



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen

Magisteruppsats
Januari 2005

REVISORNS ROLL

**– revisorers, journalisters och klienters förväntningar på
extern revision**

Handledare:
Gunnar Wahlström

Författare:
Tobias Bergin
Susanne Lidén
Joakim Sidnäs



- *”Vi kan inte så mycket om revisorer.*
- *Men ni skriver ju om revisorer?*
- *Vi skriver om bilar också men vi är inga bilmekaniker för det.”*

/Känd affärsjournalist

Författarnas tack

Vi vill ta tillfället i akt att uttrycka vår tacksamhet till de personer som har bidragit till denna uppsats.

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till alla respondenter som har ställt upp och tagit sig tid att prata med oss trots att alla har mycket att göra inför årets slut. Ert samarbete har varit värdefullt för oss och de givande intervjuer vi haft har legat till grund för vår uppsats. Utan er hjälp hade vi inte haft möjlighet att genomföra denna studie.

För det andra vill vi tacka Einar Häckner för hans goda hjälp i vårt sökande efter relevant litteratur samt Lennart Iredahl på FAR för hans synpunkter på utformningen av vår intervjuguide.

Slutligen vill vi även framföra ett stort tack till Gunnar Wahlström, vår handledare på Ekonomihögskolan vid Lunds universitet. Du har hjälpt oss med värdefulla synpunkter och råd samt gett oss stöd och uppmuntran genom hela uppsatsens gång.

Lund, januari 2005

Tobias Bergin

Susanne Lidén

Joakim Sidnäs

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** **Revisorns roll** – revisorers, journalisters och klienters förväntningar på extern revision
- Seminariedatum:** 2005-01-17
- Ämne/kurs:** Magisteruppsats i Företagsekonomi, fördjupning i redovisning, 10 p
- Författare:** Tobias Bergin
Susanne Lidén
Joakim Sidnäs
- Handledare:** Gunnar Wahlström
- Nyckelord:** Revision, förväntningsgap, förtroende, opinionsbildning, media
- Syfte:** Vårt syfte med denna uppsats är att identifiera huruvida det förekommer ett förväntningsgap mellan affärsjournalister, klienter och revisionsbranschen och därefter förklara bakomliggande orsaker.
- Metod:** En abduktiv studie via telefonintervjuer baserade på en attitydenkät med både kvantitativa och kvalitativa frågor.
- Teoretiska perspektiv:** Teorin omfattar revisionens utveckling, syfte och olika intressenter. Vidare diskuteras revisorns dubbla roller och den problematik gällande oberoendet som detta förhållande kan medföra. Teorin fortsätter med en redogörelse av hur oberoendet bibehålls genom reglering och avslutas med en beskrivning av förväntningsgapet och medias påverkan på allmänhetens opinion.
- Empiri:** Empirin består av respondenternas svar där resultaten presenteras i tabeller utifrån de tre undersökningsgrupperna; revisorer, affärsjournalister och företag. De skiljaktigheter som framkommit identifierar ett förväntningsgap mellan grupperna på flera områden.
- Slutsatser:** Ett förväntningsgap mellan revisorer och de två övriga grupperna existerar. Gapet grundar sig i okunskap inom centrala områden. Då samtidigt de inblandade yrkesgruppernas egna intressen ligger i konflikt med varandra anser vi att en eliminering av förväntningsgapet är i princip omöjlig. Därför menar vi att förväntningsgapet är en effekt av hur samhället fungerar. Medias förtroende påverkas negativt av förväntningsgapet och denna subjektiva åsikt vidarebefordras till samhället. Media påverkar den allmänna debatten vilket kan leda till att revisionens förutsättningar ständigt förändras. Detta skapar nya förväntningsgap mellan revisorer och övriga intressenter.

