



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

**Magisteruppsats
Januari 2005**



**Revisorns roll och uppgift i en föränderlig
social kontext**

Författare

Jonas Ekberg
Jesper Lundström
Jenny Thörning

Handledare

Ek. Dr. Gunnar Wahlström

”Ingen har kunnat undgå uppmärksamheten kring de så kallade redovisningsskandalerna. Förtroendet för näringslivet har fått sig en törn och debatten har varit intensiv. Revisorsrollen och frågor om oberoende hör till de områden som varit i fokus. Det spelar ingen roll att skandalerna i många fall inträffat långt från Sverige. Kapitalmarknaden är global och behovet av harmonisering gör att förändringar av regelsystem till följd av fallissemanng sprids snabbt. På ett antal områden står vi därför inför förändrade spelregler.”

FAR:s generalsekreterare Dan Brännström i
Svenska Dagbladet 041124

Författarnas tack

Författarna vill passa på att tacka samtliga personer som hjälpt till eller på annat sätt underlättat för genomförandet av denna uppsats. I synnerhet vill vi tacka Kristina Andersson, Olof Andersson, Irene Canerholm, Peter Eriksson, Mats Göransson, Bert Sandström, Börje Johansson, Hans Ortman samt Görel Ingstorp, som i en hektisk arbetsperiod tagit sig tid att ställa upp på intervjuer.

Vidare vill vi tacka vår handledare Ek. Dr. Gunnar Wahlström för konstruktiv kritik och värdefull hjälp.

Trots hjälp och goda råd, bär vi naturligtvis själva ansvaret för innehållet och för eventuella fel och brister.

Lund, januari 2005

Jonas Ekberg

Jesper Lundström

Jenny Thörning



Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Revisorns roll och uppgift i en föränderlig social kontext
- Seminariedatum:** 2005-01-17
- Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng, inriktning redovisning.
- Författare:** Jonas Ekberg, Jesper Lundström & Jenny Thörning
- Handledare:** Ek. Dr. Gunnar Wahlström
- Nyckelord:** Revisor, profession, social ordning, oberoende, förtroende
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att belysa hur revisorns roll och uppgift kan påverkas av förändringar i den sociala kontexten, och vad detta kan få för konsekvenser för revisorsbranschen.
- Metod:** Uppsatsen utgår från en fenomenologisk vetenskapsansats, då det är ett fenomen som studeras. Syftet med studien är att bidra med kunskap som inte var känd förut, och därav har ett kvalitativt metodperspektiv valts. Undersökningsansatsen är huvudsakligen induktiv, men även abduktiva inslag förekommer i studien.
- Referensram:** Referensramen omfattar en genomgång av relevant litteratur för problemområdet. Teorier om social ordning, oberoende och förtroende studeras.
- Empiri:** Det empiriska materialet utgörs av en fallstudie baserad på nio personliga intervjuer med revisorer.
- Slutsatser:** Studien har resulterat i ett praktiskt och ett teoretiskt bidrag. Det praktiska bidraget består av att fem teorier formuleras, som sedan ska kunna testas genom hypotesprövning. Hypotesprövning faller emellertid utanför ramarna för denna uppsats. Det teoretiska bidraget utgörs av en modell som visar hur revisorns roll och uppgift påverkas av och interagerar med den sociala ordningen och revisorns trovärdighet. Denna interaktion och utveckling sker i ett sammanhang som utgör revisorns sociala kontext.

Summary

Title:	The role and task of the Certified Public Accountant in a changing social context.
Seminar date:	January 17, 2005
Course:	Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15ECTS), major accounting.
Authors:	Jonas Ekberg, Jesper Lundström & Jenny Thörning
Advisor:	Ph.D. Gunnar Wahlström
Keywords:	Certified Public Accountant, profession, social order, independence, trust
Purpose:	The purpose of this thesis is to clarify in what way the role and task of the Certified Public Accountant can be affected by changes in the social context, and what consequences it might bring for the accounting profession.
Methodology:	To accomplish our purpose we have used a qualitative methodological perspective, and a phenomenological scientific approach. The research method can be described as an inductive reasoning process with some abductive features.
Frame of reference:	The frame of reference covers a review of relevant literature. Theories of social order, independence and trust are studied.
Empirical foundation:	The empirical foundation is composed of a case study, based upon nine personal interviews with Certified Public Accountants.
Conclusions:	The result of the study consists of a practical and a theoretical contribution. The practical contribution consists of five different theories that in a future study could be tested as hypotheses. The theoretical contribution consists of a model illustrating how the role and task of the Certified Public Accountant is affected by, and interacting with, the social order and reliability of the Certified Public Accountant. This interaction and development forms the social context of the Certified Public Accountant.

Innehållsförteckning

1.	INLEDNING	7
1.1	PROBLEMDISKUSSION	7
1.1.1	<i>Skandaler</i>	7
1.1.2	<i>Ändrat regelsystem</i>	8
1.2	PROBLEMBESTÄMNING	9
1.3	SYFTE	10
1.4	AVGRÄNSNINGAR	10
1.5	DEFINITION AV CENTRALA BEGREPP	10
1.6	MÅLGRUPP.....	10
1.7	UPPSATSENS FORTSATTI DISPOSITION	11
2.	METOD	12
2.1	EPISTEMOLOGI.....	12
2.1.1	<i>Vetenskapsteoretisk ansats</i>	12
2.1.2	<i>Undersökningsansats</i>	14
2.2	EMPIRISK METOD	15
2.2.1	<i>Datainsamling</i>	15
2.2.3	<i>Studiens tillförlitlighet</i>	17
3.	REFERENSRAM	19
3.1	REVISIONENS FRAMVÄXT.....	19
3.2	SOCIAL ORDNING	21
3.2.1	<i>En statligt orienterad modell</i>	22
3.2.2	<i>En marknadsorienterad modell</i>	23
3.2.3	<i>En föreningsorienterad modell</i>	23
3.2.4	<i>Fyra strategier för reglering</i>	26
3.3	OBEROENDE.....	27
3.3.1	<i>Krav på oberoende</i>	27
3.3.2	<i>Trovärdighet framför oberoende</i>	28
3.4	FÖRTROENDE	29
3.4.1	<i>Socialt kapital</i>	30
3.4.2	<i>Förtroende och revision</i>	30
3.5	REFLEKTION ÖVER REFERENSRAMEN.....	31
3.5.1	<i>Den statligt orienterade modellen</i>	31
3.5.2	<i>Den marknadsorienterade modellen</i>	32
3.5.3	<i>Den professionsorienterade modellen</i>	32
4.	EMPIRI	35
4.1	HÄNDELSER I OMVÄRLDEN	35
4.1.1	<i>Skandaler</i>	35
4.1.2	<i>Harmonisering</i>	36
4.2	OBEROENDE OCH FÖRTROENDE	36
4.2.1	<i>Oberoende och jäv</i>	36
4.2.2	<i>Förtroende</i>	38
4.3	SPELREGLERNA INOM REVISIONSBRANSCHEN	40
4.3.1	<i>Kombiuppdrag</i>	40
4.3.2	<i>Revisionsplikten</i>	42
4.3.3	<i>Normbildning</i>	44
4.4	REVISORNS ROLL OCH UPPGIFT	47
4.4.1	<i>Granskare eller rådgivare</i>	47
5.	SLUTDISKUSSION	49
5.1	INLEDNING.....	49
5.2	STUDIENS PRAKTISKA BIDRAG	49
5.3	STUDIENS TEORETISKA BIDRAG	53
5.3.1	<i>Kopplingen mellan social ordning och revisorns roll och uppgift</i>	53

5.3.2	<i>Kopplingen mellan social ordning och trovärdighet</i>	54
5.3.3	<i>Kopplingen mellan trovärdighet och revisorns roll och uppgift</i>	55
5.4	AVSLUTNING.....	55
5.4.1	<i>Reflektioner</i>	55
5.4.2	<i>Kritik</i>	56
5.4.3	<i>Förslag till vidare forskning</i>	56
KÄLLFÖRTECKNING		57

1. Inledning

I detta inledande kapitel presenteras det problem som ska studeras, samt det sammanhang där problemet växt fram. Syftet med studien presenteras, och avgränsningar, definition av centrala begrepp samt studiens målgrupp klargörs. Avslutningsvis redogörs för studiens fortsatta disposition.

1.1 Problemdiskussion

”Det finns mycket forskning kring normer och ramverk för redovisning och revision. Däremot saknas kunskap om revisorns uppgift och roll mot bakgrund av vidgade krav, inte minst i ljuset av aktuella redovisningsskandaler.”¹

Ovanstående citat illustrerar ett aktuellt problem inom redovisnings- och revisionsområdet. Mellan stat, näringsliv och organisationer har det sedan lång tid tillbaka diskuterats om vem revisorn är till för, vilken roll revisorn bör ha gentemot sina klienter, och vilken typ av uppgifter som skall ingå i denna roll. I dagsläget kan denna diskussion anses vara mer aktuell än någonsin, då redovisnings- och revisionsbranschen står inför en rad förändringar och utmaningar. Både enskilda individer och organisationer påverkas och formas av sin omgivning, och det är en individs samspel med omgivningen som skapar dess sociala kontext.² Förändringar i omgivningen får således inverkan på individers och organisationers tillvaro. För redovisnings- och revisionsbranschen förändras den sociala kontexten till följd av en alltmer globaliserad marknad. Inom EU pågår en harmoniseringsprocess som syftar till att skapa gemensamma regler och regelverk för medlemsländerna, vilket leder till att nya regler införs för svenska företag och deras revisorer. Samtidigt ökar kraven på hårdare reglering efter ett flertal redovisningsskandaler som skakat den globala marknaden och som ytterligare aktualiserat frågan om de befintliga regelverk som reglerar revisorns verksamhet är tillräckliga.

1.1.1 Skandaler

Debatten om revisorns roll och uppgift har intensifierats till följd av avslöjanden av ett antal redovisningsskandaler inom stora multinationella företag de senaste åren. De två redovisningsskandaler som onekligen fått störst inverkan i debatten på senare tid är skandalerna inom de amerikanska bolagen Enron och Worldcom.³ Hösten 2001 kollapsade Enron efter att det uppdagats att företaget manipulerat redovisningen rörande miljardbelopp genom att blåsa upp balansräkningen och resultatet. Revisionsbyrån Arthur Andersen & Co, som reviderade Enron, anklagades för att inte ha varit oberoende gentemot Enrons företagsledning.⁴ Några månader efter Enrons fall uppdagades ännu en skandal, den här gången i företaget Worldcom, där ledningen manipulerat redovisningen genom att redovisa stora kostnadsposter som kapitalinvesteringar. Detta gjordes med revisorns godkännande, då denne inte ansåg

¹ Häckner et al. (2004) *Den nya tidens revisor och redovisare ...*

² Streeck & Schmitter (1985) *Community, market, state...*

³ Arnold & de Lange (2004) *Enron: an examination of agency problems.*

⁴ Cullinan (2004) *Enron as a symptom of audit process breakdown ...*

transaktionerna vara felaktiga. Detta resulterade i ett ifrågasättande av förtroendet för hela revisorsprofessionen. Även Worldcom hade anlitat revisionsbyrån Arthur Andersen & Co, som senare gick i konkurs till följd av skandalerna. Enrons och Worldcoms kollaps ledde till att tusentals arbetstillfällen gick förlorade och aktieägare, kreditgivare med flera intressenter förlorade miljardbelopp. Dessa skandaler har sedan följts av flera, såväl i USA som i Europa, och revisorsprofessionens trovärdighet har ytterligare hamnat i fokus.⁵

1.1.2 Ändrat regelsystem

Till följd av skandalerna har revisionsbranschen som helhet kommit att ifrågasättas.⁶ Revisorerna har fått ta en stor del av ansvaret i skandalerna och framförallt frågan om revisorers oberoende har lyfts fram för en genomgående granskning. En revisors oberoende anses vara en av de mest grundläggande förutsättningarna för att revisionen skall anses vara pålitlig.⁷ Oberoende är därmed en förutsättning för att revisorn ska få förtroende från klienter och från allmänheten. Skandalerna har lett till krav på ökad reglering inom revisionsområdet, och myndigheterna i såväl USA som i EU har börjat se över och ändra lagregler och rekommendationer för att i framtiden undvika att utbrett fusk passerar revisionen omärkt.

Samtidigt som krav på ökad reglering har uppstått i redovisningsskandalernas kölvatten införs nya redovisningsregler till följd av harmoniseringsprocessen i Europa. Detta ställer nya och högre krav på de svenska företagens kompetens inom redovisning. Det kan antas att många företag, och framförallt mindre företag, kommer att få ett ökat behov av rådgivning för att kunna upprätta redovisningen på ett korrekt sätt. Den som torde besitta den största kunskapen och expertisen på detta område är revisorn, och det naturliga vore att företagen vänder sig till sina revisorer vid redovisningsfrågor, då denne sedan tidigare besitter en stor kunskap om det aktuella företaget. Här kan det emellertid uppstå problem, då revisorns möjligheter att ge rådgivning till en revisionsklient är begränsade. Det föreligger ett självgranskningshot då revisorn ger råd i frågor som sedan kan komma att revideras av honom själv, och till följd av denna problematik finns det regler som förbjuder revisorn att ge sådan rådgivning till sina revisionsklienter. En revisionsbyrå får enligt nuvarande regelsystem utföra kombinerade rådgivnings- och revisionsuppdrag i icke noterade bolag, så kallade *kombiuppdrag*. Detta förutsätter emellertid att den person som är involverad i revisionsprocessen inte är involverad i upprättandet av klientens bokföring eller har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget.⁸ I Revisionslagen (1999:1079) anges att revisorn inte får vara verksam inom samma rörelse som den som biträder klienten vid grundbokföringen. Om dessa punkter inte tillgodoses anses det föreligga en risk att revisorn är jävig, och således är revisorn inte berättigad att genomföra revision.⁹

Samtidigt som svenska företag till följd av ändrade redovisningsregler kan få ett större behov av rådgivning kan reglerna för revisorers rådgivning till revisionsklienter komma att skärpas. Den svenska regeringen har gett förslag på att skärpa reglerna om kombiuppdrag i den svenska lagstiftningen, vilket skulle kunna få långtgående effekter för revisionsbranschen.

⁵ Cullinan (2004) *Enron as a symptom of audit process breakdown ...*

⁶ Wyatt (2004) *Accounting Professionalism – They Just Don't Get It!*

⁷ Föreningen Auktoriserade Revisorer (1993) *Revisorn - en antologi ...*

⁸ Revisorslagen (2001:883), 21 §

⁹ Revisionslagen (1999:1079), 17 §

Ett förslag om förbud mot kombiuppdrag

Med anledning av de ökade kraven på reglering från bland andra EU har den svenska regeringen tagit upp frågan om att existerande regler på redovisnings- och revisionsområdet i Sverige behöver skärpas. Justitiedepartementet lade i juni 2003 fram promemorian *Några frågor om revision*, där en rad kompletteringar och ändringar av svensk lagtext gällande revision föreslås. Ett av förslagen gäller en skärpning av jävsreglerna i Aktiebolagslagen. Den föreslagna förändringen skulle innebära ett absolut förbud mot kombiuppdrag för revisionsbyråer:

*"Den som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder ett aktiebolag vid bokföringen skall inte kunna vara revisor i bolaget. Motsvarande byråjäv skall gälla vid revision enligt revisionslagen (1999:1079)."*¹⁰

Skillnaden mot nuvarande lydelse i Revisionslagen är att revisorn enligt förslaget inte får vara verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder klienten vid *någon typ av bokföring*, i motsats till *grundbokföringen* enligt nuvarande lydelse i Revisionslagen. Syftet med förslaget är att säkerställa revisorns oberoende vid revisionen. Enligt argumentationen i promemorian ger revisorns direkta eller indirekta inblandning i det reviderade bolagets redovisning upphov till hot mot revisorns oberoende. Hotet gäller två typer av oberoende. Det ena är det "faktiska oberoendet", vilket avser risken för att revisorn inte utför sin granskning på ett opartiskt sätt. Det andra är det "synbara oberoendet", det vill säga risken att omvärlden inte har tilltro till revisorn, eftersom revisorn inte framstår som opartisk. Enligt promemorian torde kombiuppdrag ofta ge upphov till sådana hot. Det ses som särskilt problematiskt då en person på revisionsbyrån deltar vid upprättandet av revisionsklientens årsbokslut och årsredovisning, då det medför ställningstaganden beträffande exempelvis värderingar, aktiveringar och reserveringar.

Förslaget har dock kritiserats från olika håll för att fokusera på fel saker, samt för att missgynna de mindre företagen. En offentlig debatt har uppstått kring ämnet och ur denna diskussion har ett motförslag uppstått om att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag ifall ett förbud mot kombiuppdrag införs. Detta skulle enligt en del parter underlätta för de mindre bolagens verksamhet.¹¹ Ett beslut om huruvida förslaget om förbud mot kombiuppdrag skall genomföras eller ej, väntas i början av år 2005.¹²

Förslaget om ett förbud mot kombiuppdrag, samt diskussionen om ett avskaffande av revisionsplikten för små aktiebolag, är exempel på hur revisorernas verksamhet kan komma att påverkas inom en snar framtid som en följd av ändrade förutsättningar i dess sociala kontext. Diskussionen kastar nytt ljus på revisorsrollen och aktualiserar frågan om revisorns uppgift och roll.

1.2 Problembestämmning

Det inledande citatet i kapitlet ger uttryck för att det saknas kunskap om revisorns roll och uppgift mot bakgrund av vidgade krav. I dagsläget förs en diskussion om förändringar på redovisnings- och revisionsområdet, och åsikterna är många och olika om vad förändringarna kan få för konsekvenser för revisorsbranschen. En helhetsbild av situationen verkar saknas, vilket har fått oss att ytterligare intressera oss för ämnet. I föreliggande uppsats ämnar vi belysa hur

¹⁰ Justitiedepartementet (2003) [Promemoria] *Några frågor om revision*, s 56

¹¹ Justitiedepartementet (2003) *Sammanställning av remissyttranden över promemorian ...*

¹² Justitiedepartementet, Jacob Aspegren 2004-12-13.

revisorns roll och uppgift påverkas av förändringar i den sociala kontexten och vad detta kan få för konsekvenser för revisorsyrket.

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att belysa hur revisorns roll och uppgift kan påverkas av förändringar i den sociala kontexten, och vad detta kan få för konsekvenser för revisorsprofessionen.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa oss till att studera revisorns roll och uppgift ur revisorernas perspektiv. Ett alternativ hade varit att även studera problemet ur andra intressenters perspektiv, men vi har valt att ej göra så, då vi anser att kvaliteten blir högre genom att fördjupa oss i ett perspektiv. Vidare utgår föreliggande studie från revisorns roll och uppgift i framförallt mindre företag. Vi anser att det föreligger en markant skillnad i regelverk och revisorns arbetsuppgifter mellan börsnoterade och icke-börsnoterade företag, och vi har därför valt att avgränsa oss till att studera revisorns roll och uppgift i icke-börsnoterade företag. Detta har även sin grund i att merparten av de svenska aktiebolagen utgörs av små bolag.

1.5 Definition av centrala begrepp

I föreliggande uppsats används en del begrepp som är av särskild betydelse. För att underlätta för läsaren presenteras därför en definition av de centrala begreppen.

När vi i texten nämner *revisorer* syftar vi på kvalificerade revisorer. Med kvalificerad revisor avser vi Revisorslagens definition, som omfattar godkända och auktoriserade revisorer.

Med *revision* syftar vi på den samlade benämningen på externrevision och förvaltningsrevision. Denna definition omfattar inte internrevision.

I uppsatsen nämns begreppen *små* och *mindre bolag* ett flertal gånger. Det finns ingen allmänt vedertagen gräns för vad som definieras som små respektive stora aktiebolag. En vanlig definition på mindre aktiebolag är emellertid 10/24-bolag, med vilket menas aktiebolag som har högst 10 anställda och högst 24 miljoner kronor i balansomslutning. I föreliggande uppsats tas ingen ställning till definitionsproblematiken, då det inte skulle tillföra studien något.

1.6 Målgrupp

Föreliggande uppsats är främst avsedd för läsare med kunskap om, och intresse för redovisning och revision. Detta intresse kan vara av både praktisk och teoretisk natur. Vi anser att det kan vara av stort intresse för praktiserande revisorer att ta del av vår studie, då denna kan generera nya perspektiv och en fördjupad insikt i den egna yrkesrollen. Vi hoppas även att såväl lärare som studenter inom företagsekonomi ska finna innehållet i studien intressant och tilltalande.

1.7 Uppsatsens fortsatta disposition

Uppsatsen är indelad i kapitel enligt följande:

I kapitel två redogörs för vald metod och kunskapssyn i studien, samt vårt tillvägagångssätt vid insamlandet av primärt och sekundärt material. För- och nackdelar med den valda metoden diskuteras.

I kapitel tre studeras relevant litteratur inom ramen för studiens problemområde. Litteraturen knyts samman och analyseras för att skapa en helhetsbild över problemområdet.

I kapitel fyra kompletteras våra fynd i litteraturgenomgången med empirisk information, som inhämtats genom personliga intervjuer med revisorer.

