotation and non-audit services: Auditor independence in fact vs. appearance”, *Journal für Betriebswirtschaft*, 58(4), 209-239.
- Power, M. (1997), *The audit society. Rituals of verification*, Oxford: Oxford university press.
- Ramel, B. (2003), “Dubbla lojaliteter – läkaretik i kläm när sötebrödsdagarna är slut”, *Läkartidningen*, 100(50), 4207-4209.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S. & Schönberger, M. W. (2015), “Restricting non-audit services in Europe – The potential (lack of) impact of a blacklist and a fee cap on auditor independence and audit quality”, *Accounting in Europe*, 12(1): 61-86.
- Rickett, L. K., Maggina, A. & Alam, P. (2016), “Auditor tenure and accounting conservatism: Evidence from Greece”, *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7): 538-565.
- Ross, S. A. (1973), “The economic theory of agency: The principal’s problem”, *The American Economic Review*, 63(2): 134-139.

- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C. & García-Benau, M. A. (2004), "Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence", *European Accounting Review*, 13(4): 597-620.
- Samsonova-Taddei, A. & Siddiqui, J. (2016), "Regulation and the promotion of audit ethics: Analysis of the content of the EU's policy", *Journal of Business Ethics*, 139(1): 183-195.
- Schatzberg, J. W., Sevcik, G. R., Shapiro, B. P., Thorne, L. & Olusegun Wallace, R. S. (2005), "The reexamination of behavior in experimental audit markets: The effects of moral reasoning and economic incentives on auditor reporting and fees*", *Contemporary Accounting Research*, 22(1): 229-264.
- Schmidt, J. J. (2012), "Perceived auditor independence and audit litigation: The role of nonaudit services fees", *The Accounting Review*, 87(3): 1033-1065.
- Schnader, A. L., Bedard, J. C. & Cannon, N. (2015), "The principal-agent dilemma: Reframing the auditor's role using stakeholder theory", *Accounting and the Public Interest*, 15(1): 22-26.
- Sellers, R. D., Fogarty, T. J. & Parker, L. M. (2012), "Unleashing the technical core: Institutional theory and the aftermath of Arthur Andersen", *Behavioral Research in Accounting*, 24(1): 181-201.
- SFS 2005:551, "Aktiebolagslagen".
- SFS 2017:30, "Hälso- och Sjukvårdslag".
- SFS 2010:659, "Patientsäkerhetslag".
- SFS 2001:883, "Revisorslagen".
- SFS 1942:740, "Rättegångsbalken".
- Simnett, R. (2007), "A critique of the international auditing and assurance standards board", *Australian Accounting Review*, 17(42): 28-36.
- Simnett, R. & Huggins, A. (2014), "Enhancing the auditor's report: To what extent is there support for the IAASB's proposed changes?", *Accounting Horizons*, 28(4): 719-747.
- Sormunen, N., Jeppesen, K. K., Sundgren, S. & Svanström T. (2013), "Harmonisation of audit practice: Empirical evidence from going concern reporting in the Nordic countries", *International Journal of Auditing*, 17(3): 308-326.
- Spence, M. & Zeckhauser, R. (1971), "Insurance, information, and individual action", *The American Economic Review*, 61(2): 381-387.
- Stevens, D. E. & Thevaranjan, A. (2010), "A moral solution to the moral hazard problem", *Accounting, Organizations and Society*, 35(1): 125-139.
- Sullivan, M. W. (2002); "The effect of the big eight accounting firm mergers on the market for audit services*", *The Journal of Law & Economics*, 45(2): 375-399.

- Sutton, M. H. (1997), "Auditor independence: The challenge of fact and appearance", *Accounting Horizons*, 11(1): 86-91.
- Svanberg, J., Öhman, P. & Neidermeyer, P. (2018), "Client-identified auditors' initial negotiation tactics: A social-identity perspective", *Managerial Auditing Journal* 33(6-7): 633-654.
- Svanström, T. (2013), "Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms", *European Accounting Review*, 22(2): 337-366.
- Tagesson, T. & Öhman, P. (2015), "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2): 175-192.
- Tucker, S. F. (2015), "The future of our profession", *The Tax Lawyer*, 68(2). 279-282.
- Umar, A. & Anandarajan, A. (2004), "Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditor's independence", *Managerial Auditing Journal*, 19(1): 99-116.
- van Liempd, D., Quack, R. & Warming-Rasmussen, B. (2019), "Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark", *International Journal of Auditing*, 23(1): 1-19.
- van Raak, J., Peek, E., Meuwissen, R. & Schelleman, C. (2020), "The effect of audit market structure on audit quality and audit pricing in the private-client market", *Journal of Business Finance & Accounting*, 47(3-4): 456-488
- Vetenskapsrådet, (2017), "God forskningsred", <https://www.vr.se/analys/rapporter/vara-rapporter/2017-08-29-god-forskningsred.html> (Hämtad 2021-07-23).
- Walker, R. L. & Florea, L. (2014), "Easy-come-easy go: Moral hazard in the context of return to education", *Journal of Business Ethics*, 120(2): 201-217.
- Wallerstedt, E. (2005), Kriser och konsolidering: Revisionsbranschen i Sverige under hundra år, i Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red), *Uppdrag revision – revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 24-44), Stockholm: SNS Förlag.
- Weber, T. A. (2014), "Intermediation in a sharing economy: Insurance, moral hazard and rent extraction", *Journal of Management Information Systems*, 31(3): 35-71.
- Widlund, B. (2015), "Kritik från IVO ifrågasätter praxis", *Läkartidningen*, 112(5).
- Wilensky, H. L. (1964), "The professionalization of everyone?", *American Journal of Sociology*, 70(2): 137-158.
- Wines, G. (2011), "Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market?", *Managerial Auditing Journal*, 27(1): 5-40.
- Yustina, A. I. & Gonadi, S. A. (2019), "The negative effect of time budget pressure to auditor independence and professional skepticism", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 21(1): 38-48.
- Öhman, P. (2007), *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, Diss. Mid Sweden University, Department of Social Sciences, Sundsvall, Sweden.

Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F. (2006), "Swedish auditor's view of auditing: Doing things right versus doing the right things", *European Accounting Review*, 15(1): 89-114.

Öhman, P., Häckner, E. & Sörbom, D. (2012), "Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective", *Managerial Auditing Journal*, 27(5): 477-499.

Öhman, P. & Wallerstedt, E. (2012), "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden", *Accounting History*, 17(2): 241-257.

Appendix

Antagande av uppdrag

För att minimera en intressekonflikt mellan revisorn och oberoendet till klienten ska en revisor tacka nej till eller avgå från ett uppdrag om ett av följande kriterier uppfylls av revisorn själv eller någon i deras närhet (SFS 2001:883):

1. Ett väsentligt vinstintresse i revisorsklienten,
2. finansiella instrument i revisorsklienten.

För att säkerställa att uppdraget inte påverkar revisorns beroendeställning till klienten utifrån att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet rubbas ska revisorn analysera uppdragets omständigheter med en särskild metod (analysmodellen) (SFS 2011:883). Analysmetoden upprättas i en särskild ordning som utgår från (SFS 2001:883):

1. Om det finns någon person i revisorns närhet eller nätverk eller någon i en sådan ställning som kan påverka revisionens resultat utifrån
 - a) ett direkt eller indirekt vinstintresse i klientens verksamhet,
 - b) ingår i ett rådgivningsuppdrag utanför revisionsverksamheten som lämnat råd i en fråga som ingår i revisionsuppdraget,
 - c) som i en rättslig- eller ekonomisk process till klienten agerat för eller mot som stöd samt varit eller är delaktig,
 - d) är i en nära personlig relation till klienten eller person i dennes ledning,
 - e) som kan utsättas för hot eller annan påtryckning med målsättning att framkalla obehagskänsla, eller
2. utifrån annan relation av den dignitet som kan vara av förtroenderubbande karaktär för revisorns opartiskhet eller självständighet.

I ett enskilt fall kan undantag göras från ovanstående punkter om revisorn vidtagit särskilda motåtgärder för att neutralisera omständigheternas hot för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Intresseorganisationen FAR har infört rekommendationer kopplade till revisorslagens analysmodell för att göra den mer användarvänlig med definitioner som ska underlätta bedömningar av uppdragets risker (FAR 2021; SFS 2001:883). FAR (2021) har byggt ett flödesschema utifrån tolv steg som grundar sig på att uppdragsanalysen görs i en viss ordningsföljd för att avgöra om ett revisionsuppdrag kan accepteras eller nekats. FAR (2021) lyfter bland annat fram följande fem hot mot revisorns oberoende:

- *Egenintressehotet*: Revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klienten.
- *Självgranskningshotet*: Revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, t.ex. ett råd som han eller hon tidigare har lämnat klienten.
- *Partställningshotet*: Revisorn har tagit ställning för eller emot klienten, t.ex. i en förhandling, och framstår därför som kopplad till klienten.
- *Vänskaps-/förtroendehotet*: Revisorn har starka personliga relationer till någon som ska granskas eller låter invaggas i ett okritiskt förhållningsätt till det klienten gör.
- *Skärmselhotet*: Revisorn riskerar att påverkas av en dominerade personlighet hos någon som ska granskas eller av yttre påtryckningar.

Bilaga

Artikel	Citat	Publikation & Datum	Artikel	Data	Kodord	Tema	Huvudbegrepp
1	A	The Wall Street Journal 2002-01-21	Were Enron, Anderson Too Close To Allow Auditor to Do Its Job?	“Questions are being raised about whether they were so tight that they hindered Andersen from scrutinizing Enron’s books as thoroughly and independently as it should have. ”	Bristande oberoende	Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag
1	B	The Wall Street Journal 2002-01-21	Were Enron, Anderson Too Close To Allow Auditor to Do Its Job?	“ Enron paid Andersen \$27 million for nonaudit services , including tax and consulting work, compared with \$25 million for audit services, making Enron one of its biggest clients. ”	Rådgivningsintäkter Klientberoende	Affärer i samhället Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag
2	A	The New York Times 2002-05-10	To Fix the Audit Mess, Rotate the Auditors	“But we have learned that Arthur Andersen, Peregrine’s former auditor, was sometimes willing to negotiate with customers to try to get them back in line. ”	Bristande integritet Intressekonflikt	Oberoendeaspekter Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag

2	B	The New York Times 2002-05-10	To Fix the Audit Mess, Rotate the Auditors	<p>“At Waste management, Andersen agreed that the company could conceal one profit overstatement while fixing it over a five-year period.”</p>	Skönmålning Klientanpassning	Professionell skepticism Klientorientering	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag
3	A	The Wall Street Journal 2002-06-07	Arthur Andersen’s Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues	<p>“Andersen in the mid-1990s hired Enron’s entire team of 40 internal auditors, added its own people and opened an office in Enron’s Houston headquarters that was as big as some regional Arthur Andersen offices. With more than 150 people on-site, Andersen staff attended Enron meetings and helped shape new businesses, according to current and former Andersen and Enron employees.”</p>	Klientberoende Mötessamverkan Affärsutveckling	Klientorientering Oberoendenaspekter Affärer i samhället	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag

3	B	The Wall Street Journal 2002-06-07	Arthur Andersen's Fall From Grace Is a Sad Tale of Greed and Miscues	<p>“Andersen Consulting, meanwhile, had rebounded strongly, more than doubling revenue to \$3.1 billion during the period as companies around the world went on a spending spree to upgrade their computer systems. The consultants were now bringing in 58% of the overall firm's revenues, and subsidizing the accountants to the tune of about \$150 million a year - and complaining bitterly about it.”</p>	Rådgivningsintäkter	Affärer i samhället	Revisorns ekonomiska uppdrag
---	---	---------------------------------------	--	---	---------------------	---------------------	------------------------------

4	A	The Wall Street Journal 2002-06-26	WorldCom Internal Probe Uncovers Massive Fraud	<p>“WorldCom Inc.'s audit committee uncovered what could be one of the largest accounting frauds in history, with the discovery of \$3.8 billion in expenses improperly booked as capital expenditures, a gimmick that boosted cash flow and profit over the past five quarters.”</p> <p>“Arthur Andersen LLP, which was WorldCom's longtime accounting firm, advised the company that in light of the inappropriate transfers, Andersen's audit reports could not be relied upon for the five quarters in question.”</p>	Internrevisionsupptäckt	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
4	B	The Wall Street Journal 2002-06-26	WorldCom Internal Probe Uncovers Massive Fraud	<p>“WorldCom Inc.'s audit committee uncovered what could be one of the largest accounting frauds in history, with the discovery of \$3.8 billion in expenses improperly booked as capital expenditures, a gimmick that boosted cash flow and profit over the past five quarters.”</p> <p>“Arthur Andersen LLP, which was WorldCom's longtime accounting firm, advised the company that in light of the inappropriate transfers, Andersen's audit reports could not be relied upon for the five quarters in question.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

5	A	Svenska Dagbladet 2002-06-27	Worldcoms fall - USA:s största finansskandal	<p>“I tisdags kväll kunde ekonomikanalen CNBC meddela den skakande nyheten att Worldcom, som tycktes ha hamnat på rätt köl med ny ledning, överdrivit storleken på kassaflödet med hela 3,8 miljarder dollar. Det som såg ut som vinst i bokslutet under hela förra året och första kvartalet i år var i själva verket en förlust. Detta upptäcktes under en internrevision av siffror som godkänts av - Andersen.”</p>	Skönmålning Internrevisionsupptäckt	Professionell skepticism Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
6	A	Forbes Magazine 2002-09-30	What Did Tyco's Auditor Know?	<p>“For its 2001 fiscal year, Tyco International paid accounting house PricewaterhouseCoopers \$51.1 million for its services. Only \$13.2 million went for required audits. The rest went for tax consulting, merger due diligence, benefit plan audits and other services, apparently everything except dusting for fingerprints.”</p>	Rådgivningsintäkter	Affärer i samhället	Revisorns ekonomiska uppdrag

6	B	Forbes Magazine 2002-09-30	What Did Tyco's Auditor Know?	<p>“In July, PricewaterhouseCoopers and PwC Securities, the company's broker dealer, paid the SEC \$5 million to settle alleged violations of auditor independence from 1996 to 2001, the largest fine ever for such violations. The SEC concluded that PwC's actions caused 16 companies to file improper financial statements”</p>	Bristande oberoende Lagöverträdelser Skönmålning	Oberoendeaspekter Samhällsaffärer Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
7	A	Los Angeles Times 2002-10-01	Tyco Woes Creating Problems for Auditor	<p>“In July, the firm agreed to pay \$5 million to settle charges brought by the Securities and Exchange Commission that its auditors approved improper accounting and that it violated independence standards. It was the second-largest payment by an accounting firm to the market's top regulator.”</p> <p>“During Kozlowski's tenure, Tyco became a lucrative client for PricewaterhouseCoopers, which collected \$50.1 million in fees from the conglomerate in 2001.”</p>	Bristande integritet Lagöverträdelser Bristande oberoende	Oberoendeaspekter Samhällsaffärer Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
7	B	Los Angeles Times 2002-10-01	Tyco Woes Creating Problems for Auditor	<p>“During Kozlowski's tenure, Tyco became a lucrative client for PricewaterhouseCoopers, which collected \$50.1 million in fees from the conglomerate in 2001.”</p>	Klientberoende Klientarvoden	Klientorientering Ekonomiska incitament	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag

7	C	Los Angeles Times 2002-10-01	Tyco Woes Creating Problems for Auditor	<p>“Before his indictment, Kozlowski also served as chairman of the audit committee at defense contractor Raytheon Co., which paid PricewaterhouseCoopers \$84 million in fees in 2001, out of which only \$4 million was for audit services.”</p> <p>“A senior SEC official said the relationship between Tyco and PricewaterhouseCoopers could merit additional scrutiny from agency investigations.”</p>	Rådgivningsintäkter	Affärer i samhället	Revisorns ekonomiska uppdrag
7	D	Los Angeles Times 2002-10-01	Tyco Woes Creating Problems for Auditor	<p>“The timing was somewhat jarring. Fannie Mae, the nation’s largest mortgage finance company, was suing its auditors last week for claiming they were negligent in helping to prepare financial statements that led to a \$6.3 billion restatement of earnings, and The Wall Street Journal was uncovering a new scandal involving the improper back-dating of executive options.”</p>	Personliga relationer	Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag
8	A	The New York Times 2006-12-17	A Push to Fix the Fix on Wall Street	<p>“The timing was somewhat jarring. Fannie Mae, the nation’s largest mortgage finance company, was suing its auditors last week for claiming they were negligent in helping to prepare financial statements that led to a \$6.3 billion restatement of earnings, and The Wall Street Journal was uncovering a new scandal involving the improper back-dating of executive options.”</p>	Omdömeslöshet Skön målning Klientanpassning	Professionell skepticism Professionell skepticism Klientorientering	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag

9	A	The New York Times 2007-07-07	PricewaterhouseCoopers to Pay Tyco Investors \$225 Million	<p>“PricewaterhouseCoopers, the firm that audited Tyco International when it was run by executives who later went to prison, has agreed to pay \$225 million to settle claims of Tyco investors.”</p> <p>“The commission said that from 1999 on, Mr. Scalzo had good reason to doubt the honesty of Mr. Kozlowski and of Mark H. Swartz, then Tyco’s chief finance officer, but did not pursue auditing procedures that could have uncovered the fraud.”</p>	Lagöverträdelser	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
9	B	The New York Times 2007-07-07	PricewaterhouseCoopers to Pay Tyco Investors \$225 Million	<p>Kozlowski and of Mark H. Swartz, then Tyco’s chief finance officer, but did not pursue auditing procedures that could have uncovered the fraud.”</p>	Bristande integritet Intressekonflikt	Oberoendenaspekter Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
10	A	The Wall Street Journal 2007-07-07	PwC Sets Accord in Tyco Case	<p>“Accounting titan PricewaterhouseCoopers LLP agreed to pay \$225 million to settle audit-malpractice claims arising from the criminal misdeeds of top executives at Tyco International Ltd. , marking the largest single legal payout ever made by that firm and one of the biggest ever by an auditor.”</p>	Lagöverträdelser	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

10	B	The Wall Street Journal 2007-07-07	PwC Sets Accord in Tyco Case	<p>“While PwC stood by its work, the firm’s position was potentially undermined when the Securities and Exchange Commission in 2003 barred Richard P. Scalzo, the firm’s lead partner on Tyco’s audits from 1997 to 2001, from audits of publicly listed companies. The SEC didn’t accuse him of deliberately covering up faulty accounting at Tyco, but said he was reckless for not heeding warning signs regarding the integrity of the company’s management.”</p>	Omdömeslöshet Bristande integritet	Professionell skepticism Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
11	A	Svenska Dagbladet 2009-03-19	Madoffs revisor åtalas	<p>“Mistankarna rör kursmanipulation, medhjälp till bedrägeri och att medvetet ha upprättat felaktiga revisionsrapporter, rapporterar flera amerikanska medier.”</p>	Förväntningsgap Lagöverträdelser Bristande integritet	Samhällsaffärer Samhällsaffärer Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag

12	A	Svenska Dagbladet 2010-03-13	Revisionsjätte bär tung skuld	<p>“Det framgår att åtminstone en av de internt kontrollansvariga varnat två av de personer som nämns vid namn i sammanhanget för att firmans rykte skulle kunna skadas ifall det kom ut vad som pågått.”</p> <p>“Revisionsfirman Ernst & Young anklagas också för att inte ha upptäckt eller ifrågasatt oriktiga eller inadekvata uppgifter i redovisningen.”</p>	Internrevisionsupptäckt	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
12	B	Svenska Dagbladet 2010-03-13	Revisionsjätte bär tung skuld	<p>“Ett ombud för Fuld uppgav igår att han inte kände till bruket av Repo 105 och från Ernst & Young sa talesmannen att Lehman-konkursen berodde på en rad unika och ogynnsamma händelser på finansmarknaden.”</p>	Bristande integritet	Oberoende aspekter	Revisorns moraliska uppdrag
12	C	Svenska Dagbladet 2010-03-13	Revisionsjätte bär tung skuld	<p>“Ett ombud för Fuld uppgav igår att han inte kände till bruket av Repo 105 och från Ernst & Young sa talesmannen att Lehman-konkursen berodde på en rad unika och ogynnsamma händelser på finansmarknaden.”</p>	Egenintresse	Ekonomiska incitament	Revisorns ekonomiska uppdrag
13	A	The Guardian 2010-03-15	Auditors' role in Lehmans collapse unites opposition in calls for reform	<p>“In their sights are the Big Four accountancy firms, Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PricewaterhouseCoopers (PWC), which stand accused of charging excessive fees for work that appears to make little difference when things go wrong.”</p>	Klientarvoden Klientberoende	Ekonomiska incitament Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag

13	B	The Guardian 2010-03-15	Auditors' role in Lehman's collapse unites opposition in calls for reform	<p>“It is crystal clear that bank auditors should not take fees for other work because it will inevitably create conflicts of interest. But that is just a starting point to cleaning up the whole profession.”</p> <p>“If anything, the accountancy firm has forged an alliance of disparate and usually antagonistic groups disturbed by the role it played alongside law firm Linklaters in providing window dressing for Lehman's risky financial structures.”</p>	Rådgivningsintäkter Intressekonflikt	Affärer i samhället Samhällsaffärer	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
13	C	The Guardian 2010-03-15	Auditors' role in Lehman's collapse unites opposition in calls for reform	<p>“If anything, the accountancy firm has forged an alliance of disparate and usually antagonistic groups disturbed by the role it played alongside law firm Linklaters in providing window dressing for Lehman's risky financial structures.”</p>	Skön målning	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
14	A	Reuters 2010-12-21	Ernst & Young accused of hiding Lehman troubles	<p>“Accounting firm Ernst & Young was sued by New York prosecutors over allegations it helped to hide Lehman Brothers' financial problems, in the first major government legal action stemming from the Wall Street company's 2008 downfall.”</p>	Skön målning	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag

14	B	Reuters 2010-12-21	Ernst & Young accused of hiding Lehman troubles	“The lawsuit comes nine months after a court- appointed examiner in the Lehman bankruptcy concluded that Ernst & Young was professionally negligent in its audit duties.”	Omdömeslöshet	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
15	A	The New York Times 2011-07-28	Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules	“But the company’s auditor seems likely to escape any responsibility for an audit that wrongly concluded the company’s financial statements were completely proper. ”	Bristande integritet	Oberoendenaspekter	Revisorns moraliska uppdrag
15	B	The New York Times 2011-07-28	Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules	“But he threw out a claim against Ernst & Young, whose 2007 audit certified that Lehman had followed GAAP. ”	Skönmålning	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
15	C	The New York Times 2011-07-28	Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules	“If the Lehman audit was in compliance with the auditing rules, it is time to review the rules. ”	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

16	A	Reuters 2013-10-10	U.S. watchdog adopts Madoff-inspired reforms for auditors of brokers	<p>“Madoff managed to get away with duping investors for so many years in part thanks to his auditor, David Friebling of Friebling & Horowitz, who operated his audit firm out of a strip mall in New City, New York. Friebling pleaded guilty in 2009 to fraud charges but claimed he did not know that Madoff was running a Ponzi Scheme.”</p> <p>“We have seen significant compliance problems, PCAOB Chairman Jim Doty said on Thursday. It is clear many firms will need to significantly improve their work under any set of standards to meet the SEC’s requirements and more importantly, the public’s expectations.”</p>	Bristande integritet Lagöverträdelser	Oberoendenaspekter Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
16	B	Reuters 2013-10-10	U.S. watchdog adopts Madoff-inspired reforms for auditors of brokers	<p>“In October 2013, Ernst agreed to pay \$99 million to settle an investor class-action suit that claimed the audit firm looked the other way at Lehman’s use of the Repo 105 transactions.”</p>	Omdömeslöshet Intressekonflikt Förväntningsgap	Professionell skepticism Samhällsaffärer Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
17	A	The New York Times 2015-04-15	Ernst & Young in Settlement Over Lehman Brothers	<p>“In October 2013, Ernst agreed to pay \$99 million to settle an investor class-action suit that claimed the audit firm looked the other way at Lehman’s use of the Repo 105 transactions.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

18	A	Reuters 2015-05-28	Ex-Madoff auditor sentenced to home confinement	<p>“The former outside auditor for Bernard Madoff’s firm was sentenced on Thursday to a year of home confinement, avoiding prison after cooperating with U.S authorities investigating Madoff’s multibillion-dollar Ponzi Scheme.”</p> <p>“Prosecutors said Friehling, as outside auditor, never conducted a meaningful review of the firm’s finances but instead rubber-stamped information presented to him by Madoff employees.”</p>	Lagöverträdelser	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
18	B	Reuters 2015-05-28	Ex-Madoff auditor sentenced to home confinement	<p>“I will regret for the rest of my life the role I play in this devastating crime, Friehling said in court.”</p>	Bristande integritet Skönmålning	Oberoendenaspekter Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
18	C	Reuters 2015-05-28	Ex-Madoff auditor sentenced to home confinement	<p>“I will regret for the rest of my life the role I play in this devastating crime, Friehling said in court.”</p>	Omdömeslöshet	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
19	A	The New York Times 2015-05-28	Madoff Accountant Avoids Prison Term	<p>“By his own admission, David G. Friehling was not much of an auditor for Bernard L. Madoff - pretty much rubber-stamping financial statements for the man who masterminded an enormous Ponzi Scheme.”</p>	Förväntningsgap Skönmålning	Samhällsaffärer Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag

19	B	The New York Times 2015-05-28	Madoff Accountant Avoids Prison Term	<p>“Federal Prosecutors, in arguing for a lenient sentence for Mr. Friehling, who also served as a personal accountant for Mr. Madoff and his sons, said he had been unaware of the full extent of Mr Madoff’s long-running scheme. But that was only because Mr. Friehling had abdicated his responsibilities as the firm’s auditor and approved the financial statements Mr. Madoff gave him without asking any questions.”</p>	Bristande oberoende Omdömeslöshet Bristande integritet	Oberoendeaspekter Professionell skepticism Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
20	A	BBC 2015-10-12	Madoff victims bring auditor to trail	<p>“It claimed Ernst & Young should have taken more steps to verify that Madoff’s funds were real.”</p>	Klientberoende	Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag
20	B	BBC 2015-10-12	Madoff victims bring auditor to trail	<p>“In a statement to the BBC, Ernst & Young called the Madoff scheme a sophisticated fraud that went undetected even by government regulators.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

21	A	Tidningen Balans 2016-03-18	Förtroende i stället för oberoende	<p>“Det finns dock en del studier som pekar på att revisorerna har svårt att hantera oberoendet och det finns två huvudsakliga skäl. Det första skälet bygger på att det finns anledning att tro att revisorerna också drivs av egenintresse och detta påverkar hur de ser på sin roll. Det andra skälet är att revisorn riskerar att internalisera ledningens (ofta klientens) perspektiv.”</p>	<p>Bristande oberoende Egenintresse Förväntningsgap Klientanpassning</p>	<p>Oberoendeaspekter Ekonomiska incitament Samhällsaffärer Klientorientering</p>	<p>Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
22	A	The Guardian 2019-02-01	Decline in quality': auditors face scrutiny over string of scandals	<p>“The Big four earned £72m in fees between them from the company in the 10 years before it failed, in a bankruptcy that is expected to cost taxpayers at least £150m in costs like redundancy payments and legal fees.”</p>	<p>Klientarvoden</p>	<p>Ekonomiska incitament</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
22	B	The Guardian 2019-02-01	Decline in quality': auditors face scrutiny over string of scandals	<p>“In 2017 BT said KPMG would replace PwC as its auditor, ending a relationship that had lasted more than three decades.”</p>	<p>Personliga relationer</p>	<p>Klientorientering</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
22	C	The Guardian 2019-02-01	Decline in quality': auditors face scrutiny over string of scandals	<p>“PwC was fined £6.5m by the FRC for its auditing of BHS, which collapsed in 2016.”</p>	<p>Lagöverträdelser</p>	<p>Samhällsaffärer</p>	<p>Revisorns moraliska uppdrag</p>

22	D	The Guardian 2019-02-01	Decline in quality': auditors face scrutiny over string of scandals	<p>“PwC admitted there were serious shortcomings with this audit work and that it is important to learn the necessary lessons. MP Frank Field criticised complacent audit rubber-stamping for the bankruptcy of the retailer, which came at a cost of 11,000 jobs.”</p>	Bristande integritet Skönmålning	Oberoendeaspekter Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
23	A	Tidningen Balans 2019-02-22	Klient eller kund - eller något tredje?	<p>“Utifrån den normativa synen hade de förväntat sig att arbeta med en klient utifrån principer, men fann sig serva en kund utifrån dess behov och efterfrågan.”</p> <p>“En grund för att misstänka revisorer för att ha en kundorientering är faktumet att det är klienten och inte de främsta brukarna av revisorns arbete, som betalar för revisionen.”</p> <p>“Variation kan emellertid vara en indikation på kundorientering, där revisorn ser till bolagets intresse innan man till exempel avger en fortlevnadsvarning.”</p>	Kundnöjdhet	Affärer i samhället	Revisorns ekonomiska uppdrag
23	B	Tidningen Balans 2019-02-22	Klient eller kund - eller något tredje?	<p>“En grund för att misstänka revisorer för att ha en kundorientering är faktumet att det är klienten och inte de främsta brukarna av revisorns arbete, som betalar för revisionen.”</p> <p>“Variation kan emellertid vara en indikation på kundorientering, där revisorn ser till bolagets intresse innan man till exempel avger en fortlevnadsvarning.”</p>	Klientberoende	Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag
23	C	Tidningen Balans 2019-02-22	Klient eller kund - eller något tredje?	<p>“Variation kan emellertid vara en indikation på kundorientering, där revisorn ser till bolagets intresse innan man till exempel avger en fortlevnadsvarning.”</p>	Klientanpassning Intressekonflikt	Klientorientering Samhällsaffärer	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag

24	A	Realtid 2020-07-01	Professor: Kritik mot revisionsjättar pekar på strukturellt problem	<p>“En annan mycket uppmärksammad revisorskritik handlar om när EY missade att upptäcka mångmiljardbedrägerierna i tyska Wirecard.”</p> <p>“Intentionen är att göra jobbet så bra som möjligt för aktieägare och andra intressenter, men det finns en massa svårigheter för revisorerna att vara de granskande ögonen, säger Peter Öhman. Ett sådant är incitament och att revisorerna får dubbla lojaliteter. De är till exempel ofta lojala mot företaget där de gör revision.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
24	B	Realtid 2020-07-01	Professor: Kritik mot revisionsjättar pekar på strukturellt problem	<p>Professor: Kritik mot revisionsjättar pekar på strukturellt problem</p> <p>Professor: Kritik mot revisionsjättar pekar på strukturellt problem</p>	Incitamentsstruktur Intressekonflikt Klientanpassning	Ekonomiska incitament Samhällsaffärer Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag
25	A	Realtid 2020-07-02	"FAR och revisionsbolagen måste ta sitt ansvar"	<p>“Revisorsinspektionens generaldirektör Per Johansson säger nu till Realtid att revisionsbranschen självt borde driva och formulera förslag om hur yrkesetiken kan stärkas och intressekonflikter begränsas.”</p>	Intressekonflikt	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag

25	B	Realtid 2020-07-02	"FAR och revisionsbolagen måste ta sitt ansvar"	<p>“Varumärket revision och vad det står för måste värnas. Ambitionen om etik och föresatser om att arbeta i samhällets intresse måste prägla byråns hela verksamhet, säger Per Johansson.”</p> <p>“- Undantag visar att den moraliska kompass som krävs av revisorer inte har fungerat och där vikten av etik, grundläggande värderingar och kravet på ett livslångt lärande i yrket har ersatts av något annat. Även om exemplen inte är många är de lika fullt allvarliga, säger Per Johansson på Revisorsinspektionen.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
25	C	Realtid 2020-07-02	"FAR och revisionsbolagen måste ta sitt ansvar"	<p>“Among other measures, the government wants to force companies to switch auditors once every decade. It also wants to limit significantly a firm’s ability to sell consulting services to auditing clients.”</p>	Bristande integritet Egenintresse	Oberoendenaspekter Ekonomiska incitament	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag
26	A	Financial Times 2020-11-15	German auditors fight tighter regulation after Wirecard scandal	<p>“Among other measures, the government wants to force companies to switch auditors once every decade. It also wants to limit significantly a firm’s ability to sell consulting services to auditing clients.”</p>	Bristande oberoende Rådgivningsintäkter	Oberoendenaspekter Affärer i samhället	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag

26	B	Financial Times 2020-11-15	German auditors fight tighter regulation after Wirecard scandal	<p>“It is hard to understand why [Wirecard’s auditor] did not succeed in uncovering [the accounting manipulations], Germany’s finance minister Olaf Scholz told parliament in September.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
27	A	Bloomberg 2021-05-10	Gary Gensler Has an Auditing Problem	<p>“The primacy of the committee in theory addresses the potential conflict in the arrangement: the fact that the external audit firm has an economic incentive to retain what is often a highly lucrative contract.”</p> <p>“Unfortunately, management can and does still influence the selection of audit firms and the individual partners who work on the numbers - even if audit committees have final sign-off.”</p> <p>“The U.K.’s 2019 anti-trust probe of the accounting profession warned that management played a significant role in the audit tender process. Chemistry with the executives was even used as a selection criteria.”</p>	Klientarvoden Klientberoende	Ekonomiska incitament Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag
27	B	Bloomberg 2021-05-10	Gary Gensler Has an Auditing Problem	<p>“The U.K.’s 2019 anti-trust probe of the accounting profession warned that management played a significant role in the audit tender process. Chemistry with the executives was even used as a selection criteria.”</p>	Bristande oberoende	Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag
27	C	Bloomberg 2021-05-10	Gary Gensler Has an Auditing Problem	<p>“The U.K.’s 2019 anti-trust probe of the accounting profession warned that management played a significant role in the audit tender process. Chemistry with the executives was even used as a selection criteria.”</p>	Personliga relationer	Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag

27	D	Bloomberg 2021-05-10	Gary Gensler Has an Auditing Problem	<p>“The economics and personal dynamics put a lot of pressure on individual partners to keep management happy. In the background, the risk of being booted off a well-paid account, or losing it for the firm and getting sidelined, loom large.”</p>	<p>Intressekonflikt Kundnöjdhet Incitamentsstruktur Egenintresse</p>	<p>Samhällsaffärer Affärer i samhället Ekonomiska incitament Ekonomiska incitament</p>	<p>Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
28	A	Tidningen Balans 2021-05-11	Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet	<p>“När SKI presenterar årets undersökning över förtroende och kundnöjdheten i revisions- och rådgivningsbranschen 2021 ligger branschen på ett fortsatt högt index på 70,9, vilket också är starkt jämfört med andra branscher.”</p> <p>“Det kräver en stark företagskultur där vi alla samlas kring en gemensam målbild - att hjälpa våra kunder att utvecklas - och ett högt engagemang från var och en, skriver BDO:s VD Malin Nilsson i ett mejl till Balans.”</p>	<p>Kundnöjdhet</p>	<p>Affärer i samhället</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
28	B	Tidningen Balans 2021-05-11	Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet	<p>“Det kräver en stark företagskultur där vi alla samlas kring en gemensam målbild - att hjälpa våra kunder att utvecklas - och ett högt engagemang från var och en, skriver BDO:s VD Malin Nilsson i ett mejl till Balans.”</p> <p>“Malin Nilsson från BDO menar att det kunden efterfrågar är oftast enkelhet och proaktivitet i kundkontakten.”</p>	<p>Intressekonflikt Affärsutveckling</p>	<p>Samhällsaffärer Affärer i samhället</p>	<p>Revisorns moraliska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
28	C	Tidningen Balans 2021-05-11	Revisionsbranschen tappar i kundnöjdhet	<p>“Malin Nilsson från BDO menar att det kunden efterfrågar är oftast enkelhet och proaktivitet i kundkontakten.”</p>	<p>Klientanpassning Personliga relationer</p>	<p>Klientorientering Klientorientering</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag</p>