Abstract

- Title:** **The Role of the Auditor** – auditors, journalists and clients expectations on external audit
- Seminar date:** 2005-01-17
- Course:** Master thesis in business administration, major accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Tobias Bergin
Susanne Lidén
Joakim Sidnäs
- Advisor:** Gunnar Wahlström
- Key words:** Audit, Expectation gap, Trust, Opinion, Media
- Purpose:** The purpose with this thesis is to identify whether there is an expectation gap between business journalists, clients and the auditing profession and thereafter explain the underlying causes.
- Methodology:** An abductive study through telephone interviews based on an survey containing both quantitative and qualitative questions.
- Theoretical perspectives:** The theory includes the development of auditing, its purpose and participants. Furthermore, the roles of the auditor and its effect on independence are discussed. The theory continues with a presentation on current regulations and how media affect public opinion.
- Empirical foundation:** Empirical results consists of the answers of the respondents and is presented in tables divided into three examination groups; auditors, journalists and clients. The appearing differences identify an expectation gap between the groups on several areas.
- Conclusions:** An expectation gap between auditors and the other two groups exists because of lack of knowledge in vital areas. It appears as the group's interests are in conflict with one another, why we consider that an elimination of the expectation gap is practically impossible. Therefore, we believe that the expectation gap is a product of society itself. Media's trust is reduced by the expectation gap and forwarded to the society. Media affects the public debate, which may lead to constant changes for the auditing profession. This creates new expectation gaps between auditors and other participants.

Innehållsförteckning

1 BAKGRUND, PROBLEMDISKUSSION OCH SYFTE.....	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.3 SYFTE.....	5
1.4 UPPSATSENS DISPOSITION	6
2 LITTERATURGENOMGÅNG.....	7
2.1 TEORIMODELL.....	7
2.2 REVISIONENS UTVECKLING	8
2.3 REVISIONENS SYFTE	9
2.3.1 <i>Revisionens intressenter</i>	10
2.3.2 <i>Revisorers roll som granskare</i>	11
2.3.3 <i>Revisorers roll som rådgivare</i>	11
2.3.4 <i>Varför utveckling mot dubbla roller?</i>	12
2.3.4.1 <i>Problematiken med dubbla roller</i>	12
2.4 REVISORNS OBEROENDE.....	14
2.4.1 <i>Förtroende</i>	15
2.4.2 <i>Analysmodellen</i>	16
2.4.3 <i>Tystnadsplikt och anmälningsplikt</i>	16
2.4.4 <i>Kontroll av revisorer</i>	17
2.4.4.1 <i>Internationell reglering</i>	19
2.4.4.2 <i>Social ordning och reglering av redovisningen</i>	20
2.5 FÖRVÄNTNINGSGAPET.....	21
2.5.1 <i>Ansvarfördelning</i>	22
2.5.2 <i>Dålig kommunikation</i>	23
2.5.3 <i>Media och förväntningsgapet</i>	24
2.5.4 <i>Opinionens påverkan på revisionens utveckling</i>	25
2.6 PÅVERKAN PÅ OPINIONSBILDNING	25
2.6.1 <i>Påverkande faktorer</i>	25
2.6.2 <i>Public Relations före fakta</i>	26
2.6.3 <i>Medias makt</i>	26
2.6.4 <i>Amerikanska skandalers påverkan</i>	28
2.7 SAMMANFATTNING AV LITTERATURGENOMGÅNG.....	29
3 METOD.....	31
3.1 UNDERSÖKNINGSANSATS	31
3.2 UNDERSÖKNINGSMETOD	32
3.3 UNDERSÖKNINGSOBJEKT.....	33
3.3.1 <i>Presentation av intervjuobjekten</i>	34
3.3.2 <i>Motivering av våra tre objektsgrupper</i>	34
3.4 DATAINSAMLING OCH KÄLLKRITIK	34
3.4.1 <i>Källkritisk granskning</i>	35
3.5 STUDIENS TROVÄRDIGHET.....	36
3.5.1 <i>Validitet</i>	36
3.5.2 <i>Reliabilitet</i>	37
3.5.3 <i>Möjlighet till generalisering</i>	37
3.5.4 <i>Källor till mätfel</i>	37
3.6 FORSKNINGSPROCESSEN.....	38
3.7 SAMMANFATTNING AV METOD	38

4 EMPIRI OCH ANALYS	40
4.1 PRESENTATION AV AFFÄRSJOURNALISTERS OCH KLIENTERS KUNSKAP	40
4.1.1 Revisorns oberoende	40
4.1.2 Revisorns ansvar	43
4.1.3 Revisorns uppgifter	46
4.1.4 Reglering av revision	48
4.1.5 Uppfattning om revisorer	49
4.1.5.1 Förtroende för revisorer och medias påverkan	50
4.1.5.2 Förtroende för media	51
4.2 KORSANALYS	52
4.2.1 Journalister jämfört med revisorer	52
4.2.2 Klienter jämfört med revisorer	53
4.3 SAMMANFATTNING AV EMPIRIN	54
5 SLUTDISKUSSION.....	56
5.1 BESVARANDE AV FRÅGESTÄLLNING.....	56
5.1.1 Studiens praktiska bidrag.....	56
5.1.2 Studiens teoretiska bidrag.....	57
5.1.2.1 Teoretisk modell.....	58
5.2 REFLEKTIONER OM STUDIEN.....	60
5.3 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER	61
KÄLLFÖRTECKNING	62
BILAGOR.....	68
BILAGA 1 - ATTITYDENKÄT	68