I kapitel fem slutligen, analyseras den information som inhämtats från såväl litteratur som empiri, och sammanställs i ett praktiskt och ett teoretiskt bidrag. Avslutningsvis diskuterar vi våra forskningsbidrag, samt ger förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

För att läsaren ska kunna utvärdera materialet i studien, och ta ställning till om en korrekt vetenskaplig metod har använts, presenteras i föreliggande kapitel författarnas tillvägagångssätt. Kapitlet inleds med en beskrivning av uppsatsens vetenskapliga förhållningssätt. Därefter redogörs för den använda undersökningsansatsen för att sedan avslutas med en genomgång av studiens empiriska metod.

2.1 Epistemologi

”Att säga om det som är att det inte är, eller om det som inte är att det är, är falskt, medan att säga om det som är att det är, och om det som inte är att det inte är, är sant.”¹³

Forskningens syfte anses vara att skapa objektiv, sann kunskap genom att följa en vetenskaplig metod.¹⁴ Vad som är ”sant” är däremot inte alltid lätt att avgöra, och vid forskning väcks frågan om den vetenskapliga kunskapens giltighet, det vill säga om det som observeras överensstämmer med verkligheten. Epistemologin, även benämnt kunskapsläran, behandlar frågor om kunskapens natur och möjlighet, ursprung och giltighet, och innehåller flera vetenskapsteoretiska inriktningar.¹⁵

2.1.1 Vetenskapsteoretisk ansats

Studiens ansats har en *fenomenologisk* inriktning, då målet med uppsatsen är att beskriva ett fenomen så som det visar sig. Fenomenologin kan beskrivas som läran om det som visar sig för medvetandet. Det fenomen som studien avser att behandla är revisorns roll och uppgift mot bakgrund av en föränderlig social kontext. Den fenomenologiska ansatsen menar att forskaren inte kan fånga en beskrivning av det verkliga fenomenet utan bara människans upplevelse av fenomenet.¹⁶ Sanning enligt fenomenologin formuleras som

”[...] den fullständiga överensstämmelsen mellan det avsedda och det givna”¹⁷

Sanningen är därmed aldrig slutgiltig, utan kan när som helst komma att revideras om en grundligare betraktelse genomförs. Detta skiljer sig mot naturvetenskapliga filosofier som utgår från att en absolut sanning existerar.

Enligt fenomenologin ska tolkningar av upplevelserna undvikas, istället är målet att presentera livsvärlden sådan den visar sig utan omtolkningar. Därmed blir det viktigt att de egna förförståelsen om fenomenet inte framhävs.¹⁸ I studien försöker vi därför ha ett distanserade och reflekterande förhållningssätt till fenomenet.

¹³ Aristoteles 384-322 f. Kr.

¹⁴ Alvesson & Skoldberg (1994) *Tolkning och reflektion ...*

¹⁵ Saunders et al. (2003) *Research Methods for Business Students*.

¹⁶ Husserl (2004) *Idéer till en ren fenomenologi och fenomenologisk filosofi*.

¹⁷ Ibid

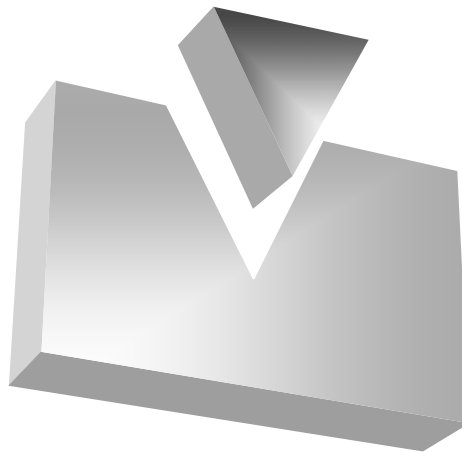
¹⁸ Ibid

Den vetenskapsteoretiska inriktningen är utgångspunkt för *kvantitativt* respektive *kvalitativt* metodperspektiv.¹⁹ Föreliggande studie har ett kvalitativt perspektiv då avsikten är att undersöka beskaftenheten hos ett fenomen, snarare än att beskriva företeelser i en total population genom hypotesprövning. Resultatet av studien blir därmed enbart språkligt, och ej grundat på kvantitativa beräkningar. En svaghet som ofta anförs med kvalitativa fallstudier är att möjligheterna till generaliserbarhet utöver den empiriska basen ifrågasätts. Detta beror emellertid på vad som avses med generaliserbarhet. Det kan ifrågasättas att resultatet av en empirisk undersökning med ett begränsat urval ska vara representativt för en större population, åtminstone i fråga om statistiskt säkerställande.²⁰

*"Endast en statistisk studie som kan uttala sig om sannolikheten för att de konstaterade sambanden ej uppkommit av en slump är då berättigad till en generalisering – med angiven sannolikhet."*²¹

I studier som är inriktade mot *"successiva utvidgningar av teorins empiriska tillämpningsområde inom en viss möjlig domän"*, är däremot kvalitativa fallstudier tillämpbara, och även önskvärda för generalisering.²² Föreliggande studie har delvis som syfte att utöka tillämpningsområdet av befintlig teori, vilket utgör ett skäl till valet av ett kvalitativt metodperspektiv. Huvudsyftet med studien är däremot att generera nya teorier på ett område där tillräcklig kunskap saknas. Därför utgår vi huvudsakligen från antagandet att samband som i empirin får starkt stöd är allmänt giltiga. I föreliggande studie är vi emellertid mer intresserade av att täcka in ämnet än att dra slutsatser som är generellt giltiga. Vår ambition är att presentera materialet på ett sådant sätt att läsaren själv kan avgöra generaliserbarheten.

Skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ metod kan också formuleras som att den kvantitativa metoden syftar till att göra ett urval som är en modell av populationen, medan den kvalitativa metoden syftar till att göra ett urval som innehåller så många olika slags variabler som möjligt.²³ Det kvalitativa perspektivet passar studiens syfte då det tar hänsyn till helheten på ett sätt som en kvantitativ studie inte möjliggör. Karakteristiskt för ett kvalitativt perspektiv är att forskaren inte i förväg vet exakt vilka resultat som är tänkbara.²⁴ Syftet med studien är därmed att bidra med kunskap som inte var känd förut. Studien kan därmed beskrivas i nedanstående modell som illustrerar vårt bidrag till befintlig kunskap inom området.



Figur 1: Studiens bidrag

¹⁹ Saunders et al (2003) *Research Methods for Business Students*.

²⁰ Alvesson & Skoldberg (1994) *Tolkning och reflektion ...*

²¹ Ibid, s. 39 f

²² Ibid, s. 40

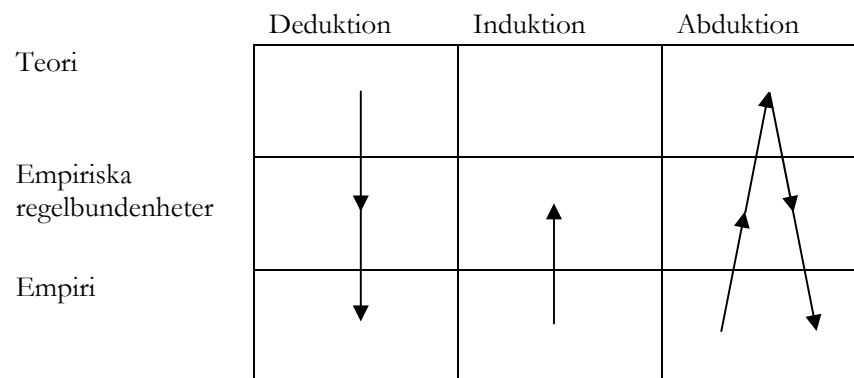
²³ Eneroth (1987) *Hur man mäter vackert*.

²⁴ Saunders et al (2003) *Research Methods for Business Students*.

Uppsatsen har en klar sociologisk inriktning då vi studerar revisorns funktion som frambringare av en viss social ordning i organisationer och samhälle. Vanligare inriktningar på studier av redovisning studerar redovisningens värder relevans för beslutsfattande på kapitalmarknaden. Genom att studera ett område som det verkar saknas tillräcklig forskning inom, hoppas vi att vi har adresserat ett intressant och relevant problem.

2.1.2 Undersökningsansats

Metodlitteraturen anger tre angreppssätt för att närma sig den empiriska verkligheten, *deduktion*, *induktion* samt *abduktion*. I en abduktiv ansats, även kallad ”den gyllene medelvägen”, varvas teori och empiri växelvis. Föreliggande uppsats är i huvudsak induktiv, men har även abduktiva inslag.



Figur 2: Deduktion, induktion och abduktion
(Källa: Alvesson & Skoldberg, 1994, s. 45).

En deduktiv ansats innebär att forskaren utgår från existerande teorier, vilka utgör en grund för problemformuleringen som därefter testas genom empiriska studier²⁵. Detta förutsätter en precis problemformulering och stor vetskap om vad som är av intresse att studera och hämta information från. Ansatsen förknippas ofta med kvantitativa undersökningar genom enkätundersökningar, och det finns en klar åtskillnad mellan undersökaren och det som undersöks. Syftet med föreliggande studie omöjliggör en precis problemformulering, då det i förväg inte går att avgöra vad som är relevant att titta närmare på. Det anges också att ett fenomen inte kan täckas in av en klassisk deduktiv forskningsansats.²⁶ Härmed kan vår studie inte ses som deduktiv.

En induktiv ansats innebär att forskaren utgår från empiriska studier för att sedan utveckla och applicera teorier som kan förklara det som studerats i empirin. När en verklighet som det saknas större kunskaper om studeras, görs det utan några fastställda hypoteser och med en relativt svag och oklar problemställning. Syftet är här inte att stärka eller förkasta hypoteser utan att utveckla teorier och skaffa sig en förståelse om den verklighet som studeras. Ansatsen förknippas vanligen med kvalitativa studier. Föreliggande studie har huvudsakligen en induktiv ansats då det saknas en klar teoretisk utgångspunkt, vilket medför att vi utgår från empirin för att utveckla nya teorier. Vårt syfte är snarare att generera nya teorier än att verifiera existerande teorier.

²⁵ Saunders et al (2003) *Research Methods for Business Students*.

²⁶ Jmf Strauss & Corbin (1990) *Basics of qualitative research ...*

I praktiken kan de båda ansatserna inte skiljas så skarpt åt, och de utesluter inte varandra. Då båda ansatserna fortlöper parallellt under forskningsprocessen och vävs in i varandra talas det om en abduktiv ansats.²⁷ Föreliggande studie har inslag av den abduktiva ansatsen, då information inhämtas från teorin som används för att förklara det som observeras i empirin.

2.2 Empirisk metod

För att läsaren ska få en inblick i hur den information som senare i studien kommer att analyseras har samlats in, presenteras nedan studiens empiriska metod.

2.2.1 Datainsamling

För att erhålla en inblick i ämnet inleddes arbetet med en litteraturstudie på Ekonomiska biblioteket vid Ekonomihögskolan i Lund. I litteratursökningen har hänsyn tagits till vikten av grundliga och systematiska litteraturstudier. Genom artiklar i facktidskrifter skapades en insyn i debatten kring revisorns roll och uppgift. Artiklarna söktes främst genom Electronic Library Information Navigator (ELIN) via Lunds Universitetsbiblioteks hemsida. Även andra sökmotorer som exempelvis FAR Komplet och Google har använts vid informationssökning. Sökord som användes i olika kombinationer var: revisor, roll, uppgift, profession, förtroende, oberoende och rådgivning. Källförteckningar i de olika aktuella artiklarna och publikationerna gav en rad uppslag till kompletterande litteratur. Efter litteraturgenomgången, som utgör studiens sekundärdata, framgick det att kunskap saknas angående revisorns roll och uppgift i skuggan av de vidgade krav som ställs på revisorer efter förändringar i samhället. Detta klargjorde behovet av att även inhämta primärdata i form av empirisk information för att få en så fullständig bild av fenomenet som möjligt. Primärdatan inhämtades genom nio personliga intervjuer med revisorer, samt genom korrespondens via e-post med andra berörda parter.

Urval av respondenter

Som framgår av vårt syfte är vi intresserade av att belysa revisorns roll och uppgift mot bakgrund av en föränderlig social kontext. Den insamlade informationen avser därför inte att statistiskt säkerställa attityderna hos hela populationen, utan syftet med intervjuerna är att mäta kvalitativa egenskaper hos respondenterna. Det kan argumenteras att ett större antal intervjuer än de nio som genomförts skulle kunna ge ett mer tillförlitligt resultat, men då det under intervjuernas gång uppmärksammades att samma information till slut tenderade att upprepas, fick mättnaden av information sätta ramarna för urvalets storlek

För att möjliggöra en generalisering av studiens teoretiska och praktiska bidrag har urvalet av respondenter utgått från ett *stratifierat* urval.²⁸ Denna urvalsmetod innebär att samtliga enheter i populationen ges samma sannolikhet att komma med i urvalet. En faktor som har påverkat valet av urvalsmetod är att populationen till viss del kan delas in i revisorer som arbetar på större byråer och revisorer som arbetar på enmansbyråer. Om någon urvalsindelning inte genomförs finns en risk att samtliga respondenter enbart representerar den ena grupperingen.²⁹ Denna indelning har skett då vi anser att de olika grupperingarna har olika karakteristika och att det skulle vara negativt för studiens generaliserbarhet om ett helt slumpmässigt urval skulle användas.

²⁷ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten*.

²⁸ Se Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten*.

²⁹ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten*.

Urvalet gjordes utifrån avsikten att intervjua revisorer som har arbetat några år med revision, och som därför kunde antas besitta viss erfarenhet inom området. Därmed är urvalsgruppen medvetet vald för att de har en stor kännedom om det fenomen som vi avser att behandla, medan urvalet av respondenter utifrån urvalsgruppen utgått från ett stratifierat urval.

Intervjuer

Ett kvalitativt forskningsperspektiv kännetecknas av en närhet till informationskällorna.³⁰ I föreliggande studie tar sig detta uttryck i genomförandet av personliga intervjuer. Studiens empiriska material inhämtades genom intervjuer vid nio revisionsbyråer med åtta auktoriserade revisorer samt en revisor som ännu inte avlagt auktorisationsprov. Intervjuerna har skett på revisionsbyråer i Malmö, Lund och Kristianstad, och storleksspridningen på byråerna innefattar såväl större byråer som enmansbyråer. Förutom dessa intervjuer har även korrespondens via e-post skett med FAR:s generalsekreterare, samt med Justitiedepartementets rättssakkunnige inom associations- och fastighetsrätt, som är ansvarig för promemorian *Några frågor om revision*.

Inledande kontakt med respondenterna har tagits genom antingen korrespondens via e-post eller via telefonkontakt. Vi har valt att utföra *semistandardiserade* intervjuer. Detta innebär att vi har utgått från ett fåtal huvudfrågor för att till viss del styra in respondenterna på ämnet. Därefter har återstoden av respektive intervju fått utvecklas individuellt där respondenterna getts möjlighet att beröra för oss okända aspekter av ämnet.³¹ Under intervjuerna har vi försökt täcka in relevanta aspekter av problemområdet, och respondenterna har i förväg blivit informerade om ämnet som ska behandlas. Det föreligger därmed en risk att respondenterna kan ha fått en annan bild av problemområdet än den vi ämnat undersöka. Vi betraktar det emellertid som en fördel att respondenterna har fått en chans att sätta sig in i ämnet och förbereda sig för intervjun. Vi anser också att våra möjligheter att få tillträde till intervjuer hade begränsats om vi i förväg inte informerat om problemområdet.

Inför intervjuerna skapades en öppen intervjuguide med utgångspunkt från den litteratur som inhämtats. Intervjuguiden fungerade som stöd under intervjuerna. Vi har emellertid så långt som möjligt försökt undvika att styra respondenternas svar, utan istället uppmuntrat dem till att själva utveckla svaren. För att underlätta datainsamlingen spelades intervjuerna in på ljudband i de fall respondenterna inte hade invändningar mot detta. Det förekommer viss kritik mot användandet av metoden att spela in intervjuerna på ljudband, främst avser kritiken det omfattande efterarbete som uppstår. Det finns även en risk att intervjupersonerna känner sig hämmade i hur eller vad de berättar. Vid genomförande av semistrukturerade kvalitativa intervjuer med efterföljande textanalys, finns det emellertid i metodlitteratur stöd för inspelning av intervjuer.³² Vi är medvetna om kritiken mot metoden att spela in intervjuerna, men anser att fördelarna vid arbetet med föreliggande studie uppvägde nackdelarna. Risken för att respondenterna skulle känna sig hämmade motverkades genom att deras anonymitet garanterades. Således presenteras det empiriska materialet i studien på ett sätt som inte avslöjar enskilda respondenters ställningstaganden. Det skulle inte tillföra studien något att kunna utläsa vilken respondent som sagt vad.

För säkerhets skull antecknades också respondenternas svar om något missöde skulle inträffa med den tekniska utrustningen. Under samtliga intervjuer deltog alla tre gruppledningar för att öka sannolikheten att all information uppmärksammades. Efter respektive intervju diskuterades innehållet i den insamlade informationen inom gruppen för att säkerställa att svaren hade

³⁰ Holme & Solvang (2001) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*.

³¹ Se Lundahl & Skärvad (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*.

³² Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*.

uppfattats på ett likartat sätt, vilket fungerade som en verifikationsprocess för att öka studiens tillförlitlighet.

Föreliggande undersökning har sin grund i hur respondenterna besvarade frågorna, samt hur svaren analyserades. Vi ser på verkligheten som en subjektiv social konstruktion som beror på mänskliga föreställningsramar. Detta stämmer överens med den fenomenologiska ansatsen som utgår från att forskaren inte kan fånga en beskrivning av det verkliga fenomenet utan bara människans upplevelse av fenomenet.

2.2.3 Studiens tillförlitlighet

För att en studie ska vara tillförlitlig krävs att reliabilitet och validitet eftersträvas. Begreppen är främst avsedda att användas inom forskning med kvantitativt perspektiv. För studier med kvalitativt metodperspektiv finns andra delvis synonyma begrepp. Begreppen har emellertid kommit att användas inom hela det vetenskapliga paradigmet, och vi väljer därmed att använda de båda begreppen för att beskriva studiens tillförlitlighet. En regel som är viktig i sammanhanget är att hög reliabilitet inte *garanterar* hög validitet. Däremot är hög reliabilitet en *förutsättning* för hög validitet.³³

En definition på en undersöknings *reliabilitet* är att en identisk undersökning utförd av någon annan leder fram till ett likartat resultat utan några signifikanta skillnader, givet inga tidsförändringar.³⁴ Detta innebär att framtagandet av kunskap måste ske på ett tillförlitligt sätt. Inom kvantitativ forskning är resultatet av en reliabel studie att studien är reproducerbar, till skillnad från kvalitativ forskning där reliabiliteten måste värderas annorlunda. För kvalitativ forskning avser hög validitet och reliabilitet att informationen är insamlad på ett systematiskt och ärligt sätt, samt att forskaren beskriver förutsättningarna och processen under vilka resultaten växer fram.³⁵ Forskarens förmåga att göra bra observationer och intervjuer är således avgörande för att reliabiliteten i en studie med ett kvalitativt perspektiv ska bli hög. För att studien ska uppnå en hög reliabilitet har vi intervjuat personer som befinner sig nära vårt studerade fenomen, och vi har eftersträvat att inte styra respondenternas svar. Slutligen har vi eftersträvat att noga beskriva metod och förutsättningar för studien, så att läsaren ska kunna bilda sig en egen uppfattning om studiens reliabilitet. Vi har med andra ord eftersträvat *transparens* i beskrivningen av forskningsprocessen.³⁶

Validiteten innebär att forskaren mäter det han avser att mäta. Data som är insamlad ska vara relevant i sammanhanget och av väsentlig betydelse för undersökningens syfte.³⁷ Vi har gjort vårt bästa för att sätta oss in i den aktuella debatten och strukturera intervjuerna på ett sätt så att vi har fått meningsfulla och analyserbara svar. Det finns dock alltid en risk att validiteten blir lidande då respondenterna inte har samma uppfattning av frågornas betydelse som frågeställaren. Genom en fallstudie i form av personliga intervjuer erbjuds emellertid bättre möjligheter att reducera risken för sådana missuppfattningar.

³³ Gunnarsson, <http://infovoice.se/fou/>

³⁴ Saunders et al (2003) *Research Methods for Business Students*.

³⁵ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten*.

³⁶ Se Saunders et al (2003) *Research Methods for Business Students*.

³⁷ Andersen (1998) *Den uppenbara verkligheten*.

*"The main reason for the potential of qualitative approaches for obtaining information is that the flexible and responsive interaction which is possible between interviewer and respondent(s) allows meanings to be probed, topics to be covered from a variety of angles and questions made clear to respondents."*³⁸

Då fallstudier har genomförts i form av personliga intervjuer anser vi att risken för feltolkningar har reducerats, och att studiens validitet därmed har ökat. Detta grundar sig i att vi har kunnat korrigera missförstånd under intervjuerna. För att ytterligare öka studiens validitet skulle vi ha kunnat låta respondenterna läsa en utskrift av intervjun. Därmed skulle respondenterna ha fått möjlighet att göra förtydliganden och justera eventuella missuppfattningar. Av tidsskäl har detta emellertid inte varit möjligt. Vi är dessutom av uppfattningen att eventuella missförstånd i förekommande fall korrigerades vid intervjutillfället.

Vi har eftersträvat att presentera studien på ett sätt som låter läsaren dra egna slutsatser av informationen. Även tillvägagångssättet har presenterats för att läsaren ska kunna bedöma generaliserbarheten i materialet. Detta har gjorts för att ytterligare öka validiteten i studien.