29	A	Financial Times 2021-05-27	Deutsche Bank may ditch EY as its auditor after Wirecard scandal	<p>“Deutsche Bank may drop EY as its auditor after the Wirecard scandal left the Big Four firm under investigation and battling to restore its reputation.”</p> <p>“After the implosion of Wirecard, which received a decade of unqualified audits from EY, the accountancy firm has lost several high-profile clients including Deutsche Telekom, Deutsche Bank’s asset manager arm DWS, as well as Frankfurt-based lenders Commerzbank and KfW.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag
29	B	Financial Times 2021-05-27	Deutsche Bank may ditch EY as its auditor after Wirecard scandal	<p>“EY billed 580,000 hours to Deutsche during its 2020 audit of the bank.”</p> <p>“EY’s work as Wirecard’s auditor has come under scrutiny from a German parliamentary committee inquiry into fraud. A special investigator commissioned by the committee found in two reports that EY’s audits suffered from serious shortcomings.”</p>	Skönmålning	Professionell skepticism	Revisorns moraliska uppdrag
29	C	Financial Times 2021-05-27	Deutsche Bank may ditch EY as its auditor after Wirecard scandal		Klientarvoden	Ekonomiska incitament	Revisorns ekonomiska uppdrag
29	D	Financial Times 2021-05-27	Deutsche Bank may ditch EY as its auditor after Wirecard scandal		Lagöverträdelser Bristande integritet	Samhällsaffärer Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag

30	A	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“In particular, the then lead audit partner Peter Meehan repeatedly accepted hospitality from and offered hospitality to Carillion and its senior management, failed to respect the proper boundaries of the auditor/client relationship, [and] offered assistance to the executive management in getting figures past the audit committee.”</p> <p>“Aside from the scandals, KPMG has reported booming trade in recent months, led by a surge in fees from advising on company mergers and acquisitions. The average distribution to UK partners increased by 20% from £572,000 in 2020 to £688,000 for 2021.”</p> <p>“KPMG is being sued for £1.3bn by government officials liquidating the collapsed contractor Carillion, in an unprecedented legal action against one of the big four auditors.”</p>	<p>Personliga relationer Bristande oberoende Skönmålning</p>	<p>Klientorientering Oberoendeaspekter Professionell skepticism</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag</p>
30	B	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“KPMG is being sued for £1.3bn by government officials liquidating the collapsed contractor Carillion, in an unprecedented legal action against one of the big four auditors.”</p>	<p>Rådgivningsintäkter Incitamentsstruktur</p>	<p>Affärer i samhället Ekonomiska incitament</p>	<p>Revisorns ekonomiska uppdrag Revisorns ekonomiska uppdrag</p>
30	C	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“KPMG is being sued for £1.3bn by government officials liquidating the collapsed contractor Carillion, in an unprecedented legal action against one of the big four auditors.”</p>	<p>Lagöverträdelser</p>	<p>Samhällsaffärer</p>	<p>Revisorns moraliska uppdrag</p>

30	D	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“The £1.3bn high court claim for audit negligence includes dividends worth £210m Carillion paid out that would not have been justifiable had auditors flagged the true extent of its financial peril, plus trading losses of nearly £1.1bn incurred as the group wrongly continued to trade when it should have been declared insolvent, according to particulars of claim - the details of the case - filed by the official receiver’s lawyers.”</p>	Omdömeslöshet Bristande integritet	Professionell skepticism Oberoendeaspekter	Revisorns moraliska uppdrag Revisorns moraliska uppdrag
30	E	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“Meehan is also accused of backdating an audit opinion on a Carillion construction subsidiary.”</p> <p>“A spokesperson for the receiver said: Following extensive investigations looking into the causes of Carillion’s liquidation, the official receiver has submitted a claim to the high court concerning KPMG’s role as auditor for the company’s accounts.”</p>	Klientanpassning	Klientorientering	Revisorns ekonomiska uppdrag
30	F	The Guardian 2022-02-03	KPMG being sued for £1.3bn over Carillion audit	<p>“Meehan is also accused of backdating an audit opinion on a Carillion construction subsidiary.”</p> <p>“A spokesperson for the receiver said: Following extensive investigations looking into the causes of Carillion’s liquidation, the official receiver has submitted a claim to the high court concerning KPMG’s role as auditor for the company’s accounts.”</p>	Förväntningsgap	Samhällsaffärer	Revisorns moraliska uppdrag