Figurförteckning

FIGUR 2.1: TEORIMODELL	8
FIGUR 2.2: FÖRVÄNTNINGSGAPET	21
FIGUR 3.1: FORSKNINGSPROCESSEN	38
FIGUR 5.1: TEORETISKT BIDRAG.....	59

Tabellförteckning

TABELL 2.1 FÖRTROENDE FÖR YRKESGRUPPER	28
TABELL 4.1 REVISORNS OBEROENDE, ALLA RESPONDENTER.....	41
TABELL 4.2 REVISORNS OBEROENDE, JOURNALISTER	43
TABELL 4.3: REVISORNS ANSVAR, ALLA RESPONDENTER.....	44
TABELL 4.4: REVISORNS ANSVAR, JOURNALISTER	45
TABELL 4.5: REVISORNS UPPGIFTER, ALLA RESPONDENTER.....	46
TABELL 4.6: REVISORNS UPPGIFTER, JOURNALISTER.....	47
TABELL 4.7: REGLERING AV REVISION, ALLA RESPONDENTER	48
TABELL 4.8: REGLERING AV REVISION, JOURNALISTER	48
TABELL 4.9: UPPFATTNING OM REVISORER, ALLA RESPONDENTER	49
TABELL 4.10: UPPFATTNING OM REVISORER, JOURNALISTER.....	50
TABELL 4.11: KORSANALYS AV FÖRTROENDE.....	52
TABELL 4.12: KORSANALYS AV REVISORNS ANSVAR	53
TABELL 4.13: KORSANALYS AV REVISORNS FÖRPLIKTELSER	53

1 Bakgrund, problemdiskussion och syfte

I detta inledande kapitel presenterar vi bakgrunden till problemområdet och diskuterar problemet för uppsatsen, vilket utmynnar i en huvudfrågeställning och en bifråga. Sedan fastställs syftet med studien och avslutningsvis presenteras en övergripande disposition i syfte att förse läsaren med en översikt av uppsatsens olika delar. Kapitlet syftar till att introducera uppsatsen för läsaren och skapa förståelse för forskningen.

1.1 Bakgrund

Vid 1850-talet hade revisorn som uppgift att granska företag och upptäcka bedrägerier. I revisionen granskades varje transaktion i syfte att finna alla ekonomiska felaktigheter i räkenskaperna, men i början av 1900-talet ökade antalet företag och revisionen förändrades. Vid denna tidpunkt lades istället fokus på att ge en rättvisande helhetsbild av företagets redovisning, med hjälp av en riskanalys.¹ Den ekonomiska utvecklingen har under det föregående decenniet delvis varit turbulent med bland annat finanskrisen på 20- och 30-talet. Finansiella kriser har skapat en internationell debatt som givit nya incitament till förändringar på redovisningsområdet. Framförallt har USA som en dominerande kraft i världsekonomin påverkat den internationella utvecklingen. Finansiella händelser i USA ger därför effekter även internationellt och i Sverige.²

Revisorns granskning av finansiell rapportering har hamnat i fokus bland annat till följd av den senaste tidens redovisningsskandalerna. Detta har lett till att förtroendet för revisorns yrkesutövning försvagats, och revisorns roll ifrågasatts. Framför allt är det revisionsbyrån Andersens inblandning i Enron- och WorldComskandalerna som bidragit till en omfattande debatt kring revisorns oberoende. Exempelvis tilltalade ordföranden för *Subcommittee on Oversight and Investigations for the House Energy and Commerce Committee* den revisor från Andersen som var ansvarig för Enron på följande sätt:

*“Enron rånade banken, Arthur Andersen tillgodosåg flyktbilen och de sa att du var den som satt vid ratten.”*³