³⁸ Healey & Rawlinson (1994) *Interviewing techniques ...* , s. 132

3. Referensram

I detta kapitel presenteras den litteraturstudie som utgör studiens referensram. Kapitlet inleds med en redogörelse för revisionens framväxt. Därefter följer en presentation av relevant litteratur för vår studie, med ett resonemang som tar sin utgångspunkt i en allmän teori om reglering, följt av ett resonemang kring oberoende och förtroende. Litteraturgenomgången mynnar ut i en analys, där de olika delarna knyts samman till en helhetsbild.

3.1 Revisionens framväxt

Det går inte att förstå den moderna revisorns roll och uppgift utan att sätta det i relation till en historisk kontext om revisionens framväxt. Därför presenteras i detta avsnitt en kortfattad exposé som består av ett begränsat urval av historiska fakta i syfte att belysa revisionens framväxt i Sverige.

Revisionen i Sverige sträcker sig tillbaka till 1600-talet. Anledningen till att revisionen uppstod var att näringslivet uppnått en sådan komplexitet att bolagsmännen omöjligen kunde skaffa sig en detaljerad insyn i företagets räkenskaper. Istället överläts sådana uppgifter till personer som besatt särskilt förtroende. Etableringen av den moderna revisorsrollen framträdde dock först i början av 1900-talet, och kan ses mot bakgrund av bildandet av självständiga myndigheter och aktiebolag. Stockholms fondbörs som upprättades år 1901 erbjöd en möjlighet för revisorsprofessionen att etableras.³⁹

Den första aktiebolagslagen stiftades år 1848, men först år 1895 föreskrevs i lagen krav på revision och skydd av investerare. I och med detta etablerades en marknad för revisorer, och år 1899 bildades en frivillig sammanslutning av revisorer, *Svenska Revisorssamfundet* (SRS). Drivkrafter för att förbättra revision och redovisning framfördes, framförallt mot bakgrund av ett flertal bedrägerier, och år 1910 reviderades aktiebolagslagen. Den nya lagen syftade bland annat till att skydda allmänheten från osund företagsamhet, skydda aktieägarna mot att företagsstyrelser skulle missbruka sin ställning, samt att ge minoritetsägare större rättigheter. För att skydda aktieägarna ansågs striktare regler kring revision vara det bästa instrumentet.⁴⁰ Varken i 1895 eller 1910-års aktiebolagslag framgick egentligen vad revisionen skulle innehålla.⁴¹ Först år 1912 började revisorer auktoriseras i Stockholm av Handelskammaren, något som kan ses som en milstolpe för svensk revision.⁴² År 1923 bröt sig de kvalificerade revisorerna sig ur SRS, och bildade *Föreningen auktoriserade revisorer* (FAR).

De första årtiondena av 1900-talet präglades av bedrägerier, och denna period benämns som en *organiseringstid*. Kännetecknande för perioden var att den institutionella strukturen för det moderna samhället tog form, professioner bildades och ordning i samhället efterfrågades. Revisorsprofessionen växte sakta men säkert fram.⁴³

³⁹ Se t ex Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

⁴⁰ Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

⁴¹ FAR:s Revisionsbok (2004).

⁴² Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen - En ören berättelse*.

⁴³ Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

År 1929 inträffade börskraschen i New York. Denna resulterade i att flera banker runt om i USA och Europa gick omkull, och flera ekonomiska kriser följde under 1930-talet. År 1932 gick företaget Kreuger & Toll omkull. Kreugerkraschen fick stora konsekvenser till följd av att den utdelning företaget hade gett på dess aktier hade tillförts genom en kontinuerlig försäljning av nya aktier. För att aktiemarknaden inte skulle uppdaga bedrägeriet fabricerade Kreuger falska årsredovisningar där tillgångarna övervärderades. Depressionen i slutet av 1920-talet, samt det faktum att verksamheten genererade allt mindre vinst ledde slutligen till att Kreuger & Toll inte längre kunde upprätthålla sitt bedrägeri. Kreugerkraschen innebar en stor påverkan på den svenska revisionens framväxt.⁴⁴

*"I en historisk överblick måste Kreugerkraschen 1932 sägas ha fått en stark inverkan på utvecklingen av svensk revision."*⁴⁵

Efter Kreugerkraschen erkändes allmänt behovet av kvalificerade revisorer. Som komplement till redovisningsreglering blev resultatet att en profession av oberoende experter etablerades. Professionen uppges till och med ha dragit fördelar av Kreugerkraschen eftersom den ledde till ett erkännande av kvalificerade revisorer.⁴⁶

Efter skandalen följde flera förändringar. Revisorsprofessionen etablerades, men var inte tillräckligt stor för att ta makten över normbildningen. Den svenska kåren av auktoriserade revisorer uppgick vid denna tid till 56 stycken.⁴⁷ Detta kan sättas i relation till de cirka 300 revisorer som fick lånas in från revisionsbyrån Price Waterhouse i London för att utreda Kreugerkraschen.⁴⁸ Då den svenska revisorskåren inte var tillräckligt framstående tog staten makten över utvecklingen på redovisnings- och revisionsområdet, och lagstiftning och praxis utarbetades parallellt mellan staten och industrin. Flera välfärdsreformer introducerades för att bekämpa ekonomiska kriser och upprätthålla industriell tillväxt.⁴⁹

Aktiebolagslagen från år 1944 ger uttryck för att företagets funktion inte ska begränsas till att gynna enskilda personer, utan har en viktigare funktion genom att gynna allmänhetens intressen. Lagen kan därmed sägas skydda företagen från aktieägare och andra hot mot företagens fortlevnad.⁵⁰

Efter andra världskriget introducerades planekonomin för att finansiera den expanderande offentliga sektorn. Denna period karakteriserades av innovativ skattepolitik och rationaliserad byråkrati. Sammantaget ledde detta till att kapitalmarknaden fick en tillbakadragen roll i samhället, och andra användare av redovisningsinformation än staten ignorerades. Vid den här tiden användes årsredovisningen primärt som taxeringsunderlag.⁵¹

*"The state would get its information on companies for tax purposes but outsiders were kept uninformed. There was no strong lobby for the investing public, and even if there had been, the government considered investors to be speculators."*⁵²

⁴⁴ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen*.

⁴⁵ Ibid, s. 91

⁴⁶ Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

⁴⁷ Ibid

⁴⁸ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen*.

⁴⁹ Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

⁵⁰ Ibid

⁵¹ Ibid

⁵² Ibid, s. 529

I 1938-års skattelag, som egentligen endast kodifierade rådande praxis, tilläts fri värdering av lager och fria avskrivningar. Möjligheterna till godtycklig värdering missgynnade en effektiv kapitalmarknad.⁵³ Inte förrän år 1955 avskaffades möjligheterna till fri värdering och fri avskrivning från 1938-års skattelag, och lägsta tillåtna värde för värdering av tillgångar infördes.

I slutet av 1960-talet fanns en kapitalmarknad tillräckligt betydande för att redovisningsinformation till investerare skulle efterfrågas, vilket ledde till att revisorsprofessionen stärktes. Mot bakgrund av denna utveckling kan nämnas att en forskningsstudie visar att årsredovisningar under tiden 1953 till 1964 blev mer informativa.⁵⁴ År 1964 satte FAR upp en permanent kommitté som började ge ut egna standards, vilket innebar att föreningen fick mer makt. År 1976 tog emellertid Bokföringsnämnden (BFN) över uppgiften att ge ut standards, eftersom FAR ansågs vara subjektiva i sina ställningstaganden.⁵⁵

På 1980-talet växte kapitalmarknaden till följd av att staten fått minskade möjligheter att finansiera den offentliga sektorn efter stora budgetunderskott. Detta stärkte betydelsen av revision för att tillhandahålla rättvisande information till kapitalmarknaden. Inom svensk politik skedde en (neo)liberal svängning och Socialdemokraterna introducerade "*den tredje vägen*", vilket innebar att den statliga interventionen skulle ersättas med marknadsmekanismer.⁵⁶ Revisorn skulle på detta sätt bli en informell förlängning av den statliga makten, det vill säga att staten skulle styra på distans utan att direkt agera på marknaden. Revisorsprofessionen stärkte sin exklusiva rätt till revisionsverksamheten och fick större utrymme för självreglering.⁵⁷

Revisionsbranschen har idag utökat sitt tjänsteutbud till att innehålla även andra tjänster än revision. I syfte att uppnå tillväxt har dessa tjänster kommit att accepteras som normal praxis, trots att en del tjänster har mycket lite med den traditionella redovisningen och revisionen att göra.⁵⁸ Från den traditionella synen på revisorn som granskare av årsredovisningen har revisorn kommit att betraktas som en värdefull källa för företag att vända sig till för rådgivning och assistans.⁵⁹

Efter denna introduktion till revisorsbranschen ska i nästföljande avsnitt redogöras för den sociala ordning som påverkar utvecklingen av en profession.

3.2 Social ordning

Omvärlden är en faktor som har stor betydelse för hur individer och organisationer formas och utvecklas. För att klargöra hur den sociala kontexten kan påverka utvecklingen inom olika områden i ett samhälle ska i detta avsnitt redogöras för teorier om social ordning.

Redovisning och revision formas av dess sociala kontext och den sociala ordning ur vilken den växer fram. *En allmän teori om reglering* har utvecklats av Streeck och Schmitter. Teorin innehåller tre modeller för reglering över normbildningen: marknad, stat eller föreningar.⁶⁰ Historiska, sociala och politiska företeelser avgör vilken typ av reglering som har makten över

⁵³ Jönsson (1991) *Role making for Accounting While the State is Watching*.

⁵⁴ Hanner (1964) *Årsredovisningen i praktiken II (The Annual Report in Practice II)*.

⁵⁵ Willmott et al (1992) *Regulation of Accountancy and Accountants ...*

⁵⁶ Larsson (2005) *Auditor Regulation and Economic Crime Policy ...*

⁵⁷ Mautz (1988) *Public Accounting: Which Kind of Professionalism?*

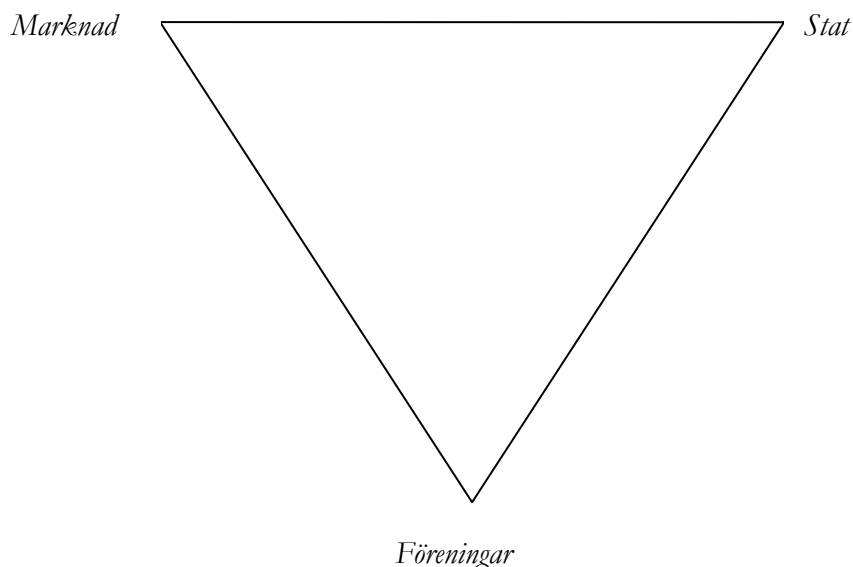
⁵⁸ Ibid

⁵⁹ Esslinger (1997) *The Role of the Auditor As a Business Advisor*.

⁶⁰ Streeck & Schmitter (1985) *Community, market, state - and associations?*

normbildningen.⁶¹ Makten innehas således inte konstant av en part, utan kan växla över tiden beroende på strukturella och institutionella händelser i samhället.

De tre typerna av reglering illustreras i nedanstående modell.



Figur 3: Figuren visar utvecklingen för tre typer av reglering: Förening, Stat och Marknad. En bearbetning av Puxty et al, 1987, s. 283, Willmott et al, 1992, s. 37, som utgått från Streeck & Schmitter, 1985.

Ramverket bidrar med en förståelse för motsättningar mellan olika typer av regleringsmetoder. Konflikter inom respektive regleringsmodell är ovanliga, medan konflikter mellan de konkurrerande modellerna är naturligt förekommande på grund av gemensamma intresseområden.⁶² Historiskt har det i västerländska stater pågått en kamp om normbildningen mellan stat och marknad. Kampen om normbildningen kan ses som en kamp om kapital. Denna distinktion har dock visat sig otillräcklig för att förklara sådana komplexa situationer som samhällen utgör. En tredje typ av reglering, som representeras genom föreningar, måste därför beaktas. Föreningar är ett uttryck för de olika professioner och intresseorganisationer som bildas i samhället, och som kan sluta sig samman för att ta initiativ till reglering.⁶³

3.2.1 En statligt orienterad modell

En extrem variant av den statligt orienterade modellen om reglering är då *staten* äger samtliga produktionsfaktorer och tillhandahåller allt kapital, vilket innebär att kapitalmarknaden blir överflödig. Därmed saknas drivkrafter för andra intressenter att ta makten över normbildningen. När staten har makten över normbildningen kan företagen trängas ut från kapitalmarknaden.⁶⁴ *Staten* betecknas av *hierarkisk kontroll*, där den sociala ordningen organiseras genom att myndigheter utfärdar regler och sanktioner för att kontrollera specifika verksamheter och

⁶¹ Willmott et al (1992) *Regulation of Accountancy and Accountants ...*

⁶² Streeck & Schmitter (1985) *Community, market, state - and associations?*

⁶³ Se t ex Puxty et al (1987) *Modes of Regulation in Advanced Capitalism ...*

⁶⁴ Jönsson (1991) *Role Making for Accounting While the State is Watching.*

personer. Inom redovisningsområdet ses den hierarkiska kontrollen bland annat i de rättsliga kraven att tillhandahålla redovisningsinformation, samt i auktorisationen av personal för granskning av redovisningsinformationen.⁶⁵ Den hierarkiska kontrollen kan användas för att stävja den turbulens och osäkerhet som är förknippad med marknaden.⁶⁶

3.2.2 En marknadsorienterad modell

Marknaden kan betecknas av *spridd konkurrens*. Den sociala ordningen uppstår genom avtal mellan säljare och köpare av varor och tjänster, där individen strävar efter sin egen välfärd. Den mest extrema varianten av den marknadsorienterade modellen är *Laissez faire*, eller *låt gå-kapitalism*, där marknadsmekanismer helt styr samhällsstrukturen. I ett samhälle där marknaden har makten över normbildningen finns, i stället för en offentlig sektor, privata lösningar. Individer och organisationer får själva tillgodose sina nödvändiga behov av trygghet. Då det krävs ett sparande för att finansiera privat trygghet, sätts kapitalmarknaderna i fokus.⁶⁷ I dagens samhälle kan spridd konkurrens på redovisnings- och revisionsområdet ses i efterfrågan på rådgivningstjänster utöver revision, samt i de marknadsprocesser som finns för att tillhandahålla dessa.

3.2.3 En föreningsorienterad modell

Ett samhälle där *föreningarna*, eller *professionerna*, har makten över regleringen betecknas av *spontan solidaritet*. Den sociala ordningen baseras här på att samhället formas genom intresseorganisationer som delar gemensamma värderingar eller vanor och uppvisar ömsesidig respekt. Den spontana solidariteten påvisar att redovisningsreglering inte enbart styrs av hierarkisk kontroll och marknadsrelationer, utan att det även finns något som kallas *god sed*, vilket innebär att aktörerna är trogna yrkesmässiga normer och procedurer.⁶⁸

Föreningarna kan också förskjuta makten mellan marknaden, staten och föreningarna genom en offentlig debatt. Genom att debatten lyfter fram problem med den existerande normbildningen och skapar diskussioner kan utvecklingen styras mot en viss typ av reglering. En debatt kan även ha andra funktioner, exempelvis om den förs inom professionen. Den kan då fungera som en uttolkare av en standard för beteende, vilket kan resultera i att en lägsta nivå för moralen inom professionen fastställs.⁶⁹

*”En offentlig debatt kan leda till att yrkeskåren utvecklas och förtroendet för dess verksamhet bibehålls.”*⁷⁰

Debatten kan även få till följd att kunskaper sprids inom yrkeskåren, vilket leder till en förbättrad professionalism. Den offentliga debatten inom ämnet i Sverige är i princip begränsad till facktidskriften *Balans*.⁷¹

⁶⁵ Willmott et al (1992) *Regulation of Accountancy and Accountants ...*

⁶⁶ Puxty et al (1987) *Modes of Regulation in Advanced Capitalism*.

⁶⁷ Willmott et al (1992) *Regulation of Accountancy and Accountants ...*

⁶⁸ Ibid

⁶⁹ Wahlström (2000) *Nya Förutsättningar för reglering av extern redovisning ...*

⁷⁰ Ibid, s. 90

⁷¹ Wahlström (2000) *Nya Förutsättningar för reglering av extern redovisning ...*

Professionalism

I samhället finns lagar som förbjuder en rad aktiviteter, till exempel mord, stöld och bedrägeri, och som kräver andra saker, till exempel att invånarna ska betala skatt. Lagar är dock dyra att införa, upprätthålla och administrera, och somliga viktiga angelägenheter leder inte till självklara legala lösningar. När detta är för handen kan samhället överlåta makten över normbildningen till föreningar.⁷² När föreningarna har makten över normbildningen kan det benämnas som professionalism. Professionalism, till skillnad från lagstadgad kontroll, kan formuleras som:

*" [...] a preference for the exercise of individual professional judgement and the maintenance of professional self-regulation as opposed to compliance with prescriptive legal requirements and statutory control."*⁷³

Det vill säga att professionens förnuft och omdöme kan ersätta lagar och regler. Det finns två typer av professionalism:⁷⁴

- *En grupp som utför en specifik uppgift i allmänhetens intresse.*
- *En engagerad grupp som är experter inom ett specifikt område.*

Det är vedertaget att den kvalificerade revisorskåren är en profession.⁷⁵ Revisorerna tillhör idag den förstnämnda typen av profession, då det föreligger en utvecklad god sed och revision utförs i allmänhetens intresse. Detta säkerställs genom att det föreligger en strikt etisk ram som skall följas.⁷⁶

Professionen har en exklusiv rätt från samhället att utföra en eller flera tjänster till sina klienter. Anledningen till att denna rätt garanteras från samhället är att det finns en insikt att vissa individuella friheter måste ges upp för att ordning ska uppstå.⁷⁷ Vid en genomgång av revisionens framväxt i Sverige framgår att revisionen uppstod i samband med att samhället efterfrågade ordning. Utan ordning skulle somliga individer missbruka sin frihet på bekostnad av den samhälleliga ordningen, och kaos skulle uppstå.⁷⁸ Samhället har överlåtit verksamheten åt professionen eftersom det är den minst resurskrävande inrättningen för att erhålla samhällelig ordning.⁷⁹

Till följd av att samhället erbjuder professionen den exklusiva rätten till sin verksamhet, kräver samhället att professionen i första hand tillgodoser samhällets intresse. Det kan här talas om ett *socialt kontrakt* mellan samhället och professionen. Båda parter tjänar på att det sociala kontraktet upprätthålls. Så länge samhällets behov och intresse tillfredsställs åtnjuter professionen frihet i sin yrkesutövning och makt över reglering och normbildning. Samhället å sin sida tjänar ekonomiskt på ett kostnadsfritt kontrollsystem som de själva inte hade kunnat upprätthålla lika effektivt på något annat sätt.⁸⁰

⁷² Mautz (1988) *Public Accounting: Which Kind of Professionalism?*

⁷³ Gray (1988) *Towards a Theory of Cultural Influences on the Development ...*

⁷⁴ Mautz (1988) *Public Accounting: Which Kind of Professionalism?*

⁷⁵ Ibid

⁷⁶ Hermanson et al (1987) *Enforced Competition in the Accounting Profession ...*

⁷⁷ Larsson (2005) *Auditor Regulation and Economic Crime Policy ...*

⁷⁸ Fukuyama (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity.*

⁷⁹ Larsson (2005) *Auditor Regulation and Economic Crime Policy ...*

⁸⁰ Mautz (1988) *Public Accounting: Which Kind of Professionalism?*

I ett samhälle kan flera kulturella dimensioner identifieras. Relevanta i detta sammanhang är *osäkerhetstolerans*, *maktklyfta* samt *individualism* som identifieras av Hofstede, och som kan användas för att utreda möjligheterna för professioner att få tillträde till makten över normbildningen.⁸¹

Osäkerhetstolerans knyter an till samhällets inställning till osäkerhet och otydliga situationer. I en kultur med låg *osäkerhetstolerans* ses osäkerhet som ett hot som måste bekämpas, och det råder en rädsla för oklara situationer. I en kultur som kännetecknas av hög *osäkerhetstolerans* anses däremot osäkerhet som normalt och acceptabelt.⁸² Hofstedes definition på *osäkerhetstolerans* är:

“ [...] *the extent to which the members of a culture feel threatened by uncertain or unknown situations. This feeling is, among other things, expressed through nervous stress and predictability; a need for written and unwritten rules.*”⁸³

Ett samhälle som har en ojämnt fördelad maktstruktur förväntas ha en större *maktklyfta*. I en kultur med liten *maktklyfta* förväntas ett oberoende mellan aktörer med mer makt och aktörer med mindre makt, och underordnade samhällsmedlemmar räknar med att bli konsulterade.