Även om det är de amerikanska redovisningsskandalerna som dragit igång debatten angående bland annat revisorns oberoende är det inte endast i USA som redovisningsskandalerna har uppdagats på senare tid. I Sverige har vi kunnat läsa på tidningarnas löpsedlar om företag som agerat mer eller mindre tvivelaktigt, där de mest uppmärksammade bolagen är Skandia och Prosolvia. Den svenska offentliga debatten koncentreras kring vidlyftiga arvoden och bonusar till direktörer medan i andra länder handlar det mer om uppblåsta värden i balansräkningar och oriktiga resultatredovisningar. Frågor om huruvida regelverk av redovisning, revision och övervakning av kapitalmarknaden är tillräckligt omfattande har drivit fram diskussioner ifall förändringar är nödvändiga.⁴

¹ Eipstein & Grieger, 1994, *Investors Views on Audit Assurance...*

² Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

³ Jönsson, 2004, *Debatt: Blev Arthur Andersen...*, s 45 (fritt översatt)

⁴ Holmquist, 2002, *Det ska inte få hända i Europa...*

Det tycks vara en allmän uppfattning i samhället att revisorn bör genomföra en mer ingående kontroll av företagets redovisning än vad som är rimligt i dagsläget. Dan Brännström, generalsekreterare för FAR, säger att:

*”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig.”*⁵

Skillnaden mellan vad samhället förväntar sig från revisionsprofessionen och vad yrkesgruppen faktiskt gör kallas förväntningsgapet.⁶ Från revisorernas håll förklaras detta med allmänhetens misslyckande med att förstå naturen och uppskatta begränsningarna i revisionen. Allmänheten har generellt bilden av att revisionen är en försäkring mot bedrägeri och ekonomisk brottslighet.⁷ Vidare är en vanlig uppfattning att revisorn har ett större ansvar än vad denne har rent juridiskt. Även många företagare har inte ansvarsfördelningen klar för sig, vilket kan leda till att de tror att de är fria från allt ansvar för fel i redovisningen efter en godkänd revision. *Revisorn sa ju inget* är en förekommande uppfattning. Förväntningsgapet får till följd att finansiell information har godkänts trots grova fel, och när detta sedan upptäckts skapas redovisningsskandaler. Detta behöver alltså inte härröras till att revisorn har sett mellan fingrarna utan att felaktiga poster undkommit granskning, trots att en fullständig riskanalys genomförts.

Om företag verkligen vill manipulera bokföringen är det mycket svårt för revisorn att upptäcka det. Det är inte revisorns roll att upptäcka och söka reda på alla fel, utan snarare att bedöma vilken risk det finns för felaktigheter.⁸ Lowe skriver att en orsak till att ett förväntningsgap kan uppstå mellan klient och revisor kan vara klientens brist att förstå revisorns roll och dess begränsningar.⁹ Attityder mot revisorer tenderar att vara baserade på förutfattade meningar snarare än grundade i analyser av inskränkningarna och möjligheterna inom revision.¹⁰ En före detta redovisningschef för *The Securities and Exchange Commission* (SEC) uttrycker situationen såhär:

*”Det är en klyfta lika bred och djup som Grand Canyon mellan vad allmänheten förväntar sig av oss och vad vi levererar vid en revision”.*¹¹

1.2 Problemdiskussion

Ovanstående bakgrund visar på att de intressenter som har kontakt med revisorerna i sin vardag inte helt förstår revisorns arbete. Då dessa intressentgrupper inte har en klar bild av revisorns roll kan det vara av intresse att se hur det då ser ut för de grupper som inte har någon naturlig kontakt med revisionsprofessionen. En av dessa grupper är journalister som kan skapa allmän debatt och opinion genom sin ställning som samhällinformatör. Generellt kan det sägas att media är allmänhetens enda informationskälla i ämnen där ingen direkt kontakt och kunskap finns. Det innebär att journalister har en stor makt och möjlighet att färga förtroendet för revisionsbranschen. Därför vill vi studera hur förväntningsgapet mellan media, i form av affärsjournalister, och revisionsbranschen ser ut. Allmänhetens uppfattning

⁵ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

⁶ Ett förväntningsgap uppstår när intressenternas förväntningar på revision och revisorer inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra. Källa: FAR:s *Revisionsbok 2004*, s 111.