“*Power distance can ... be defined as the extent to which the less powerful members of institutions and organizations within a country expect and accept that power is distributed unequally. 'Institutions' are the basic elements of society like the family, school, and the community; 'organizations' are the places where people work*”⁸⁴

I ett samhälle som präglas av *individualism* ser enskilda aktörer främst till sina egna intressen, och frihet och oberoende tillskrivs största värde. I individualistiska samhällen förväntas alla ha en egen åsikt.⁸⁵ Uppfattningen att individens fritt utvecklade egenintresse gynnar samhällets bästa råder. Motsatsen till *individualism* betecknas *kollektivism* och kännetecknas av att gemensamma intressen sätts före de enskilda individernas intressen.

“*Individualism pertains to societies in which the ties between individuals are loose: everyone is expected to look after himself or herself and his or her immediate family. Collectivism as its opposite pertains to societies in which people from birth onwards are integrated into strong, cohesive ingroups, which throughout people's lifetime continue to protect them in exchange for unquestioning loyalty.*”⁸⁶

Ju högre *individualism*, högre *osäkerhetstolerans* och mindre *maktklyfta* som råder i ett samhälle, desto högre grad av professionalism kan alltså uppnås. Detta resonemang torde i sin tur leda till att ju högre grad av professionalism som existerar, desto större chans är det för professionerna i ett samhälle att överta makten över den sociala ordningen.

⁸¹ Gray (1988) *Towards a Theory of Cultural Influences on the Development ...*

⁸² Ibid

⁸³ Hofstede (1991) *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, s. 113

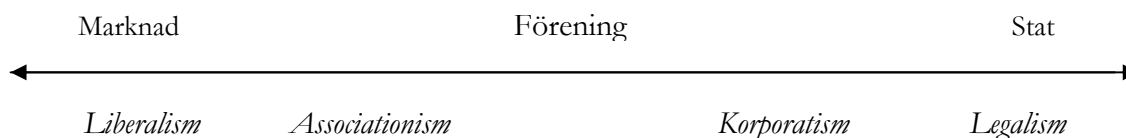
⁸⁴ Ibid, s. 28

⁸⁵ Hofstede (1991) *Cultures and Organizations: Software of the Mind*.

⁸⁶ Ibid, s. 51

3.2.4 Fyra strategier för reglering

Inom *den allmänna teorin om reglering* identifieras fyra strategier för reglering utifrån de tre regleringsmodellerna: *liberalism*, *legalism*, *associationism* och *korporatism*. I nedanstående diagram illustreras hur de olika strategierna är orienterade i relation till makten över normbildningen.



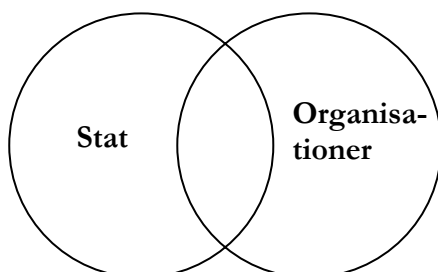
Figur 4: Regleringsstrategier. fritt efter Puxty et al (1987).

I en marknadsmodell står marknadsmekanismerna utbud och efterfråga för regleringen. Det innebär att aktivitet sker, och information tillhandahålls enbart om det efterfrågas. Modellen motiverar en *liberal* regleringsstrategi. Motsatsen till liberalism är *legalism*, och utgår från staten. Av en legalistisk regleringsstrategi följer att all aktivitet ska följa vad som är lagstadgat.

Förutom dessa två former av reglering kan föreningar inneha makten över normbildningen. Föreningarna kan vara mer eller mindre förknippade med såväl staten som marknaden. Valet av strategi för reglering har som utgångspunkt hur de organiserade intressena ska tillvaratas.⁸⁷

I ett *pluralistiskt* samhälle, där konkurrerande intresseorganisationer verkar, tillåts föreningar att växa fram ur marknaden. Föreningarna har tillkommit för att tillvarata sina medlemmars intressen. Strategin med fria föreningar benämns vanligen *associationism*. De föreningar som verkar inom ett sådant samhälle kan kallas *fria professioner*.⁸⁸

I välfärdsstater är det vanligare att föreningarna tillkommer genom staten. Näringslivets olika grenar sammansluts i korporationer och förvaltar under statens ledning gemensamma angelägenheter. Enligt *korporatismen* är individens kompetens intimt förknippat med dennes roll i yrkeslivet, och korporatismen anses ligga närmare den hierarkiska kontrollen som staten representerar. Den mest extrema formen av korporatism återfanns i Nazityskland och Mussolinis fascistiska Italien. Modifierade korporativa idéer har i växlande omfattning även påverkat utvecklingen i moderna västerländska demokratier, och socialdemokratien och korporatismen anses intimt förknippade. På den politiska arenan har den *tredje vägen* formulerat korporatistiska idéer i syfte att överbrygga motsättningen mellan marknad och stat.⁸⁹



Figur 5: Korporatism (Källa: SOU 1993:16, s. 173).

⁸⁷ Puxty et al (1987) *Modes of Regulation in Advanced Capitalism*

⁸⁸ Ibid

⁸⁹ Giddens (1999) *Tredje vägen – om förnyelse av socialdemokratien*.

Efter denna redogörelse för *den allmänna teorin om reglering* ska vi i det följande redogöra för två faktorer som kan vara avgörande för hur makten i den sociala ordningen fördelas, nämligen *oberoende* och *förtroende*.

3.3 Oberoende

En av de viktigaste förutsättningarna för revisorsyrket har länge ansetts vara revisorns oberoende. En revisor måste vara oberoende i sina revisionsuppdrag för att få förtroende från intressenter och allmänheten, och det får därmed inte finnas några intressekonflikter mellan revisorn och klienterna. Om en revisor inte är oberoende kan en jävsituation uppstå, och för att förhindra detta finns regler om jäv i bland annat Revisionslagen (1999:1079) och Aktiebolagslagen (1975:1385).⁹⁰

Historiskt är det främst den internationella debatten som har fokuserat på oberoendet mellan revisorn och den som blir granskad. I slutet på 1960-talet och början på 1970-talet rörde diskussionen om oberoendet i Sverige snarare oberoendet mellan revisorn och staten. Den politiska vänsterfalangen inom Socialdemokraterna förespråkade då statligt utsedda revisorer istället för en revisorsprofession, medan den liberala falangen förespråkade större oberoende mellan staten och revisorn, och därmed ökad självreglering inom professionen. På senare tid har debatten emellertid även i Sverige rört oberoendet mellan revisorn och klienterna.⁹¹

3.3.1 Krav på oberoende

Begreppet oberoende kan tolkas ur tre olika aspekter. För det första ska revisorn inte ha något ekonomiskt intresse av att agera på ett visst sätt gentemot en klient. För det andra bör revisorn förhålla sig likgiltig inför det område som han ska granska. Exempelvis ska revisorn vara känslomässigt neutral avseende klientens ekonomiska utveckling och redovisade resultat. För det tredje utgör civilkurage en avgörande aspekt av oberoendet, och kan också vara den svåraste att upprätthålla. En stor svaghet hos befintliga regler om revisorers oberoende anses vara koncentrationen på juridik och ekonomi, snarare än på aspekter av civilkurage.⁹²

*"I ett samhälle som inte präglas av fullständig konsensus är sanningen inte populär i alla sammanhang, vilket understryker behovet av civilkurage."*⁹³

Det definitionsmässiga kravet på revisorns oberoende är ovillkorligt i förhållande till den som blir granskad. I relationen mellan revisor och uppdragsgivare, i de fall då uppdragsgivaren inte är samma part som blir granskad, är kravet på oberoende inte lika starkt. Istället ligger fokus på att revisorns professionella förhållningssätt upprätthålls. Kravet på revisorns oberoende gäller såväl faktiskt som uppfattat oberoende, det vill säga att det inte räcker med att revisorn faktiskt är oberoende, utan han måste även uppfattas av utomstående intressenter som oberoende.⁹⁴

Det har länge ifrågasatts huruvida det är lämpligt att kombinera revisionsfunktionen och rådgivningsfunktionen till samma klient, då det anses föreligga en risk att revisorn i dessa fall kan

⁹⁰ Revisionslagen (1999:1079) 17 §, Aktiebolagslagen (1975:1385) 10 kap. 16 §

⁹¹ Larsson (2005) *Auditor Regulation and Economic Crime Policy ...*

⁹² Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

⁹³ Ibid, s. 121 f

⁹⁴ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

komma att granska sitt eget arbete.⁹⁵ Denna debatt kom att spela en stor roll i lagstiftningsarbetet med den nya Revisorslagen (2001:883) som trädde i kraft 1 januari 2002.⁹⁶ Revisorslagen uttrycker följande:

*”En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden.”*⁹⁷

För att säkerställa revisorns oberoende ytterligare har FAR tagit fram en analysmodell som revisorn ska använda för att utreda sitt förhållande till klienten. Analysmodellen tar upp olika typer av hot mot revisorns oberoende som kan uppstå, och revisorerna är skyldiga att använda modellen och dokumentera alla händelser under revisionen för att bevisa att oberoendet har säkerställts. Om hot mot oberoendet framkommer och revisorn inte kan vidta motåtgärder för att säkerställa oberoendet, ska revisorn avsäga sig uppdraget.⁹⁸

3.3.2 Trovärdighet framför oberoende

Det finns en uttalad kritik mot att oberoendet har fått för stort fokus inom revisorsyrket. Det kan anses som felaktigt att fokusera på oberoendet som den avgörande faktorn för att säkerställa kvalitet i revisorns yrkesutövande.⁹⁹ I föreliggande avsnitt redogörs för det resonemang om revisorers trovärdighet som Taylor et al för.

Det primära syftet med oberoende extern revision uppges vara att försäkra olika intressenter om att de finansiella rapporterna är trovärdiga. Det traditionella tillvägagångssättet för att säkerställa oberoende, som utvecklingen av regler och standards, talar för att sådan försäkran endast kan existera då intressenterna kan förlita sig på att revisorn är oberoende. Som en följd av detta tenderar samhället att fokusera på oberoendet som en förutsättning för revisorn att kunna försäkra finansiella rapporters riktighet. Kvaliteten på revisionen handlar enligt Taylor et al i första hand inte om revisorns oberoende, utan snarare om revisorns *trovärdighet*. Trovärdigheten är ett begrepp som kräver tre grundläggande element för att säkerställa objektiviteten i en revisors bedömningar och beslut, nämligen revisorns *oberoende*, *integritet* och *expertis*. Vart och ett av dessa element är nödvändiga men kan inte enskilt anses tillräckliga för att maximera objektiviteten, vilken i sin tur är en förutsättning för att uppnå och bibehålla revisorns trovärdighet.¹⁰⁰

Resonemanget i föregående stycke kan förklaras i tre punkter. För det första, när trovärdigheten blir revisorns huvudsakliga mål istället för oberoende kommer fokus att skifta från att hantera klientrelationer till att skydda allmänhetens intressen, vilket kan anses vara revisorns främsta uppgift. För det andra poängteras att revisorer aldrig kan vara helt oberoende, eftersom klienterna betalar revisorerna för revision och rådgivning, och revisorn således är i ett ekonomiskt beroendeförhållande till klienten. Därmed menas det att alltför stor fokus på oberoende är dysfunktionellt. För det tredje bygger objektivitet inte enbart på oberoende, utan även på *integritet* och *expertis*, vilket understryker betydelsen av att revisorer tar vara på och utvecklar dessa egenskaper.¹⁰¹

⁹⁵ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

⁹⁶ Moberg (2003) *Bolagsrevisorn. oberoende, ansvar, sekretess*.

⁹⁷ Revisorslag 2001:883 21§

⁹⁸ FAR:s Revisionsbok 2004

⁹⁹ Taylor et al (2003) *A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability ...*

¹⁰⁰ Ibid

¹⁰¹ Ibid

Trots en stor fokus på att säkerställa revisorers oberoende, från såväl normgivare som revisorsprofessionen, har den senaste tidens redovisningsskandaler påvisat att det fortfarande är ett stort problem för revisorerna att hantera oberoendet. Revisorerna upplever följaktligen stora svårigheter att försvara oberoendet som en av professionens hörnstenar, och det menas därför att det är dags att omvärdera synsättet till att "hörnstenen" istället bör utgöras av trovärdighet. För stor fokus på oberoendet vid redovisningsskandaler har fått till följd att de andra två viktiga faktorerna i sammanhanget, revisorernas integritet och expertis, har hamnat i skymundan.¹⁰²

Taylor menar alltså att fokus bör ligga på revisorns objektivitet och därmed trovärdighet i sina bedömningar snarare än på revisorns oberoende. Det är dock nödvändigt att uppmärksamma att absolut objektivitet inte är möjlig i ett yrke som baseras på bedömningar.

Som nämdes i inledningen av detta avsnitt utgör oberoende en av förutsättningarna för att revisorn ska få förtroende från olika intressenter. Oberoende, trovärdighet och förtroende är således tre intimt sammankopplade begrepp, vilket föranleder oss att fortsätta vår studie med att i det följande behandla just begreppet förtroende.

3.4 Förtroende

Förtroende är en viktig faktor i samspelet mellan individer, såsom mellan revisor och klient. Att agera som revisor innebär att ha förtroendeuppdrag, och det är en viktig förutsättning för revisorns arbete att åtnjuta förtroende från uppdragsgivare och andra intressenter. Avsaknad av ett sådant förtroende skulle göra revisorns arbete meningslöst.¹⁰³

*"Förtroende definieras som den förväntan beträffande andra medlemmar av en gemenskap som uppstår när denna gemenskap präglas av konsekvent, hederligt och samarbetsinriktat beteende grundat på allmänt accepterade normer."*¹⁰⁴

Ett resonemang kring förtroendets inverkan på den sociala sfären har utvecklats av Fukuyama, som uppger att kulturer byggs upp av normer och värderingar. Människor med samma värderingar söker sig till varandra och bildar på det viset en kultur. Detta gäller även i den ekonomiska världen, där ekonomiska aktörer stöder varandra och bildar grupperingar baserade på ömsesidigt förtroende. Gemenskaper av det här slaget är kulturella gemenskaper som formas av ömsesidiga moraliska vanor och förpliktelser, istället för av klart uttryckta regler. Dessa vanor och förpliktelser ger medlemmarna anledning att ha förtroende för varandra, och gemenskapen baseras då inte enbart på individuellt egenintresse utan även på mänsklig sällskaplighet, vilken Fukuyama benämner *spontan sällskaplighet*. Den sociala dygden utgörs av ärlighet, pålitlighet, samarbetsvillighet och en känsla av plikt gentemot andra. Denna benägenhet hos människor att frivilligt bilda grupper uppges utgöra en kritisk faktor för såväl ekonomiskt liv som för social existens i allmänhet. Förmågan att associera sig beror på i vilken utsträckning samhällen delar normer och värderingar och i vilken utsträckning individer låter samhällets bästa gå före sina egna intressen.¹⁰⁵ Frivilligt samarbete underlättas följaktligen i ett samhälle som innehar ett stort socialt kapital i form av normer för ömsesidighet och nätverk av samhällsengagemang.¹⁰⁶

¹⁰² Taylor et al (2003) *A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability ...*

¹⁰³ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen - En ören berättelse.*

¹⁰⁴ SOU 2004:47, s.7

¹⁰⁵ Fukuyama (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity.*

¹⁰⁶ Putnam (1996) *Den fungerande demokratin - Medborgarandans rötter i Italien.*

3.4.1 Socialt kapital

Människors förtroende för varandra och deras förmåga att arbeta tillsammans för gemensamma syften i grupper och organisationer kan benämnas *socialt kapital*. Det sociala kapitalet är produktivt och möjliggör att vissa mål uppnås som annars skulle ligga utom räckhåll.¹⁰⁷ Det genererar därför ett stort ekonomiskt värde, och samhällen som förenas genom förtroende är ofta framgångsrika.¹⁰⁸ En grupp vars medlemmar visar att de är värda förtroende och litar på varandra kan på detta sätt åstadkomma mycket mer än en jämförbar grupp som saknar dessa karakteristika.¹⁰⁹ Samhällen där förtroende saknas är därmed mindre framgångsrika, eftersom avsaknaden av förtroende ofta får konsekvenser för hela samhället i form av dåliga ekonomiska prestationer. Människorna kommer då endast att samarbeta under ett system av formella regler och regleringar, vilket fungerar som substitut för förtroende och leder till transaktionskostnader. Utbredd misstroende i ett samhälle leder alltså till kostnader för all ekonomisk aktivitet, något som ett samhälle med högt förtroende undgår.¹¹⁰

När människor inte har förtroende för varandra och det därmed finns en brist på spontan sällskaplighet måste staten ofta gripa in för att främja gruppbildningen. Detta kan medföra en risk att de spontana grupperingarna i samhället undermineras. Alla människor lever emellertid inte alltid efter etiska regler eller utför sina förpliktelser mot samhället, och därför anses hierarkier vara nödvändiga.¹¹¹ Såväl korrekt information som ett tillförlitligt sanktionssystem är avgörande för att ett samarbete skall lyckas.¹¹² Människornas lydnad måste alltså framtvingas genom tydliga regler och de skall straffas ifall de inte följer dessa. Utan hierarkier skulle en del individer bli samhällsfientliga och försöka underminera eller utnyttja samhället genom bedrägeri eller annan skada. Många individer skulle bli så kallade "free riders" genom att dra fördel av medlemskapet i gruppen och bidra med så lite som möjligt för samhällets gemensamma ändamål.¹¹³

Av dessa resonemang kan slutsatsen dras att ett stort förtroende mellan individer leder till självreglering i större utsträckning, medan lågt förtroende kräver hierarkisk kontroll. Även om förtroende finns mellan individerna i samhället krävs dock alltid en viss grad av hierarki, då det alltid finns individer som försöker utnyttja systemet så snart de får tillfälle.

3.4.2 Förtroende och revision

Förtroendet för revisorer kan ses ur två olika aspekter. För det första kan revisorer inge förtroende på grund av sin professionella kompetens, exempelvis genom beaktandet av *god revisionsred* och *god revisorsred*. För det andra kan revisorer inge förtroende på grund av sin oberoende ställning och att det inte heller finns några andra anledningar för intressenterna att ifrågasätta deras lojalitet gentemot samhället.¹¹⁴

Förtroendet för revisorer har rubbats efter en rad händelser där revisorerernas insatser har ifrågasatts.¹¹⁵ En del av det rubbade förtroendet kan ligga i att allmänheten i vissa fall hyser

¹⁰⁷ Coleman (1994) *Foundations*.

¹⁰⁸ Fukuyama (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity*.

¹⁰⁹ Coleman (1994) *Foundations*.

¹¹⁰ Fukuyama (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity*.

¹¹¹ Ibid

¹¹² Putnam (1996) *Den fungerande demokratin - Medborgarandans rötter i Italien*.

¹¹³ Fukuyama (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity*.

¹¹⁴ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen - En oren berättelse*.

¹¹⁵ Ibid

misstro till politiker, företagsledare och ämbetsmän, då de anses missbruka sin makt och inte se till allmänhetens bästa. En grupp som är utsatta för denna typ av missaktning är uppdragsgivare till revisorer, vilket kan göra att allmänhetens misstro även drabbar revisorerna. Det bristande förtroendet för revisorn i samhället speglas dels i ett förväntningsgap mellan omgivning och revisorer, dels i revisorernas bristande respekt för revisorsrollens krav. Många revisorer uppges inte riktigt förstå sina roller och därmed inte uppfylla kraven som dessa innefattar.¹¹⁶ En annan aspekt som spelar in är att det ställs olika krav på revisorn från olika håll. Det riktas ett antal anspråk mot revisorer som i sig är välgrundade, men som är oförenliga med varandra. Ett exempel är att revisorn förväntas bygga upp en förtroendefull relation till sin klient, samtidigt som revisorn i en ansvarsfråga inte kan göra gällande att han litat på sin klients uppgifter. Ett annat exempel är att revisorn förväntas stödja sina klienter med långtgående rådgivning, och sedan ändå kunna utföra en oberoende granskning.¹¹⁷

3.5 Reflektion över referensramen

Utifrån de olika resonemang som redovisats i referensramen ämnar vi i detta avsnitt resonera kring hur revisorsprofessionen kan påverkas av hur den sociala ordningen förändras, det vill säga hur revisorns och revisionens sociala kontext förändras. Med utgångspunkt i Streeck & Schmitters *allmänna teori om reglering* analyseras de tre regleringsmekanismerna stat, marknad och professioner var för sig.

3.5.1 Den statligt orienterade modellen

I ett samhälle där staten har makten över normbildningen måste alla aktörer agera efter lagstadgad reglering, det vill säga den legalistiska strategin enligt Puxty et al råder. Enligt Fukuyamas teori om förtroende tyder en samhällsstruktur baserad på den statligt orienterade modellen om reglering på att förtroendet i samhället är lågt, då människorna inte självmant bildar grupper - den spontana sällskapligheten är låg eller obefintlig. Detta kan utifrån Hofstedes teori om kulturella dimensioner även tolkas som att osäkerhetstoleransen är låg, och att det därmed föreligger ett behov av ett strukturerat regelverk. Maktklyftan kan anses vara stor i den mån att det är staten ensam som styr, och de underordnade, enskilda aktörerna förväntar sig inte att bli konsulterade. Samhället präglas av kollektivism, där individer och organisationer ser till samhällets bästa före sina egna intressen, och förlitar sig på att staten kan tillgodose deras behov. Inställningen i samhället är att det inte råder någon diskrepans mellan samhällets intresse och individuella behov.

När staten har makten över normbildningen är revisorn en del av staten, med uppgift att agera i statens intresse. Det föreligger således ingen revisorsprofession och därmed inte heller något oberoende mellan revisorn och staten, eftersom revisorn är en del av staten. Det finns inte heller någon oberoendeproblematik mellan revisorn och den granskade, eftersom den granskade inte är revisorns klient. Här handlar frågan om förtroende främst om allmänhetens förtroende för staten, samt den granskades förtroende för revisorn. Förhållandet mellan den granskade och revisorn skulle kunna antas vara ansträngt, eftersom det troligen inte uppstår samma typ av personliga relationer emellan när revisorn är tillsatt av staten istället för av företagets ägare. Den granskades förtroende för revisorn kan alltså begränsas av att ett oberoende förhållande inte råder mellan staten och revisorn.

¹¹⁶ Cassel (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

¹¹⁷ Ibid

Staten kan emellertid även utöva indirekt kontroll genom att delegera ansvaret till föreningarna och därmed göra de till sina agenter. Detta kännetecknar den korporatistiska strategin i den allmänna modellen om reglering, och kan ses som en mjukare strategi för styrning. På detta sätt är det föreningarna, i form av revisorsprofessionen, som styr och agerar, men detta sker utifrån ett erkännande från staten. Motsatsen till detta förhållande kan ses i USA där föreningarna bildas "nedifrån" marknaden, vilket påvisar att den associationistiska strategin råder. På revisionsområdet i Sverige i dagsläget finner vi den hierarkiska kontroll som både Fukuyama och Willmott et al omnämner i de lagstadgade regler som finns om revisorns uppgift och hur den ska utföras. Vi ser även den hierarkiska kontrollen i auktorisationen av revisorer, som utförs av Revisorsnämnden. De revisionsregler som föreligger utgörs emellertid inte av detaljlagar utan snarare av ramlagar, vilket innebär att det fortfarande finns utrymme för aktörerna inom området att själva utveckla normer och regler för hur arbetet ska utföras. Självregeringen tar därmed relativt stor plats vid utformandet av revisionsreglerna.

3.5.2 Den marknadsorienterade modellen

I ett liberalt samhälle ersätter marknadsmekanismerna den statliga regleringen. Applicerat på revisionsområdet skulle det innebära att det till skillnad från idag inte skulle finnas någon lagstadgad revisionsplikt, utan revisionen skulle utföras i den mån den efterfrågas. Detta skulle få effekter på oberoende, förtroende och trovärdighet och ställa andra krav på dess karakteristika. Istället för ett lagreglerat krav på oberoende, och en reglering som gör anspråk på att skapa förtroende mellan aktörer, skulle individuella avtal mellan parterna reglera trovärdighet och oberoende. För att detta ska vara möjligt ställs krav på att avtal går att lita på och att sanktionsåtgärder finns om avtal bryts.

I en marknadsorienterad modell är osäkerhetstoleransen hög då marknadsaktörer kontinuerligt tvingas anpassa sig till nya situationer på den turbulenta marknaden. Modellen präglas till skillnad från den statligt orienterade modellen av en hög grad av individualism, och det finns en uppfattning att individens fritt utvecklade egenintresse gynnar det allmänna bästa. Maktklyftan är beroende på hur produktionsfaktorerna i samhället är fördelade. Eftersom de auktoritära maktkällorna inte är framträdande kan det antas att maktklyftan i samhället är liten. Makt berör frivillighet respektive tvång i individers handlande, vilket leder till att en liten maktklyfta föranleder en högre grad av individualism. Den marknadsorienterade modellen karakteriseras därmed av hög osäkerhetstolerans, liten maktklyfta samt individualism.

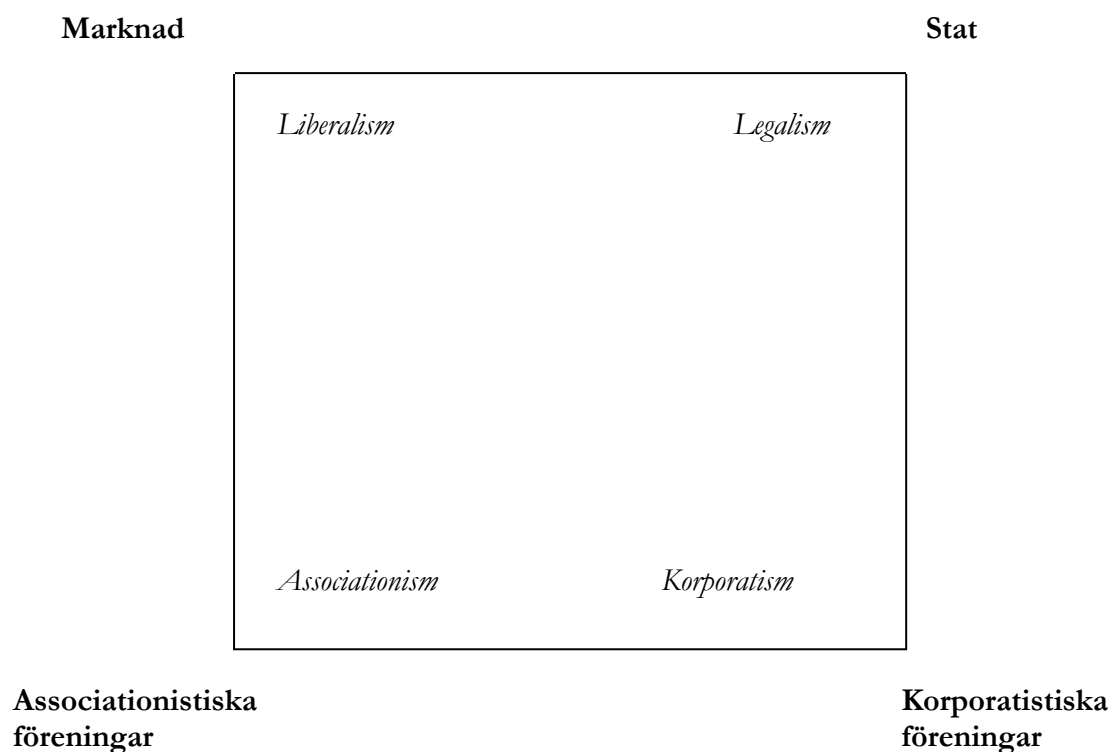
Revisorns roll enligt en marknadsorienterad modell kan tänkas styras av vilken slags revision eller andra tjänster som efterfrågas av samhällets enskilda aktörer.

3.5.3 Den professionsorienterade modellen

Ett professionsorienterat samhälle baseras på föreningar som tillvaratar sina medlemmars intressen. Enligt Fukuyama karakteriseras ett sådant samhälle av en hög grad av förtroende, vilket är en förutsättning för den sociala ordningen. Samhället besitter spontan sällskaplighet, eller spontan solidaritet som Willmott et al uttrycker det, och individer grupperar sig efter gemensamma värderingar, vilket skapar ett stort socialt kapital. I detta sammanhang skulle det betyda att revisorsprofessionen har makten över normbildningen.

På vilket sätt föreningarna enligt den professionsorienterade modellen får makten över normbildningen beror på närvaron av marknaden och staten, och hur stor makt dessa har.

Professionen kan genom debatt förskjuta makten mellan staten och marknaden. En korporativ profession kan förväntas vara mer villig att förskjuta makten mot staten, medan professioner i pluralistiska samhällen, det vill säga associationistiska föreningar, kan förväntas verka för marknads intressen. För att förtydliga resonemanget presenteras nedan en utvecklad modell som illustrerar uppdelningen.



Figur 6: Egen modell baserad på Streeck & Schmitter (1985), utvecklad av Puxty et al (1987, s 283), Willmott et al (1992, s 37), Streeck & Schmitter (1985).

Maktklyftan enligt den professionsorienterade modellen beror på vilken slags profession som är närvarande, och hur väl den tar tillvara på medlemmarnas intressen, samt vilken relation staten har till de organiserade intressena. I ett korporativt samhälle står föreningarna längre från medlemmarna och närmare staten. Revisorns roll blir att agera lakej åt staten, som en funktion för att upprätta det förtroende som staten själv saknar resurser för att kontrollera. I pluralistiska samhällen bildas föreningarna istället genom sammanslagning kring gemensamma intressen, vilket medför att föreningarna står närmare medlemmarna. Professionens roll blir att lobba för gruppens intresse i närvaron av en svagare stat.

Även förtroendet för revisorn i ett professionsbaserat samhälle beror på vilken slags profession som är närvarande. Om staten använder professionen som sin ”förlängda arm” kommer förtroendet för revisorn att bli lidande, och därmed minskar redovisningsinformationens trovärdighet. I ett pluralistiskt samhälle ställs krav på en oberoende ställning mellan stat och revisor, till skillnad från ett korporativt samhälle där oberoende krävs mellan revisor och klient.

Det sociala kontrakt som råder mellan professionen och samhället får således också olika utseende beroende på vilken profession som är närvarande. Den svenska revisorsprofessionen kan ses tillhöra den typ av profession som utför en specifik uppgift, i det här fallet revision, i allmänhetens intresse. Allmänhetens förtroende för revisorn är därmed av stor betydelse för att

det sociala kontraktet ska upprätthållas. Då revisorns oberoende ses som en viktig förutsättning för allmänhetens förtroende kan den aktuella diskussionen om revisorns oberoende få en inverkan på det sociala kontraktet. Faktorer som revisorers inblandning i redovisningsskandaler och erbjudandet av rådgivningstjänster som kan hota revisorns oberoende ställning gentemot klienterna, kan leda till att förtroendet för revisorer minskar. Detta skulle kunna leda till att det sociala kontraktet ifrågasätts.

I Sverige kan revisorsprofessionen de senaste decennierna sägas ha vuxit fram genom korporatism. Korporatistiska tendenser finns fortfarande, men det är oklart vem som idag har makten över normbildningen.

Litteraturgenomgången har gett oss en inblick i hur förändringar i den sociala ordningen kan påverka enskilda individer, företag och organisationer, samt vad begreppen oberoende och förtroende kan ha för inverkan på samspelet mellan individer och organisationer. Så långt har vi således utifrån litteraturen försökt skapa en bild av hur revisorns roll och uppgift kan påverkas av faktorer i omvärlden. En viktig bit som emellertid saknas är hur revisorerna själva upplever sin situation och hur den har påverkats av olika händelser i omvärlden. Vi ämnar därför komplettera befintlig litteratur genom att gå ut i verkligheten och inhämta empirisk information.

4. Empiri

I detta kapitel redogörs för det empiriska material som erhållits genom personliga intervjuer med revisorer. Kapitlet delas in i fyra olika delar utifrån de huvudområden som har framkommit under intervjuerna. Inledningsvis redogörs för intervjupersonernas syn på viktiga händelser i omvärlden, för att sedan leda in på deras uppfattning vad gäller begreppen oberoende och förtroende. Dessa begrepp leder i sin tur in på spelreglerna på redovisnings- och revisionsområdet, det vill säga lagregler och rekommendationer. Slutligen redogörs för intervjupersonernas resonemang kring revisorns uppgift och roll i dagsläget.

4.1 Händelser i omvärlden

Det finns en allmän uppfattning bland respondenterna att det på senare tid har hänt mycket på redovisnings- och revisionsområdet. Främst fokuseras det på två stora områden, nämligen redovisningsskandaler och harmoniseringsprocessen inom EU. Flera av respondenterna anser att dessa faktorer har fått en inverkan på deras verksamhet som revisorer i form av förändring av regelsystemet.

4.1.1 Skandaler

Redovisningsskandalerna i framförallt USA ses av flera respondenter som en av anledningarna till de utökade reglerna, och det råder enighet om att det är orimligt att konsekvenserna av redovisningsskandaler i stora noterade bolag i USA ska drabba småföretagen i Sverige. Såväl de svenska revisorernas verksamhet som de familjeägda företagen anses ligga långt från den amerikanska marknaden. En respondent uttrycker det:

”Jag tycker inte det är rimligt att skandalerna i Enron och Worldcom ska drabba ’Nisses Mekaniska Verkstad’ med tre miljoner i omsättning. Någonstans får man dra en gräns tycker jag.”

En annan respondent anser att skandalerna också kan ha fått positiva följder på så sätt att det driver på ett nytänkande inom revisorskåren så att revisionsprocesserna effektiviseras.

En respondent uttrycker det som att den massmediala fokuseringen på skandalerna har medfört att politikerna vill visa handlingskraft och därför tillsätter kommittéer och startar diskussioner. Respondenten menar att Revisorsnämnden vill visa inför politikerna att de verkligen gör något för att stävja sådana här skandaler, vilket främst blir en fråga för de större företagen, men även de mindre företagen berörs vid förändringar i regelverket.

4.1.2 Harmonisering

Det utökade regelverket har emellertid inte enbart sitt ursprung i redovisningsskandaler. Det pågår en harmoniseringsprocess på redovisnings- och revisionsområdet i Europa i syfte att likrikta regler och rekommendationer i de olika länderna. Respondenterna nämner bland annat den nya revisionsstandarden, RS, som en konsekvens av detta. En respondent säger:

”Sättet att redovisa har blivit mer krångligt via internationalisering och EU-anpassning, och det har blivit mer besvärligt att visa upp hur verkligheten ser ut i ekonomiska siffror.”

FAR:s generalsekreterare menar:

”Förväntningarna på revisorn har ökat i takt med allmänt ökade krav på precision och transparens i företagens finansiella rapportering.”

En respondent har uppmärksammat hur de amerikanska reglerna får allt större inverkan i Sverige, till exempel genom amerikanska bolag som har dotterbolag i Sverige. Det har fått till följd att regelverket har ökat avsevärt, vilket resulterar i mer formalia än granskning, och detta anser respondenten inte gagnar någon part.

Respondenterna menar att det har blivit mer fokus på att dokumentera alla händelser under revisionen, vad som har gjorts och varför det har gjorts. En respondent uppfattar det som att *”det som inte är skrivet, det finns inte”*, med betydelsen att ifall en utomstående betraktare, som exempelvis Revisorsnämnden, inte kan se att en åtgärd är utförd, så är den i princip inte heller utförd. Analysmodellen utgör ett sådant dokumentationsverktyg. Samtliga respondenter har en positiv inställning till analysmodellen, då den anses leda till eftertanke och reflektion under revisionsprocessen och på detta sätt säkerställa revisorns oberoende. Detta leder vidare in på diskussionen om oberoende och förtroende, vilket redogörs för i följande avsnitt.

4.2 Oberoende och förtroende

Förändringar i omvärlden har lett till att diskussionen om revisorers oberoende och förtroende har aktualiserats på nytt. Närmast redogörs för respondenternas inställning till dessa begrepp.

4.2.1 Oberoende och jäv

Diskussionen angående oberoende och jäv uppges av respondenterna ha varit återkommande under årens lopp, och flera respondenter anser att redovisningsskandalerna har accentuerat frågorna på nytt. Respondenterna är förhållandevis ense om att det är av stor vikt för enskilda externa intressenter och för samhället i stort att revisorn uppvisar ett tydligt oberoende och en stark självständighet. I övrigt uppvisade respondenterna vitt skilda uppfattningar i frågan.

En respondent anser att en stor del av oberoendeproblematiken enbart existerar på den akademiska nivån. I verkligheten anser respondenten att det inte föreligger några större problem, och att kritiken mot revisionsbranschen inte är berättigad:

”Vart finns jävet egentligen? Det är ’teoretiskt bullsbit’. Praktiskt sett föreligger det inget jäv, det är ju löjligt!”

Flertalet respondenter stärker detta ställningstagande. Det faktum att en enskild klient sällan utgör mer än en marginell del av en revisors kundstock leder till att revisorn är ekonomiskt oberoende av klienten, vilket anses motsäga att det skulle föreligga en jävsituation.

Andra respondenter har uppfattningen att revisorn inte kan vara oberoende, dels då det är klienten som betalar för revisionen, dels då revisorn oundvikligen blir vän med klienten så småningom. Här anses det föreligga en motsättning mellan kravet på att revisorn ska vara oberoende gentemot klienten och förutsättningen att det ska finnas ett förtroligt förhållande mellan de båda.

”Det är inte bra att bli för bra kompis med klienten. Sedan blir man ju kompis med klienten förr eller senare, vilket inte är något att sticka under stol med. Som revisor kan du ju inte vara ovän med dina klienter.”

Detta ställningstagande stöds av en annan respondent som anser att det inte alltid är av ondo att bli vän med klienten, eftersom det kan ge en högre kvalitet på revisionen:

”Det kan vara lättare att ta upp saker om man har en förtrolig relation och man kan få större kunskaper om uppdraget.”

Respondenterna uppger samtidigt att det är viktigt att revisorn håller sig inom sina befogenheter i relationen till kunden. Revisorn får till exempel aldrig fatta några beslut inom klientens verksamhet, utan får enbart föreslå olika alternativ till åtgärder för klienten:

”Det finns självklart en oberoendefråga. Revisorn får aldrig delta i det dagliga livet genom att vara med och fatta beslut. Det är viktigt att förklara för kunden vad som gäller, att det är kunden själv som måste fatta beslutet.”

Flera respondenter delar uppfattningen att oberoendet enkelt säkerställs genom att revisionsbyråerna har ett väl utvecklat och effektivt system för självkontroll.

Att revisorn uppvisar pondus kan enligt en respondent vara ett sätt att motverka de negativa aspekterna av en för nära vänskap. Den lagstadgade anmälningsplikten som föreligger för revisorn kan ha en viss effekt i att stärka revisorns pondus. En annan respondent håller inte med om att anmälningsplikten höjer respekten för revisorn, men anser att detta beror på att klienterna vanligtvis inte känner till anmälningsplikten. I de fall revisorn tvingas påtala anmälningsplikten för en klient upplevs den dock vara klart effektiv i att poängtera allvaret i situationen.

Det synbara oberoendet

Den allmänna uppfattningen bland respondenterna, såväl bland de som ansåg att det inte föreligger något oberoendeproblem som de som ansåg att revisorer inte kan vara helt oberoende, är att revisorn ska vara opartisk och självständig. En respondent poängterade att det i slutändan är ”tredje man”, det vill säga allmänheten, som måste uppfatta revisorn som oberoende. Att revisorn ser sig själv som oberoende är av ringa betydelse om inte tredje man uppfattar revisorn som oberoende.

För att stärka oberoendet vid revisionen har det i börsnoterade bolag införts rotationstvång på påskrivande revisor. På frågan om detta skulle kunna ha ett syfte även i mindre icke-börsnoterade företag svarar flera respondenter nekande. Det skulle inte ha någon positiv inverkan och respondenterna har svårt att se nytta med rotation i mindre företag. En respondent anser att revisionen skulle bli sämre med rotationstvång, eftersom det skulle ta ett antal år för den nye revisorn att komma in i det nya uppdraget. Fördelen med kontinuitet sett till den sittande

revisorn är att revisorn lär känna kunden och därmed får kännedom om vilken kvalitet och nivå företaget har på sin redovisning, vilket i slutändan förenklar revisionsprocessen.

Flertalet respondenter upplever att analysmodellen är tillräcklig för att oberoendet skall kunna säkerställas i relationen till klienterna. Som framgår ovan anser respondenterna att analysmodellen ger positiva effekter, eftersom den är konkret och tar upp olika typer av hot mot oberoendet, vilket tvingar revisorerna till eftertanke i arbetet. En respondent betonar att modellen inte bara är till för att se över revisionsprocessen i efterhand, utan framförallt ska användas i förebyggande syfte. Sanktionerna som följer av att en revisor inte fyller i analysmodellen sanningsenligt anses vara tillräckligt starka för att den ska tas på allvar. Eller som en respondent illustrativt uttryckte sig:

”Att inte fylla i analysmodellen sanningsenligt är ju som att ’kissa på sig, det värmer för stunden’! Om du inte är ärlig mot dig själv när du fyller i modellen och någon annan sedan kommer på dig, vad hade du för glädje av det? Bara konsekvensen av att vara misstänkt och ligga under en utredning hos Revisorsnämnden gör att du funderar en gång till när du fyller i.”

Flertalet respondenter anser att revisorns oberoende är en viktig faktor för att få förtroende från omgivningen. I det följande redogörs för respondenternas inställning till begreppet förtroende.

4.2.2 Förtroende

Då det gäller förtroendeproblematiken föreligger det skilda uppfattningar bland respondenterna. Det finns en uppfattning att de redovisningsskandaler som har uppdragats på senare tid har lett till att samhällets förtroende för revisorer har påverkats och att yrkesgruppen har ifrågasatts. Kritiken upplevs av dessa respondenter till viss del vara berättigad, då det finns en del fall där det har förekommit lite för nära sociala kontakter mellan revisor och klient. En respondent anser att den offentliga kritiken inte tvunget är av ondo för professionen, då även negativ publicitet i vissa fall kan vara bra reklam. Revisorer är en yrkesgrupp som vanligtvis inte syns speciellt mycket utåt, och därför ser respondenten det som positivt att deras existens nu har blivit mer känd, trots att det har varit i negativa sammanhang. Även FAR:s generalsekreterare poängterar att revisorns roll har blivit synlig genom skandalerna, och att betydelsen av högkvalitativ revision har blivit ännu tydligare.