⁷ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual differences...*

⁸ FAR:s *Revisionsbok 2004*

⁹ Lowe, 1994, *The expectation gap in the legal system...*

¹⁰ Humphrey & Garcia-Benau, 1992, *Beyond the audit expectations gap...*

¹¹ Turner, 2002, *Speech at the AICPA's advanced litigation...* (fritt översatt)

kan lätt förändras i tider av kris, såsom när en revision hamnar i allmänhetens intressefokus efter en redovisningsskandal.¹² Efter alla redovisningsskandaler som uppdragats i pressen kan allmänhetens uppfattning om revisorers oberoende ha påverkats.

Vi har undersökt olika mediearkiv på Internet och olika tidningars databaser och funnit att huvuddelen av de artiklar som rör revision och revisorers arbete till största del fokuseras kring skandaler och ekonomisk brottlighet. Det kan finna sin förklaring i att en väl genomförd revision inte har något nyhetsvärde i relation till olika skandaler. Vi har också upptäckt att när media skriver om revisorer har de i vissa fall gett en felaktig bild då de inte gått tillräckligt på djupet i sina rapporter. Det har lett till att fel person hängs ut i pressen. Ett tydligt exempel på detta är Rydbecks utredning av Skandia och journalisters slutsatser om revisorer som yrkesgrupp. Exempel på detta kan ses i flertalet artiklar.¹³ Bland kommentarerna kan läsas uttryck så som:

*”Hur och i vilken utsträckning fullgör revisorsnämnden sitt ansvarsfulla värv? Varför har den godkänt inkompetenta revisorer och underlåtit att fullgöra sitt granskningsuppdrag?”*¹⁴

”Vem kan man lita på efter det här? Inte oberoende revisorer”.¹⁵

Nyligen blev granskningen av Skandias revisorers agerande slutförd och det kunde konstateras att de inte hade gjort något tjänstefel.¹⁶

Journalisternas beteende kan finna sin förklaring i vinklingsprincipen. Den används inom journalistiken när journalister vill öka intresset hos mottagarna. Genom att frångå helhetsbilden och istället återge och framhäva specifika delar av en händelse skapas större nyhetsvärde som lockar till läsning. Det som ofta betonas är händelser, förhållanden eller personer som är sensationella, dramatiska och konfliktladdade. Infallsvinkeln kan ofta baseras på en detalj. Vinklingar fyller i många fall en viktig funktion, även då de inte överensstämmer med verkligheten, om de fångar läsare till ovanliga och svårgripbara händelser. En väsentlig skillnad ligger dock mellan att skapa intresse och att förvanska verkligheten. Den vanligaste typen av vinkling är när uppmärksamhet riktas mot enskilda personer eftersom läsare lättare identifierar sig med enstaka personer än en grupp. Detta ger ett högre nyhetsvärde och större försäljning. Vid exempelvis lagbrott omskrivs oftare brott som är en följd av enskilda personers eventuella handlande. För den omskrivna personen är det ofta en dålig upplevelse då den uppmärksammade händelsen ofta är dramatisk och negativ. Egenskaper hos personen förvrängs och offentliggörs ofta när företeelsen görs om till nyhet.¹⁷

Ett tydligt exempel på hur stark medias och samhällets inverkan har på förtroendet för revisorer är den omtalade Enronskandalen. Det avslöjas att Enron överskattat intäkter med mer än fem miljarder kronor, genom att ledningen har dolt skulder i så kallade Special Purpose Entities (SPE), det vill säga bolag utanför balansräkningen. Skandalen vidgades när det uppdragats att revisionsbolaget Arthur Andersen även förstört dokument då SEC inlett en

¹² Gendron et al, 2001, *In the name of accountability...*

¹³ Genborg, 2003, *Vem kan man...* , Froste, 2003, *Stäm revisorn...* , Ollevik, 2003, *Allt brast i kontrollerna...* , Hultgren, 2003, *Var finns revisorerna?*

¹⁴ Hultgren, 2003, *Var finns revisorerna?*

¹⁵ Genborg, 2003, *Vem kan man...*

¹⁶ Sunesson, 2004, *Nämnd friar helt Skandias revisorer*

¹⁷ Hvitfelt, 1989, *Nyheterna och verkligheten*

granskning kring Enrons konkurs. I detta fall beskrevs revisorerna som medskyldiga till de uppblåsta tillgångarna i företaget.¹⁸