Andra respondenter upplever inte att förtroendet för revisorer har påverkats märkbart efter skandalerna och upplever inte heller att den kritik som förekommit i massmedia har varit berättigad. Respondenterna poängterar att revisorns uppgift är att hitta *väsentliga* fel i redovisningsmaterialet, men att det är omöjligt att hitta alla fel. Det påpekas också att det är företagsstyrelsen, inte revisorn, som har det yttersta ansvaret för att en årsredovisning är korrekt.

För att stärka allmänhetens förtroende för revisorsbranschen har en del revisionsbyråer vidtagit åtgärder i form av självsanering. Som exempel nämns att flera revisionsbyråer har sålt sina konsultavdelningar i ett försök att renodla verksamheten. En respondent ser gärna att utvecklingen fortsätter i den riktningen så att allt som inte direkt har med kvalificerad redovisning och revision att göra rensas bort från revisionsbyråernas verksamhet:

”Revisionsbyråerna har blivit lite av en diversehandel för allt möjligt, till exempel erbjuds IT och avancerade managementtjänster. Vi kan skala bort allt sådant så att vi enbart har kvar det som är nära revisionen - konsulttjänster i form av mer kvalificerad redovisning, bokslut, årsredovisningar och skatter, men inte alla de andra konstiga bitarna.”

Förtroendet mellan klient och revisor

I relationen till klienterna upplever de flesta respondenterna att förtroendet för revisorerna är stort, och att det nästan aldrig är någon som ifrågasätter deras arbete. Tvärtom upplever respondenterna att klienterna i stor utsträckning förlitar sig på sin revisor, vilket ibland kan leda till att de efterfrågar tjänster som revisorn enligt regelverket inte får lov att tillhandahålla. I dessa fall anser respondenterna att det kan uppstå konflikter i revisorns roll. Samtidigt som revisorn måste följa regelverket är det viktigt att upprätthålla klientens förtroende, vilket kan vara en svår balansgång. Ett exempel, som framläggs, är då klienten ställer en fråga som revisorn enligt regelverket inte får besvara. Om revisorn då hänvisar till regelverket och menar att frågan ej får besvaras kan det innebära att förtroendet för revisorn minskar. Detta kan få till följd att klienten vid framtida oklarheter avstår från att rådfråga revisorn, vilket kan leda till att revisorn inte uppmärksammas på problemet överhuvudtaget. Enligt respondenten kan det leda till att revisorn inte upptäcker fel i redovisningen som han annars skulle ha gjort. Motsvarande förhållande föreligger då revisorn upptäcker fel i redovisningen, men endast får konstatera och påtala att redovisningen är fel. Att tala om hur felet kan åtgärdas skulle innebära att revisorn bryter mot regelverket.

Överlag lägger respondenterna stor vikt vid personkännedom och den personliga kontakten mellan klient och revisor. En förutsättning för en god personlig kontakt är enligt respondenterna att det föreligger ett ömsesidigt förtroende mellan klienten och revisorn. Förtroende och trovärdighet säkerställs genom den personliga kontakten. En respondent anger även att revisorn genom att lära känna personerna i ett företag kan uppmärksammas på var i redovisningen som fel kan förekomma:

”Man lär ju ganska fort känna individerna i det reviderade bolaget och vet vad de är för några ’typer’, om det är kunder som är fixerade vid att glänsa i tidningarna, fixerade vid att öka omsättningen eller fixerade vid att ordna ett bra resultat. Det finns ju uppdrag där man alltid får se upp så att klienten inte har blåst upp resultatet, eller blåst ner det. Det lär man sig efter en tid, vad det är för individer i bolaget.”

Samtidigt som målet är att det skall föreligga ett ömsesidigt förtroende mellan klient och revisor kan revisorn alltså aldrig lita på klienten, vilket även övriga respondenter är eniga om.

En av grundstenarna till att upprätthålla förtroendet mellan parterna uppges även vara revisorns uppträdande. En respondent uttryckte det:

”Det är en självklarhet att revisorn ska ha en personlig integritet, vara ärlig och känd för ett nitiskt leverne. Detta är grundförutsättningarna för att syssla med revision, annars får man inget förtroende. Förtroende och uppträdande är mycket viktigare än att ha mörk kostym och slips på sig.”

En annan respondent anser att det utöver ett korrekt uppträdande också är viktigt att revisorn uppvisar en hög kompetens i sitt arbete och har belägg för sina uttalanden. Revisorn måste även kunna förklara för klienten på ett sätt så att klienten förstår. Samma respondent anser att klienten får förtroende för revisorn genom att revisorn påtalar fel i redovisningen, vilket kan ses som ett slags kvalitetssäkring för klienten. Respondenten betonar även vikten av att sätta sig i respekt hos klienten:

”Det handlar även om att visa sina ställningstaganden. Om det visar sig att de försöker tänja på gränserna så gäller det att våga säga ifrån. Då får de ju känna att det inte går hur långt som helst.”

I de uppdrag där tre parter finns inblandade i redovisnings- och revisionsarbetet, upplever en respondent att den maktbalans som då föreligger skapar förtroende från klientens sida. De tre parterna utgörs av företaget, en redovisningsbyrå som sköter företagets redovisning samt revisorn som granskar redovisningen. Respondenten anger att många klienter ser detta trepartsförhållande som en garanti för att allting går rätt till och att kvaliteten på företagets redovisning säkerställs.

Trepartsförhållandet är för övrigt något som berörs i den pågående diskussionen om kombiuppdrag, vilket berörs under nästa avsnitt som behandlar respondenternas syn på *spelreglerna* inom revisionsbranschen.

4.3 Spelreglerna inom revisionsbranschen

Regelverket för redovisning och revision uppfattas av samtliga respondenter som väldigt omfattande, och det tillkommer ständigt nya regler. Förutsättningarna för såväl företag som för revisionsbranschen ändras därmed kontinuerligt, och åsikterna om detta är många och olika. Under intervjuerna har tre områden behandlats. Respondenterna har gett sin syn på diskussionen om kombiuppdrag som föranletts av Justitiedepartementets promemoria *Några frågor om revision*. Sedan har frågan om revisionsplikten för små företag diskuterats, och slutligen har respondenterna resonerat kring normbildningen på redovisnings- och revisionsområdet. Dessa områden följer nedan i tur och ordning.

4.3.1 Kombiuppdrag

Enligt Justitiedepartementets promemoria angående ett förbud mot kombiuppdrag utgör det ett hot mot oberoendet när en revisor granskar det arbete som en medarbetare på samma revisionsbyrå har utfört. Frågan generar en mängd åsikter hos respondenterna, och ställningstagandena är olika.

Merparten av respondenterna delar uppfattningen att kritiken mot revisionsbranschen gällande kombiuppdrag inte är berättigad. Respondenterna anser att kombiuppdrag inte har med förtroende- och oberoendeproblematiken att göra och kan inte se att kvaliteten på revisionen skulle bli bättre om kombiuppdragen förbjuds. En respondent uttryckte det:

"Att förbjuda kombiuppdrag tycker jag är att skjuta över målet. Hur man än gör, så ska jobbet göras. Jag ser ingen skällnad på om det är en redovisningsbyrå eller en revisionsbyrå som utför arbetet. Jag kan definitivt inte se att kvaliteten på revisionen skulle bli bättre genom ett förbud, det blir snarare dyrare för företagen, kan jag tänka mig."

En annan respondent uttrycker sin frustration över förslaget om ett förbud:

"Har något fungerat bra på ett visst sätt i 25 år, då kan det fortsätta med det! Jag ser inte det kontroversiella i kombiuppdragen."

Respondenterna anser att en eventuell oberoendeproblematik på de revisionsbyråer som åtar sig kombiuppdrag kan lösas genom att redovisningsarbetet och revisionsarbetet fördelas på två skilda avdelningar. Uppfattningen är att om revisionsbyråerna är tillräckligt duktiga på att dela upp arbetet med redovisning och revision internt, så ska det inte vara något problem att upprätthålla oberoendet.

Att kvaliteten på revisionen skulle bli sämre för att revisorn granskar det arbete som någon annan på samma revisionsbyrå utfört, vilket har antytts i Justitiedepartementets promemoria, håller de flesta respondenterna inte med om:

”Det spelar ingen roll vem som har gjort det underliggande arbetet. Granskningen måste ske i vilket fall och kvaliteten på redovisningen måste bedömas.”

”Oavsett vem som har bokfört så är revisorns problematik densamma.”

Somliga respondenter anser att om problemet anses vara att revisorn förlitar sig för mycket på den som har utfört redovisningen, så skulle det inte göra någon skillnad om det istället var en fristående redovisningsbyrå. Det handlar enligt respondenterna nämligen om att revisorn efter hand lär känna och får förtroende för den som utför redovisningen, vilket underlättar revisionen, och detta kan ske även om den andra parten utgörs av en redovisningsbyrå.

Andra respondenter uttrycker en oro över att kvaliteten på revisionen snarare skulle försämrats ifall kombiuppdragen förbjuds. De anser att det finns en fördel med kombiuppdrag genom att revisionsbyrån har varit involverad i hela kedjan i upprättandet av årsredovisningen. Detta upplevs medföra ökad kunskap om uppdraget, vilket gör att revisionen effektiviseras. Denna fördel skulle enligt respondenterna gå förlorad vid ett förbud. Respondenterna anser vidare att kompetensen på redovisningsbyråer är mycket varierande och att det därför kan bli mer arbete att revidera ett redovisningsmaterial som kommer från en redovisningsbyrå än om det istället har utförts av personal på den egna byrån.

Det finns även de respondenter som anser att en revisors oberoende kan påverkas negativt av kombiuppdrag, och dessa respondenter anser att förslaget om förbud mot kombiuppdrag till viss del är berättigat. Som en respondent uttryckte det:

”Det finns en del byråer som har gått lite för långt med kombiuppdragen och närmar sig bokföringsbyråns uppgifter. Håller man bara en klar skiljelinje mellan vilka uppgifter man tar sig an och vilka man inte tar sig an, så tycker jag att man ska kunna jobba med kombiuppdrag. Men jag tror att det finns de som ser lite grand mellan fingrarna med det, både stora och små revisionsbyråer.”

Samma respondent poängterar att revisorn kan informera om regelverket och bidra med rena fakta, men sifferunderlaget är det alltid klienten som måste föra fram. Det är viktigt att revisorn är försiktig och följer regelverket för att inte hamna i en självgranskningssituation. Här spelar analysmodellen in, och respondenten upplever att den är tillräcklig för att säkerställa oberoendet även i kombiuppdrag. En annan respondent påpekar att revisorer i ett längre perspektiv ofta kan tjäna på att tacka nej till uppdrag där oberoendet skulle kunna ifrågasättas.

En respondent uppger sig vara helt säker på att ett förbud mot kombiuppdrag inte kommer att införas. Respondenten förklarar detta med att det skulle bli en alltför komplex situation för småföretagarna. Då företagen även fortsättningsvis kommer att vara i behov av rådgivning men inte kan vända sig till sina revisorer för detta ändamål, skulle de bli tvungna att anlita ytterligare en part för detta, till exempel en redovisningskonsult. Respondenten anser att detta skulle öka kostnaderna för företagen, vilket framförallt skulle bli kännbart för de riktigt små aktiebolagen.

4.3.2 Revisionsplikten

Förslaget om att förbjuda kombiuppdrag har lett till att en annan diskussion har uppstått, nämligen om ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten för små aktiebolag. Flera av respondenterna upplever emellertid inte någon logisk koppling mellan förbudet mot kombiuppdrag och ett avskaffande av revisionsplikten.

”Det här med att förbjuda kombiuppdrag är en fråga om oberoende som kan vara viktig och ha substans, men vad är kopplingen till revisionsplikten?”

Det finns en indikation bland respondenterna att orsaken till att frågan nu drivs är att många byråers debitering för redovisning är signifikant större än deras debitering på revision, och att de därför vill skydda sin egen verksamhet.

Frågan om revisionsplikten för små aktiebolag ska vara kvar eller inte ses av samtliga respondenter som en het fråga, men åsikterna skiljer sig mycket åt. En del av respondenterna ser positivt på ett avskaffande av plikten, då de anser att det finns många småföretag som inte är i behov av revision. Argumenten är bland annat att det inte finns lika många och stora intressenter i ett litet enmansbolag som i ett stort bolag, eftersom ägaren och företagsledaren ofta utgörs av samma person. Det finns även små företag som inte är i behov av banklån eller rådgivning, och då får revisionen inte samma betydelse.

En övervägande del av respondenterna anser dock att revisionsplikten för små aktiebolag bör vara kvar. Revisionen ses som ett effektivt verktyg för att säkerställa kvalitet i redovisningen och för att förebygga och stoppa fusk. Flera respondenter uttrycker en oro för att fusk skulle öka markant om plikten avskaffades:

”Tänk dig om revisionsplikten skulle försvinna, snacka om att den ekonomiska brottsligheten skulle öka! Det är jag helt övertygad om.”

”Att bara lita på företagens uppgifter skulle jag definitivt inte göra.”

”Om vi inte har revisionsplikten så vet ju alla som har jobbat med det här att det kommer att finnas de som är lycksökare, och det finns inget som är enklare än ekonomisk brottslighet.”

Åsikterna går isär vad gäller frågan om företagarna ser någon egen nytta med revisionen. En del respondenter anser att många småföretagare inte ser denna nytta, utan endast ser det som en kostnad. Andra respondenter har uppfattningen att många småföretagare uppskattar revisorn och hans arbete, då de ser det som en försäkran om att allt är korrekt. En respondent påpekar att de klienter som upplever revisionen som dyr ofta är de som brister i den första processen, det vill säga bokföringen. Är bokföringen i bra ordning när den kommer till revisionsbyrån så blir inte revisionen så dyr.

”De som ser revisionen enbart som en kostnad, de har inte förstätt vad det handlar om. Vi är inte en kostnad utan en intäkt, en tillgång.”

De som skulle förlora mest på ett avskaffande av revisionsplikten är enligt de flesta av respondenterna samhället i stort, det vill säga alla intressenter runtom det lilla företaget såsom skattemyndigheten, kunder, leverantörer och anställda. En del av respondenterna ser även revisionsbolagen som förlorare, då de skulle förlora revisionsuppdrag. Det framkommer farhågor om att det skulle bli tämligen omvälvande för branschen som helhet och att arbetsmarknaden för

revisorer skulle minska väsentligt. Andra respondenter tror att revisionsbolagen kan ersätta de förlorade revisionsuppdragen med ett utökat antal rådgivningsuppdrag. Det är en allmän uppfattning bland respondenterna att många mindre företag har ett stort behov av rådgivning, och de respondenter som är positivt inställda till ett avskaffande av revisionsplikten ser just rådgivningsområdet som en möjlighet att utveckla sin verksamhet. En respondent uttrycker emellertid att det föreligger en viss osäkerhet när det gäller konsultationsområdet:

”Jag tror att vi skulle få mindre att göra om revisionsplikten avskaffas, och jag är inte så säker på att vi kan ersätta det med andra konsultuppdrag. Konsultationsverksamheten varierar ju med konjunkturen – lågkonjunktur inget jobb, högkonjunktur massor med jobb. Man kan liksom inte anställa folk på konjunkturyckler.”

Ifall det skulle ske en övergång till rådgivning skulle det, som en respondent uttrycker det, inte heller handla om att vara revisor längre. Då skulle revisorerna istället bli redovisningskonsulter, vilket inte skulle innebära samma ansvar.

De som gynnas vid ett avskaffande av revisionsplikten anses vara företag som har god ekonomi, sköts exemplariskt och inte behöver något ”bollplank”. En del respondenter anser även att redovisningskonsulterna kan få mer att göra ifall revisionsplikten avskaffas. Detta upplevs inte behöva ske på revisionsbolagens bekostnad, utan en del respondenter anser att revisionsbolagen skulle stå sig väl i konkurrensen med redovisningsbyråerna. En respondent hävdar att det skulle krävas licensiering eller legitimering av redovisningsbyråerna ifall dessa skulle få rättighet att utföra de tjänster som revisorn idag har ensamrätt till. Innebörden av att vara redovisningskonsult skulle då likställas med revisorsrollen, det skulle med andra ord inte bli någon skillnad.

En återkommande uppfattning bland respondenterna är att revisionen skulle komma att ersättas med olika slag av intygsskrivande ifall plikten försvinner. Utan någon som helst form av kvalitetssäkring av redovisningen skulle det exempelvis bli svårt för företag att få lån hos banken. Den allmänna uppfattningen bland respondenterna är att bland annat banken och skattemyndigheten kommer att kräva någon form av intyg av företagen för att säkerställa att redovisningsinformationen är korrekt. Flera respondenter ser en fördel i att revisionen på detta sätt skulle bli efterfrågad istället för påtvingad av lagstiftaren. Revision skulle bara äga rum ifall någon intressent efterfrågar det. Andra anser att det skulle missgynna intressenter som kunder eller leverantörer, då dessa inte skulle ha samma möjlighet att kräva intyg av företagen.

Det framkommer även motsatta åsikter, som att revisionen inte kan bli efterfrågad från klienternas sida om den är frivillig. Finns det ingen plikt så kan en klient alltid undvika krav på revision på olika sätt. En respondent ser att det hade varit ”mycket roligare” ifall revisionen hade varit efterfrågad, men tror samtidigt inte att det skulle fungera. En annan respondent anser att intygsskrivande inte är att föredra eftersom kretsen av intressenter finns där hela tiden och behöver förlita sig på informationen i alla lägen, inte bara vid enstaka tillfällen.

När det gäller eventuella konsekvenser av ett avskaffande av revisionsplikten för små aktieföretag råder likartade meningar. Respondenterna är förhållandevis eniga om att färre revisorer skulle kunna uppnå auktorisation, eftersom det skulle finnas för få uppdrag för att täcka upp de timmar som krävs för att uppnå auktorisation utifrån nuvarande krav. En respondent är tveksam till om man överhuvudtaget skulle kunna ha auktorisationen kvar. Konsekvensen skulle enligt flera respondenter även bli att statusen på revisorsyrket skulle öka, bland annat eftersom det skulle bli mer spetskompetens inom olika områden.

4.3.3 Normbildning

Diskussionerna om förbud mot kombiuppdrag och ett avskaffande av revisionsplikten är två faktorer som kan påverka regelverket på revisionsområdet inom en snar framtid. För att få en bild av hur regleringen och normbildningen på området uppfattas av de yrkesutövande idag har respondenterna fått redogöra för sin syn på saken.

Fler regler

Respondenterna är inte helt eniga i synen på normbildningen. En åsikt som de emellertid delar är att det har skett en mängd förändringar i lagar och regelverk den senaste tiden, till följd av såväl harmoniseringsprocessen inom EU som av stora redovisningsskandaler. Det har naturligtvis fått inverkan på revisorernas verksamhet. En respondent menar:

"Normgivarna ställer mer och mer press på revisorerna och det sker en explosion just nu med nya regler och rekommendationer. Det är lite väl mycket!"

En del av respondenterna har svårt att se nyttan med alla förändringar och uppfattar det som att de genomförs mest för att dämpa den offentliga kritiken mot revisionsbranschen som har förekommit den senaste tiden. En av respondenterna uttryckte det:

"Jag vill nog säga att man genomför de aktuella förändringarna för syns skull och för att blidka någon och kanske uppfylla vissa internationella förväntningar. Sedan är det klart att om det till exempel blir ett faktiskt förbud mot kombiuppdrag så är det ju inget som kan anses bara vara för syns skull, det måste bli en verklig effekt."

En annan respondent menade att:

"Mycket i redovisningen har blivit oerbört tekniskt, omfattande arbete som egentligen ger ganska lite. Det tar så mycket kraft som hade kunnat läggas på annat."

Enligt en respondent kan alla dokumentationskrav och all pappersexercis under revisionsprocessen göra att det ibland kan uppkomma frågetecken kring vem man egentligen reviderar för. Respondenten nämner analysmodellen som exempel:

"Ibland undrar man ju vem man reviderar för, är det Revisorsnämnden eller är det kunden? Min drivande kraft är egentligen att ha ett så rättvisande bokslut som möjligt. Drivkraften är ju inte att göra rätt för Revisorsnämnden, men många gånger blir det konsekvensen av arbetet, särskilt när nu analysmodellen och nya revisionsstandards har tillkommit. Det kan bli viktigare än att granska lagret. Är då tiden begränsad, så någonstans måste man ju göra en prioritering."

En respondent anser att regelverken inte alltid stämmer överens med verkligheten och att de därmed inte alltid uppfyller sitt syfte:

"Det är alltid så att ett regelverk är ett regelverk och verkligheten är något annat. Vi lever i en värld där vi har en fruktansvärd dubbelmoral i revisionen. Vi vet att man inte får ge råd och anvisningar till revisionsklienter mer än väldigt begränsade, men likaväl så vet vi att det försiggår dagligen, av alla revisorer, att man ger råd och anvisningar som går utöver det som man får göra."

En allmän uppfattning bland respondenterna är att fler och hårdare regler aldrig helt kan förebygga oegentligheter. En respondent uttrycker följande:

”Jag tror inte att skandaler kan förhindras till hundra procent genom starkare regler och normer. Det kommer att komma någonting nytt. Det gäller alla branscher, var du än är, så kommer vi att tvingas leva med att någon inte gör det han ska. Och det handlar ju till syvende och sist dels om den personliga integriteten, men också om de grundvärderingar man står på. Så det kommer fler skandaler!”

Makten över normbildningen

På frågan om vem respondenterna anser har makten över normbildningen idag blir svaren tvekan. Flera respondenter uttrycker att det är oklart vem som har makten i dagsläget och att området kan betecknas lite grand som ett ingenmansland, där det är fritt fram för den som vill ta makten över normbildningen. En respondent förklarar att det historiskt sett ständigt har varit en viss röra på normbildningsområdet, med många olika aktörer.

Det råder enighet om att det lagstadgade regelverket på redovisnings- och revisionsområdet i Sverige utgörs av ett ramverk. Det är sedan organisationer som FAR och SRS som utarbetar praxis samt god revisions- och revisorssed. FAR:s generalsekreterare säger:

”När det gäller den goda revisorsseden och den goda revisionsleden är FAR standardsetter i Sverige (man måste dock komma ihåg att influensen från utlandet blir större och större) även om det ytterst är domstolar som fastställer de goda sederna. Självfallet har Revisorsnämndens tillsyn också stor påverkan på utvecklingen av de aktuella sederna.”

Flera respondenter upplever detta vara ett tillfredsställande system. Uppfattningen är att normbildningen inte ska vara statlig, men att staten ändå ska ha någon form av överordnad roll.

En respondent har uppfattningen att Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden har fått mer inflytande på senare tid genom utformandet av nya redovisningsråd och rekommendationer. Respondenten anser att normbildningen idag är mer i statlig regi, medan det förr var organisationerna som hade mer makt och gav ut rekommendationer.

Flera av respondenterna betonar att rekommendationerna inte bör utformas av organisationerna, eftersom de själva senare kommer att tillämpa dem. I sådant fall kan organisationerna inte anses ha en oberoende ställning. FAR och SRS upplevs av somliga respondenter ha ett intresse för att ha hand om utvecklingen på redovisningsområdet, men respondenterna anser att de bör hålla sig till revisionsområdet för att inte utmana sin oberoende ställning. Organisationerna ska vara delaktiga i utvecklingen på redovisningsområdet genom att framföra sina synpunkter, men de bör enligt respondenterna inte ha det övergripande ansvaret. En respondent är tveksam till att organisationerna överhuvudtaget utför sitt arbete objektivt och menar att de snarare ser till sitt eget bästa:

”Vad gäller revisionen förlitar jag mig inte på att varken FAR eller SRS skulle göra ett ur samhällets synpunkt fullgott jobb, för det är ju så att var och en alltid ser till sig själv.”

Ramverk eller detaljstyrning

I Sverige föreligger det ramlagar på redovisnings- och revisionsområdet. Ramlagar kan ersättas med detaljlagar, vilket innebär att det finns klart uttryckta regler för alla situationer. Respondenterna är eniga om att ett ramverk är att föredra framför detaljlagar. Den återkommande uppfattningen är att detaljlagar inte fungerar på revisionsområdet, eftersom det hela tiden uppkommer nya situationer under revisionsarbetet som inte kan regleras i detalj. Detaljlagar anses skapa kryphål och får till följd att många aktörer ser det som en utmaning att kringgå lagen.

”Ju fler detaljlagar på området, desto mer kreativa lösningar för att slingra sig förbi reglerna. Det som inte uttryckligen är förbjudet är tillåtet.”

Ramlagar anses istället skapa utrymme för egna bedömningar, och det är snarare logiken och det sunda förnuftet som får styra. Respondenterna upplever att det svenska samhället förespråkar självreglering i form av ramlagar, vilket de intervjuade revisorerna anser vara en lämplig regleringsform. Staten och myndigheterna tillhandahåller ramen, medan det är näringslivet och professioner som utvecklar praxis som ryms inom ramarna.

De flesta av respondenterna anser inte att det behövs fler lagar och regler för att förstärka oberoendet och förtroendet för revisorerna. En respondent menar att de befintliga reglerna istället kan behöva förtydligas. Ett förslag, som stöds av flera andra respondenter, är att införa skilda regelverk för stora och små aktiebolag i stället för ett gemensamt, som är fallet i dagsläget. Respondenterna menar att revisionsprocessen i stora och små aktiebolag skiljer sig markant åt just på grund av storleken på företagen, och att det framförallt skulle förenkla för småföretagen om regelverket delades upp. Andra respondenter anser att ett regelverk är tillräckligt, men att tydligare lättnader inom vissa områden för de mindre företagen skulle vara önskvärt.

Vad som skall definieras som ett mindre företag är en fråga som respondenterna inte har tagit ställning till. Flera respondenter nämner 10/24-bolag som en lämplig definition, vilket innebär att antalet anställda i företaget uppgår till högst tio stycken och balansomslutningen till högst tjugofyra miljoner kronor. Gränsdragningen anses emellertid inte vara helt tillfredsställande, och en respondent föreslår att måttet kan kompletteras med ytterligare nyckeltalsmått, som till exempel soliditet.

En respondent uppmärksammar en alternativ lösning på regleringsproblematiken, men reserverar sig för möjligheterna att införa den. Förslaget gäller en generalklausul som enbart framhåller revisorns ansvar att årsredovisningen är korrekt. Grunden till förslaget är diskrepansen mellan en korrekt revision och en rättvisande årsredovisning. Ett antal fall visar på att revisorer blivit fällda vid en rättvisande revision, medan andra har blivit friade då revisionen varit missvisande.

De områden som nu har gått igenom, det vill säga händelser i omvärlden, oberoende och jäv, förtroende samt spelreglerna inom revisionsområdet, har alla en viss inverkan på hur revisorns roll och uppgift formas och utvecklas. Empirigenomgången avslutas därför med en redogörelse för intervjupersonernas inställning till revisorns roll och uppgift i dagsläget.

4.4 Revisorns roll och uppgift

Åsikterna bland respondenterna om vilken roll och uppgift revisorer har går isär.

Det finns många olika intressenter runt ett företag som har intresse av att bokslut och årsredovisningar revideras, och en av de viktigaste frågorna om revisorns roll är vem som är revisorns huvudsakliga uppdragsgivare.

En respondent anser att revisorn har en uppgift att fylla gentemot skattemyndigheten:

”Rättesnöret är att man ska säkerställa att årsredovisningen ger en rättvisande bild, men man kommer inte ifrån att man är skattemyndighetens förlängda arm. Utan revisionsplikten skulle den ekonomiska brottsligheten öka, och det skulle även bli en ökad mängd skattebrott i mindre företag.”

En annan respondent menar att den akademiska inställningen är att revisorn ska tillvarata externa intressenters intressen. Respondenten håller dock inte med om detta, utan anser att revisorn i första hand ska tillvarata klientens, det vill säga företagets, bästa.

”Det läste man ju på universitetet på den tiden, att revisorn skulle vara i mitten på något sätt och tillvarata samballets, skatteverkets och företagets intresse och alltihopa. Men det är företagets bästa som jag ser det. Målet är att få in klienten på rätt spår, in på den etiska vägen.”

En tredje respondent sade:

”Revisorn företräder aktieägarna. Men det kan komma krav på revisorn från olika håll, även då från normgivare, vilket ibland får en att undra över vem som är ens huvudman. Det är orimligt att företräda alla.”

Andra respondenter anser emellertid det motsatta, nämligen att uppdragsgivaren utgörs av samtliga externa intressenter till företaget. En respondent uttryckte det:

”Jag ser bolagsstämman, aktieägaren, som formell uppdragsgivare. Men i uppdraget ligger att jag skall ta hänsyn till de lagar, förordningar, regler och intressenter som finns runtomkring. De intressenter som finns kring ett aktiebolag kräver att man måste ha ett starkt oberoende och stark självständighet.”

En annan respondent menade:

”Det är ju den gamla goda intressentmodellen. Ett utifrån en utomstående betraktare så rättvisande resultat som möjligt, visserligen utifrån de principer som företaget har valt att redovisa på.”

4.4.1 Granskare eller rådgivare

Revisorns roll ser enligt några respondenter olika ut i små och stora bolag. I de större företagen agerar revisorn huvudsakligen som granskare, medan småföretagen ofta har ett behov av revisorn som rådgivare. En respondent anser att småföretagens behov av rådgivning har blivit alltmer dominerande över revisionen på senare tid. Här kommer problemet in med gränsdragningen för hur långt revisorn får gå i sin roll som rådgivare, vilket behandlades i avsnitten ovan. FARs generalsekreterare uttryckte det:

”I revisorsrollen ingår det naturligt att göra påpekanden och ge råd, men självfallet måste revisorn vid rådgivning alltid bevaka sin opartiskhet och självständighet.”

En respondent angav:

”Man måste vara försiktig. Det beror på vilken frågeställning det gäller, hur pass betydelsefull den är, hur mycket pengar och vilken princip det gäller. Självklart kan man hjälpa till med att ge fakta, hur man ska formulera sig, vilka konsekvenser det finns av olika åtgärder. Från min sida är jag väldigt noga med att påpeka att det är företagaren själv som är ansvarig för och som måste ta beslutet. Ofta framför jag två-tre olika alternativ och vad det ger för konsekvenser.”

En annan respondent tog upp den oklara gränsdragningen mellan det som anses vara revisionsnära tjänst och det som anses vara annan rådgivning:

”Jag har inte upplevt några problem med gränsdragningen mellan revisionsnära tjänst och rådgivning, men det beror kanske på att jag inte har förstått skillnaden riktigt, eller att jag inte har velat förstå det.”

Revisorn i rollen som rådgivare kan ibland förvirra klienterna. Flera respondenter upplever förväntningsgapet vara stort mellan vad klienten förväntar sig av revisorn och vad revisorn anser sig kunna utföra. Många klienter verkar enligt respondenterna tro att revisorn ser allt och är en allmän upplysningsanstalt.

”Klienterna är många gånger inte insatta i vad revisorns roll är egentligen, vilket kan leda till att de förväntar sig mer av revisorn än vad han kan göra. Det är nog tyvärr alltför vanligt.”

Förväntningsgapet kan enligt somliga respondenter också leda till att klienterna missuppfattar ansvarsfördelningen i relationen mellan revisorn och klienten. Klienterna anses inte alltid vara på det klara med vem som har det slutgiltiga ansvaret, och många har missuppfattningen att revisorn har ett medansvar ifall årsredovisningen skulle vara felaktig. En respondent poängterar:

”Revisorn skall bevisa och dokumentera sin revision, men han ska inte bevisa årsredovisningen.”

Detta får stöd hos en annan respondent:

”Styrelsen i ett företag kan ibland tro att när revisorn skrivit på revisionsberättelsen ramlar allt ansvar ner på honom. När något går gale får revisorn skulden, men fråga ett är ju vad styrelsen har gjort, det är ju de som bär det yttersta ansvaret. Det här har lett till att det har varit för mycket fokus på revisorn vid konkurser och oegentligheter.”

Om revisorn upplevs göra mest nytta som granskare eller som rådgivare i småföretagen upplevs enligt respondenterna vara väldigt individuellt:

”Det är svårt att svara på om företagen har störst nytta av revisionen eller konsultationsbiten. Det finns ett helt spektra, från de som inte har något behov av rådgivning alls, till den ensamme företagaren som inte har någon annan att prata med än revisorn.”

5. Slutdiskussion

I detta avslutande kapitel analyseras den information som inhämtats från såväl litteratur som empiri, och sammanställs i ett praktiskt och ett teoretiskt bidrag. Anslutningsvis diskuteras forskningsbidragen samt aspekter som uppkommit under arbetets gång, vilka utmynnar i förslag till fortsatt forskning.

5.1 Inledning

Denna studie syftar till att klargöra hur revisorns roll och uppgift påverkas av förändringar i dess sociala kontext. Det pågår förändringar i omvärlden som på olika sätt inverkar på revisorsbranschens verksamhet, och vi ansåg det vara av intresse att belysa på vilket sätt revisorerna berörs. Studien inleddes med en genomgång av relevant litteratur för att skapa en bild av hur olika faktorer kan påverka hur revisorsrollen formas och utvecklas. Detta skapade en grundläggande bild av förhållandena, men för att komplettera denna bild med mer verklighetsanknutna fakta inhämtades även empiri genom personliga intervjuer med revisorer. I detta avslutande kapitel skall såväl den teoretiska som den empiriska informationen ställas samman så att en mer komplett bild av fenomenet kan ges. Studien utmynnar i ett praktiskt bidrag, där teorier formuleras som sedan ska kunna testas genom hypotesprövning, samt ett teoretiskt bidrag, där en modell presenteras för hur revisorns roll och uppgift påverkas av och interagerar med den sociala ordningen och revisorns trovärdighet.

5.2 Studiens praktiska bidrag

Studiens respondenter är eniga om att redovisningsskandalerna och harmoniseringsprocessen har fått en inverkan på revisionsområdet. Respondenterna upplever att konsekvenserna av händelserna i omvärlden har blivit ökade krav på reglering, och att fler regler har införts. Förslaget om förbud mot kombiuppdrag upplevs vara en sådan konsekvens. Trots skilda uppfattningar angående förslaget, är respondenterna eniga om att ett förbud kan få stor inverkan på revisorsbranschen.

I föreliggande studie lyfts närvaron av det sociala kontraktet fram som råder mellan samhället och revisorn. Det sociala kontraktet garanterar i dagsläget revisorns exklusiva rätt att utföra revision. Anledningen till att denna rätt garanteras är att samhället ser professionen som det minst resurskrävande redskapet för att utöva kontroll över företaget och dess förvaltning. Samtliga alternativa kontrollapparater skulle innebära en större resursupoffring för samhället.

Ändrade förutsättningar i omvärlden påverkar det sociala kontraktet och därmed revisorns roll och uppgift. I studien nämns tre faktorer som har fått eller kan få konsekvenser för revisorsrollen, nämligen harmoniseringen av lagarna som reglerar redovisnings- och revisionsområdet, redovisningsskandalerna där revisorer varit inblandade samt utvecklingen av revisorers rådgivningstjänster.

Den pågående harmoniseringsprocessen i Europa leder till att regelverket på redovisnings- och revisionsområdet blir mer omfattande, och behovet av redovisningsexpertis hos företagen ökar. De företag som inte själva besitter denna kompetens vänder sig ofta till sina revisorer för att få hjälp. En del revisorer tillhandahåller sådan rådgivning till klienterna, medan andra revisorer anser att det ligger utanför deras verksamhet. Genom att revisorer i allt större omfattning börjar erbjuda tjänster som normalt inte förknippas med traditionell revision kan det tänkas att samhället ser det som att revisorn bryter mot det sociala kontraktet. Den offentliga kritik som framförts, bland annat genom promemorian *Några frågor om revision*, ger uttryck för att det sociala kontraktet till viss del ifrågasätts.

Kritiken har föranletts av de redovisningsskandaler som på senare tid uppdagats på redovisningsområdet, och där revisorer i flera fall har fått ta en stor del av ansvaret. Genom skandalerna har förhållanden framkommit som påvisar att revisorer på olika sätt har missbrukat eller inte levt upp till det förtroende de har fått från samhället att utföra professionell och oberoende revisionsverksamhet. Anledningen har huvudsakligen varit att revisorn inte har ansetts vara oberoende i förhållande till företagsledningen eller att revisorn genom rådgivning varit inblandad i de beslut som senare ska granskas genom revisionen.

När revisorn erbjuder revisionsklienten rådgivning som ligger utanför revisionsuppdraget kan det uppfattas som att verksamheten drivs i revisorns egenintresse skiljt från revisionens syfte. Revisorn upplevs inte längre se till samhällets intressen i första hand. I fråga om rådgivning förutsätts det från klientens sida att revisorn prioriterar klientens intressen. För samhällets del kan detta ses strida mot allmänhetens krav på att revisorn intar en oberoende ställning gentemot klienten under revisionen. Förslaget om förbud mot kombiuppdrag är en reaktion på dessa förhållanden. Revisorerna å sin sida har generellt en motsatt uppfattning. De menar snarare att revisorn som rådgivare har möjlighet att få ett förtroligt förhållande till klienten, vilket leder till att revisionsprocessen förenklas. Då revisorn är insatt i hur redovisningsinformationen tagits fram och kan förlita sig till att den är korrekt utförd kan kvaliteten på revisionen bli högre, vilket leder till att trovärdigheten till redovisningsinformationen ökar. Detta förutsätter en hög integritet och etiskt övervägda råd från revisorns sida.

Studiens första praktiska bidrag kan formuleras:

Revisorsprofessionen är huvudsakligen av uppfattningen att möjligheterna till rådgivning möjliggör ett förtroligt förhållande till klienten, vilket leder till att revisionsprocessen förenklas och trovärdigheten till redovisningsinformationen ökar. Från samhällets sida uppfattas rådgivningstjänsterna (den utökade revisorsrollen) som att revisorns oberoende ställning hotas och att revisorn inte längre ser till samhällets bästa i första hand. Därmed ifrågasätts det sociala kontraktet.

Det föreligger med andra ord en konflikt mellan samhällets förväntningar på revisionen och vad revisorerna uppfattar att syftet med verksamheten är. Mot bakgrund av detta aktualiseras frågan om revisorerna är medvetna om det sociala kontraktet. Denna fråga avser vi inte att besvara, utan enbart uppmärksamma frågans relevans. I detta sammanhang identifierar vi ett i våra ögon stort problem kopplat till strävan i att säkerställa samhälleligt förtroende för professionen. Den fortsatta exklusiva rätten att utföra revision är beroende av samhällets förtroende för professionen. När förtroendet ifrågasätts söker samhället lösningar som eventuellt kan leda till att den exklusiva rätten upphör, det vill säga att det sociala kontraktet mellan samhället och revisorsprofessionen sägs upp.

Studiens andra praktiska bidrag kan formuleras:

Revisorsprofessionens medvetenhet om det sociala kontraktet är avgörande för samhällets förtroende för revisorerna. Om revisorerna agerar i egenintresse kommer det samhälleliga förtroendet för revisorerna att minska.

Det har sedan länge pågått en debatt angående revisionsplikten i små aktiebolag. Debatten grundar sig framförallt i uppfattningen att revisionen av små bolag inte tillför samhället någon nytta, och att kostnaden för revisionen överstiger nyttan för de små företagen. Revisorerna i studien är dock relativt eniga om att ett avskaffande av revisionsplikten för de mindre bolagen skulle innebära att den ekonomiska brottsligheten skulle öka, och att det därmed ligger i allmänhetens intresse att behålla revisionsplikten. En uppfattning är att revision inte kan efterfrågas av den som ska granskas, och att revisionen därmed inte längre skulle utföras i det fall den blev frivillig. En annan uppfattning är att företagets intressenter, framförallt kreditgivare, skulle ställa krav på revision om revisionsplikten skulle upphöra. Det blir då frågan om en efterfrågestyrd revision som genom individuella avtal reglerar parternas agerande. Intressenternas krav på omfattningen av revisionen skulle avspeglas i avtalet mellan klient och revisor. En fråga som då uppstår är om revisionen kan vara av nytta för andra intressenter än de som har ställt kraven på revisionen. Exempelvis kan en kreditgivare som ställt krav på att en revision ska genomföras tänkas få en exklusiv rätt att ta del av informationen. En annan aspekt kan vara att den omfattning av revisionen som kreditgivaren kräver, begränsar nyttan av informationen för andra intressenter, och därmed råder diskrepans mellan revisionens omfattning och de externa intressenternas efterfråga. Utan det sociala kontraktet saknar samhället möjlighet att ställa krav på revisionens innehåll. Föreliggande studie avser inte att besvara frågan utan snarare belysa vikten av att beakta konsekvenserna av frivillig revision.

Studiens tredje praktiska bidrag kan formuleras:

Då det sociala kontraktet ifrågasätts av samhället övervägs alternativ till professionen. Om det sociala kontraktet sägs upp och revisionen blir frivillig för mindre bolag, skulle det innebära en drastisk ändring av revisionsprocessen och revisionens innehåll och omfattning.

Om det sociala kontraktet skulle upplösas till följd av att samhället anser att revisorsprofessionen inte har levt upp till sin del av kontraktet, kan följden bli att en ny typ av profession växer fram. Professionen skulle skifta från att vara en grupp som ser till allmänhetens intresse och utför en specifik uppgift, till att agera som en grupp experter med stort personligt engagemang inom sitt specialistområde. Den senare typen av profession garanteras ingen exklusiv rätt över revisionen från samhället, utan konkurrerar istället med andra grupper genom sin motivation och expertkompetens. Av intervjuerna i studien har framgått att en del revisorer ser det som en möjlighet att övergå till att arbeta som redovisningskonsult istället för revisor. Andra ser detta alternativ som otänkbart, då redovisningskonsult är en annan typ av yrke och inte medför samma krav på ansvar och utbildning.

Utän ett socialt kontrakt mellan samhället och revisorn saknas möjligheter för samhället att ställa krav på kompetens och utbildning av revisorer. Detta krav illustreras av auktorisationen, som således blir överflödigt utan det sociala kontraktet. Utan auktorisation kan revisorn komma att likställas med andra yrkesroller i samhället. I dagsläget kan deras motsvarighet ses i advokater och läkare, i framtiden möjligtvis i konsulter med specialistkompetens.

Studiens fjärde praktiska bidrag kan formuleras:

Om det sociala kontraktet upphör kommer revisorsprofessionen inte längre att definieras som en sammanhållen grupp med exklusiv rätt att utföra sin verksamhet. Istället kommer professionen att skifta till att utgöra en grupp som genom sitt personliga engagemang inom intresseområdet uppnår en hög kompetens, vilket är en avgörande faktor i konkurrensen med andra professioner.

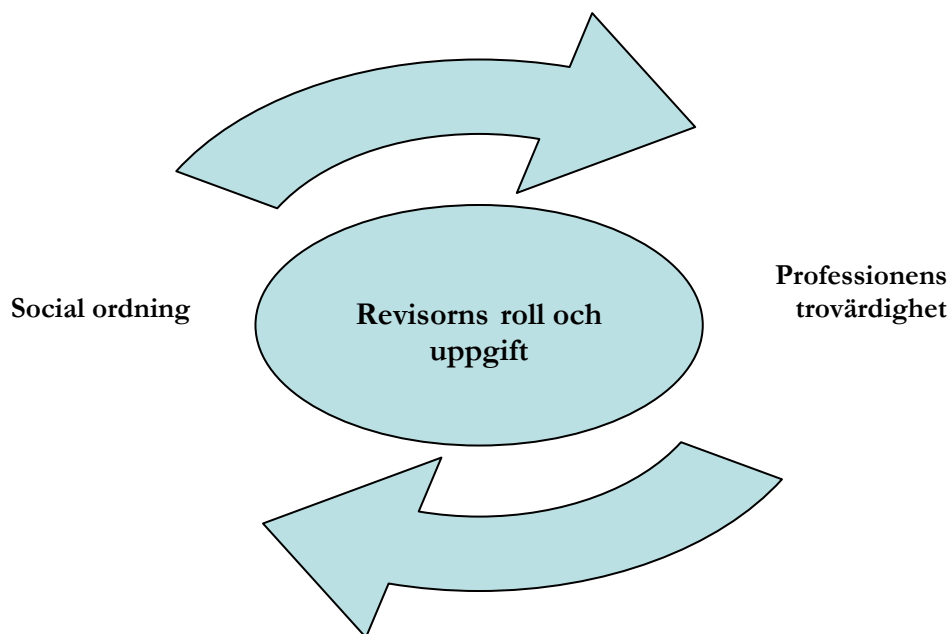
I studien har det framkommit att revisorerna ser sin integritet som en självklarhet, och det verkar finnas en uppfattning att den ökade regleringen är besvärande och inte uppfyller sitt syfte. Regleringens syfte är att förebygga oegentligheter och förhindra skandaler. Revisorerna antyder emellertid att reglerna införs på grund av förväntningar i samhället, men att oegentligheter och skandaler inte helt går att reglera bort. Nya skandaler kommer att inträffa oavsett hur mycket regler som införs. Det anses med andra ord föreligga en diskrepans mellan regelverket och verkligheten. Flertalet av revisorerna anser snarare att det är revisorns närvaro och möjligheten till rådgivning i företagen som skapar en moralisk redovisningskultur, och att denna roll bättre uppfyller regleringens syfte mot bakgrund av pågående förändringar. Denna uppfattning delas emellertid inte av alla revisorer, och det finns således inget enhetligt svar bland revisorerna på vad revisorns roll och uppgift mot bakgrund av förändringarna bör vara. I studien finns en antydning till att de revisorer som anser att revisorns roll bör vara rådgivande kontrollant generellt är negativt inställda till reglering, medan de revisorer som anser att revisorns roll bör begränsas till revision är mer positivt inställda till reglering.

Studiens femte praktiska bidrag kan formuleras:

Revisorerna är inte överens om vad revisorns roll och uppgift bör vara. Revisorer som anser att revisionens syfte bäst uppnås genom möjligheten att ge råd är negativt inställda till reglering, och anser att revisorns roll som rådgivande kontrollant skapar en moralisk redovisningskultur. Revisorer som anser att rollen bör begränsas till att enbart utföra revision är generellt mer positivt inställda till reglering, och anser att erbjudandet av rådgivningstjänster utgör ett hot mot revisorns oberoende.

5.3 Studiens teoretiska bidrag

Studien lämnar huvudsakligen ett praktiskt orienterat bidrag, men även ett teoretiskt bidrag kan påvisas. Detta teoretiska bidrag redovisas i nedanstående modell. Modellen illustrerar hur revisorns roll och uppgift tar form ur en kontinuerlig interaktion mellan den sociala ordningen och revisorsprofessionens trovärdighet. Denna interaktion och utveckling sker i ett sammanhang som utgör revisorns sociala kontext.



Figur 7: Egen modell över revisorns sociala kontext.

Modellen illustrerar hur den sociala ordningen och professionens trovärdighet interagerar genom att till viss del diktera villkoren för varandras utformning och existens. På detta sätt pågår en kontinuerlig interaktion och föränderlig process som ständigt utvecklas och således placerar revisorns uppgift och roll i ett sammanhang där dess sociala kontext är i ständig förändring.

Tre olika inbördes förhållanden kan utläsas ur modellen:

- kopplingen mellan social ordning och revisorns roll och uppgift
- kopplingen mellan social ordning och trovärdighet
- kopplingen mellan trovärdighet och revisorns roll och uppgift

5.3.1 Kopplingen mellan social ordning och revisorns roll och uppgift

Revisorns roll och uppgift utgår från var makten ligger i den sociala ordningen. I en social ordning där *staten* har makten och kontrollen över normbildningen föreligger det ingen revisorsprofession, utan revisorerna är direkt underställda staten. Det är den legalistiska strategin som råder, och maktklyftan i samhället är stor då det är staten ensam som styr. Revisorns uppgift

i denna ordning begränsas till att se efter statens intressen, exempelvis att förebygga ekonomisk brottslighet och fastställa skatteunderlaget.

Om *marknaden* är den största maktfaktorn i den sociala ordningen existerar inte heller någon revisorsprofession, utan revisorer arbetar enskilt mot klienter. Någon revisionsplikt föreligger inte, utan revision genomförs endast i den mån den efterfrågas och i den omfattning som olika intressenter kräver.

Om det istället är *professionerna* som har makten föreligger en stark revisorsprofession som själv står för regleringen på revisionsområdet. Professionen kan antingen verka närmare marknaden under en associationistisk strategi, eller närmare staten under en korporatistisk strategi.

5.3.2 Kopplingen mellan social ordning och trovärdighet

En revisors trovärdighet beror på graden av självständighet och oberoende, och därmed vilket förtroende revisorn får från omvärlden. Dessa faktorer påverkas av var makten ligger i den sociala ordningen. Om *staten* har makten är revisorn beroende av staten, medan det inte kan föreligga något beroende mellan revisorn och den som blir granskad. Revisorns trovärdighet bygger då på hur stort förtroende allmänheten har för staten. Det förtroende som allmänheten har för revisorn kan baseras på en mer individuell och personlig basis eftersom revisorerna går statens ärenden och kan upplevas som enbart vara en form av statliga kontrollanter.

Om *marknaden* har makten över normbildningen får revisorns oberoende gentemot klienten och allmänhetens förtroende för revisorn inte samma betydelse, eftersom allt regleras genom avtal mellan individer. Trovärdighetsproblematiken begränsas till att parterna kan förlita sig till att avtal hålls, vilket till exempel säkerställs genom att det finns ett fungerande sanktionssystem.

Ifall *professionerna* innehar makten har trovärdigheten stor betydelse. En förutsättning för att professionerna ska kunna styra är att det finns ett stort socialt kapital och att förtroendet är högt mellan parterna. Oberoendet kan ses som en grundläggande faktor för att revisorn skall upprätthålla ett förtroende från samhället och därmed kunna upplevas som trovärdig. Som framkommit i studiens teori- och empirikapitel bör revisorns trovärdighet bedömas från två perspektiv. Det ena är att revisorn *faktiskt* agerar trovärdigt, och det andra är vikten av att revisorns agerande också *upplevs* som trovärdigt. Ju större socialt kapital och trovärdighet som finns, desto närmare marknaden torde professionen styra, det vill säga den antar en associationistisk strategi. Om det sociala kapitalet och trovärdigheten inte är fullt så hög torde istället den korporatistiska strategin råda.

Det är emellertid inte enbart den sociala ordningen som påverkar trovärdigheten. Även det omvända förhållandet gäller, det vill säga att faktorerna förtroende, oberoende och därmed trovärdighet påverkar den sociala ordningen. Om revisorers trovärdighet förändras, exempelvis till följd av att revisorer inte har levt upp till kravet på oberoende, kan det leda till ett maktskifte i den sociala ordningen.

5.3.3 Kopplingen mellan trovärdighet och revisorns roll och uppgift

Revisorns roll och uppgift påverkas slutligen av trovärdigheten, vilket framgår av ovanstående resonemang. Om revisorsprofessionens trovärdighet sjunker, vilket exempelvis kan ha skett efter redovisningsskandalerna, kan det leda till att makten över den sociala ordningen förskjuts till någon annan av de tre parterna stat, marknad och professioner. Ett maktskifte inverkar i sin tur på vilken roll och uppgift revisorn har, enligt resonemanget om kopplingen mellan social ordning och revisorns uppgift ovan.

5.4 Avslutning

Avslutningsvis ämnar vi i detta avsnitt diskutera kring studiens praktiska och teoretiska bidrag. Vi ämnar även reflektera över alternativa metoder och frågeställningar som har uppmärksammats under arbetets gång.

5.4.1 Reflektioner

Revisionen som den ser ut i Sverige idag kan sägas ha växt fram genom den korporatistiska strategin. Staten har haft makten över normbildningen, men har låtit revisorsprofessionen sköta revisionsverksamheten. I dagsläget är det oklart vem som har makten över normbildningen, och revisorerna i studien delar uppfattningen att det råder lite av ett ingenmansland på området. Det pågår emellertid förändringar i omvärlden som kan få inverkan på den sociala ordningen. En del anser att redovisningsskandalerna har lett till att förtroendet och trovärdigheten för revisorer har minskat, och att detta har resulterat i att regleringen på såväl redovisnings- som revisionsområdet har blivit mer omfattande. Detta tyder på att osäkerhetstoleransen har minskat och att behovet av klara regler därmed har ökat. Tendenser ses därför till att den hierarkiska kontrollen på området ökar, det vill säga att staten knyter revisorerna närmare till sig. Om revisorsprofessionens avsikt är att stoppa denna utveckling och ta makten över normbildningen krävs det enhetlighet inom professionen. I empirikapitlet framkom emellertid att revisorerna inte har någon enhetlig inställning till revisorns uppgift och roll, vilket kan försvåra en maktövergång och leda till att förtroendet för revisorerna minskar. Det är möjligt att det krävs en intensifiering av den offentliga debatten för att professionen ska kunna förskjuta makten. Den debatt som idag pågår äger till största delen rum inom professionen, det vill säga inom en relativt sluten krets av debattörer, vilket kan leda till att den inte får det genomslag som den skulle kunna få.

Studiens praktiska bidrag belyste frågan om revisorerna är medvetna om det sociala kontraktet. Samhällets syn tycks vara att professionens agerande, genom att utöka utbudet av rådgivningstjänster, tyder på att så inte är fallet. Vi tror däremot att revisorerna är medvetna om kontraktet och anser sig uppfylla sin del genom att säkerställa en moralisk kultur med hjälp av etiskt övervägda rådgivningstjänster. Denna intention har de emellertid inte lyckats kommunicera till samhället, och därför har samhället en kritisk inställning till den utökade revisorsrollen. Redovisningsskandaler där revisorer har varit inblandade har aktualiserat kritiken och även spätt på misstänksamheten mot revisorerna. Vi anser att konsensus mellan parterna angående villkoren för det sociala kontraktet är en förutsättning för kontraktets fortlevnad.

5.4.2 Kritik

Vi är medvetna om att den undersökning vi genomfört har ett antal begränsningar. Det kan riktas kritik mot att endast ett fåtal revisorer har intervjuats, vilket begränsar möjligheten till generalisering. Med tanke på det djup som krävts i intervjuerna, samt den tidsbegränsning vi har haft, har vi emellertid inte haft möjlighet att genomföra fler intervjuer. Vår avsikt har varit att skapa en helhetsbild av fenomenet snarare än att beskriva eller testa abstrakta delar av fenomenet. En annan begränsning ligger i att vi har studerat revisorns roll och uppgift enbart ur revisorers perspektiv. Ett alternativ hade kunnat vara att studera fenomenet även ur andra intressenters perspektiv. Även denna avgränsning beror på det djup som har eftersträvat i studien.

Det har under arbetets gång påträffats ett antal abstrakta teorier som är relevanta för studiens syfte. Detta innebär att en deduktiv hypotestestande studie hade kunnat genomföras. Däremot är dessa teorier för abstrakta för att kunna erbjuda en samlad bild över problemet, och vi har därför valt att istället lägga grunden för att formulera tentativa hypoteser som senare kan appliceras på verkligheten.

5.4.3 Förslag till vidare forskning

Vi har i vår undersökning valt att studera hur revisorsprofessionens kontext påverkas av förändringar i samhället. Studien har berört frågeställningar angående revisorns oberoende, det sociala kontraktet mellan revisorn och samhället samt de förändringar som sker på området. Detta kan ses som ett underlag för att bedöma förutsättningarna för revisorernas framtida arbetsfält. Det finns inom vårt undersökningsområde ytterligare aspekter som borde vara av intresse att studera. Framförallt skulle vi önska att de teorier som genererats i föreliggande studie skulle kunna testas deduktivt på en större population. Detta skulle leda till att en mer komplett bild av området framträder.

En annan aspekt som uppmärksammats under studien är att det verkar föreligga vissa skillnader mellan stora revisionsbyråers inställning till revisorns roll och uppgift och små revisionsbyråers inställning till densamma. Då vi av hänsyn till respondenternas anonymitet emellertid inte har haft möjlighet att lyfta fram denna aspekt i studien, ser vi det istället som ett tänkbart uppslag till en ny forskningsstudie.

Ytterligare en aspekt som skulle kunna utredas är hur konsensus mellan revisorer och allmänheten kan uppnås angående villkoren i det sociala kontraktet. En möjlighet är att inleda med att undersöka viljan bland revisorerna att upprätthålla det sociala kontraktet, för att därefter försöka identifiera den balans där parterna är överens om villkoren.

Slutligen har vi uppmärksammat de delade åsikter som råder bland respondenterna i föreliggande studie om efterfrågad revision. Vi finner det därför vara av intresse att undersöka huruvida olika intressenter skulle efterfråga revision av företags räkenskaper eller ej om revisionen blev frivillig.

Källförteckning

Publicerade källor

Alvesson, M., Skoldberg, K. (1994) *Tolkning och reflektion: Vetenskapsfilosofi och kvalitativ undersökning*. Studentlitteratur.

Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur.

Arnold, B., de Lange, P. (2004) "Enron: an examination of agency problems". *Critical Perspectives on Accounting*, nr. 15. s. 751-765.

Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen - En oren berättelse*. Nerenius & Santérus Förlag.

Coleman, J.S. (1994) *Foundations of Social Theory*. Belknap

Cullinan, C. (2004) "Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?". *Critical Perspectives on Accounting*, nr. 15, s. 853-864.

Eneroth, B. (1987) *Hur man mäter vackert*. Natur och Kultur.

Esslinger, T. (1997) "The Role of the Auditor as a Business Advisor". *Management Quarterly*, Summer 1997.

Fukuyama, F. (1995) *TRUST- The Social Virtues and the Creation of Prosperity*. The Free Press.

FAR (2004) *FAR:s Revisionsbok*. FAR förlag.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (1993) *Revisorn - en antologi: [artiklar publicerade] 1923-1993*. Grafesta.

Giddens, A. (1998) *Tredje vägen – om förnyelsen av socialdemokratien*. Atlas.

Gray, S.J. (1988) "Towards a Theory of Cultural Influences on the Development of Accounting Systems Internationally". *Abacus*, Volume 24, Nr. 1, s. 1-15.

Hanner, P.V.A. (1964) *Årsredovisningen i praktiken II (The Annual Report in Practice II)*. Nordstedt.

Healey, M.J., Rawlinson, M.B. (1994) "Interviewing techniques in business and management research", i Wass, V.J., Wells, P.E. *Principles and Practice in Business and Management Research*. Dartmouth, s. 123-145.

Hermanson, R.H., Dykes, L.M., Turner, D.H. (1987) "Enforced Competition in the Accounting Profession – Does it Make Sense?". *Accounting Horizons*, Volume 1, Issue 4, s. 13-19.

Hofstede, G. (1991) *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. McGraw-Hill.

- Holme, I.M., Solvang, B. (1997) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur.
- Husserl, E. (2004) *Idéer till en ren fenomenologi och fenomenologisk filosofi*. Bokförlaget Thales.
- Jönsson, S. (1991) "Role Making for Accounting While the State is Watching". *Accounting, Organizations & Society*, Volume 16, nr. 5/6, s. 521-546.
- Larsson, B. (2005) "Auditor Regulation and Economic Crime Policy in Sweden, 1965-2000". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 30, s. 127-144.
- Lundahl, U., Skärvad, P-H. (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur.
- Mautz, R. K. (1988) "Public Accounting: Which Kind of Professionalism?". *Accounting Horizons*, Volume 2, issue 3, s. 121-125.
- Moberg, K. (2003). *Bolagsrevisorn . oberoende, ansvar, sekretess*. Nordstedts Juridik.
- Petterson, G. (1997) *Att skriva rapporter*, Företagsekonomiska Institutionen, Lunds Universitet.
- Putnam, R. (1996) *Den fungerande demokratin - Medborgarandans rötter i Italien*. SNS Förlag.
- Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J., Lowe, T. (1987) "Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries". *Accounting, Organizations & Society*, Volume 12, nr 3, s. 273-291.
- Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2003) *Research Methods for Business Students*. Prentice Hall.
- Strauss, A.L., Corbin, J.M. (1990) *Basics of qualitative research – grounded theory procedures and techniques*. SAGE Publications Inc.
- Streeck, W., Schmitter, P.C. (1985) "Community, market, state - and associations? The prospective contribution of interest governance to social order". *European Sociological Review*, Volume 1, nr. 2, s. 119-138.
- Taylor, M.H., Todd DeZoort, F., Munn, E., Wetterhall Thomas, M. (2003) "A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence". *Accounting Horizons*, Volume 17, Issue 3, s. 257-266.
- Wahlström, G. (2000) *Nya Förutsättningar för reglering av extern redovisning – en praxisundersökning av finansiella instrument*. Parajett AB.
- Willmott, H. C., Puxty, A. G., Robson, K., Cooper, D. J., Lowe, E. A.(1992) "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Volume 5, nr. 2, s. 32-56.
- Wyatt, A.R. (2004) "Accounting Professionalism – They Just Don't Get It!". *Accounting Horizons*, Volume 18, no.1, s. 45-53.

Lagtext

Sveriges Rikes Lag (2004) *Aktiebolagslag (1975:1385)*. Nordstedt Juridik AB.

Sveriges Rikes Lag (2004) *Revisionslag (1999:1079)*. Nordstedt Juridik AB.

Sveriges Rikes Lag (2004) *Revisorslag (2001:883)*. Nordstedt Juridik AB.

Muntliga källor

Andersson, Kristina, auktoriserad revisor, BDO Revision Kristina Andersson AB. Personlig intervju den 30 november 2004.

Andersson, Olof, auktoriserad revisor, KPMG. Personlig intervju den 1 december 2004.

Canerholm, Irene, auktoriserad revisor, Deloitte & Touche. Personlig intervju den 15 november 2004.

Eriksson, Peter, revisor, SET Auktoriserade Revisorer. Personlig intervju den 8 december 2004.

Göransson, Mats, auktoriserad revisor, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers AB. Personlig intervju den 17 november 2004.

Ingstorp, Görel, auktoriserad revisor, Görel Ingstorp Revision. Personlig intervju den 13 december 2004.

Johansson, Börje, auktoriserad revisor, Börje Johansson Revisionsbyrå AB. Personlig intervju den 29 november 2004.

Ortman, Hans, auktoriserad revisor, Ortman & D Revisionsbyrå AB. Personlig intervju den 23 november 2004.

Sandström, Bert, auktoriserad revisor, Revisionspoolen, Bert Sandström AB. Personlig intervju den 2 december 2004.

Kontakter via e-post

Aspegren, Jacob, rättssakkunnig inom associations- och fastighetsrätt, Justitiedepartementet. Korrespondens via e-post den 13 december 2004.

Brännström, Dan, generalsekreterare för Föreningen Auktoriserade Revisorer. Korrespondens via e-post den 20 december 2004.

Elektroniska källor

Gunnarsson, R. *Forskningsmetodik*. URL <http://infovoice.se/fou/>, 5 december 2004.

Häckner, E., Westerdahl, S., Öhman, S., Wallerstedt, E., Jansson, A-M. (2004) *Den nya tidens revisor och redovisare - Utmaningar för dagens och morgondagens revisorer*.

URL <http://www.mh.se/upload/5206/Presentationfolder.pdf>, 5 november 2004.

Justitiedepartementet (2003) [Promemoria] *Några frågor om revision*.

URL <http://www.regeringen.se>, 5 november 2004.

Justitiedepartementet (2003) *Sammanställning av remissyttranden över promemorian Några frågor om revision*, URL <http://www.regeringen.se>, 5 november 2004.

Statens offentliga utredningar (SOU) 1993:16, *Nya villkor för ekonomi och politik*,

URL <http://www.regeringen.se>, 7 december 2004.

Statens offentliga utredningar (SOU) 2004:47, *Näringslivet och förtroendet*,

URL <http://www.regeringen.se>, 23 november 2004.