I efterhand har forskare som studerat förfarandena kommit fram till olika slutsatser. En kritisk granskning av skandalen och dess biverkningar har gjorts av Morrison. Hon kom fram till att Andersen blev utsedd till syndabock på tveksamma grunder då media inte sett till alla fakta.¹⁹ Revisorerna beskrevs som pappersförstörande fifflare, trots att det underliggande materialet fanns kvar och även gavs till utredarna. Det förstörda materialet var anteckningar, kopior, PM etcetera som måste förstöras enligt tystnadsplikten.²⁰ Andersen var dessutom inte den byrå som hade hand om de aktuella felaktigheterna i bokföringen, vilket gör åtalet mot revisionsfirman anmärkningsvärt. En intressant fråga i sammanhanget är om media påverkat utredningen och dess aktörer.²¹

Wyatt beskriver i sin artikel det hela från en annan synvinkel. Han anser att revisionsämberet självt har skapat omgivningens dåliga förtroende för revisionen. Revisionsfirmornas ökande krav på högre avkastning ligger till grund för ett oetiskt handlande. Revisorerna är medvetna om att de arbetar i en marknadsekonomi som kräver att de redovisar goda resultat vilket medför att revisionsfirmornas egenintresse kommer före etiska och moraliska riktlinjer. Det är alltså inte bara medias vinkling av fenomenet som leder till förtroendekris utan även revisorerna har ett ansvar.²²

Tack vare den publicitet revisionsbranschen har fått under de senaste åren har det gjorts mycket forskning kring revisorernas oberoende och ansvar. Efter att ha sökt i flera databaser fann vi att forskningen kopplad till revision till stor del inriktade sig på revisionsberättelsen och revisorns yrkesroll. Vi hade det en aning svårare att hitta något som behandlade förväntningsgap och förtroende, samtidigt som inga studier relaterade till medias roll som opinionsskapare undersökte revisionsprofessionen. Den forskning som finns i dagsläget ger upphov till ett tomrum då detta perspektiv verkar vara försummat. Vi tycker därför att det är intressant att undersöka denna grupp då journalister kan komma att påverka framtiden för revisionsbranschen, med Enronskandalen i åtanke. De missförstånd som kan ske på grund av förväntningsgap mellan revisorer och klienter kan leda till ovan nämnda skandaler. Dessa kommer till allmänhetens kännedom via medias bevakning och kritiska granskning. Den allmänna uppfattningen kan påverka den offentliga debatten genom påtryckningar om politiska förändringar, vilket i slutändan kan leda till ny reglering och lagstiftning. Då detta tyder på att medias roll är en viktig faktor i utvecklingen av en viss profession anser vi att det finns ett behov för att forska djupare i detta ämne, vilket motiverar vår studie. Vi anser därför att det är intressant att granska medias kunskap och kompetens eftersom exemplet med Enronfallet visar på att rättvisan kan ha förbisetts av journalistkåren och att detta kan ha varit en grundläggande faktor till Andersen fall.

Vidare är det intressant att undersöka vilken kunskap som finns hos de klienter som revideras eftersom förväntningsgapet kan leda fram till skandaler. Privata investerare blir allt fler vilket ställer krav på skydd mot bedrägeri. Då allmänheten ökar sitt privata sparande, i och med pensionsfonder och folkaktier som Telia, har samhällets intresse för bland annat företags

¹⁸ *Företagsskandalerna: De giriga*, 2002

¹⁹ Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

²⁰ Jönsson, 2004, *Debatt: Blev Arthur Andersen...*

²¹ Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

²² Wyatt, 2003, *Accounting Professionalism...*

avkastning ökat markant. Detta sätter börsföretagen i centrum varför vi finner det intressant att även studera detta perspektiv.

Utifrån den ovan presenterade bakgrunden och problemdiskussion formulerar vi följande huvudfrågeställning och bifråga för denna uppsats:

***Hur god kunskap besitter affärsjournalister och klienter om revisorernas roll?
- Hur skiljer sig dessa kunskaper från revisorernas egna uppfattningar?***

För att kunna behandla dessa frågeställningar avser vi att fokusera studien på tre dimensioner genom att jämföra hur revisorers, klienters och affärsjournalisters uppfattning skiljer sig åt. Dessa perspektiv är sammanlänkade varför vi valt att behandla just dessa tre. Allmänheten har förväntningar på avkastning från de stora börsföretagen, vilket ställer krav på dessa att leverera ett visst förväntat resultat. Detta kan få till följd att vissa resultat fabriceras fram genom manipulation med redovisningen. Revisorer arbetar under en stor klientpåverkan då de är ekonomiskt beroende av dessa, vilket kan leda till att vissa oegentligheter förbises vid revisionen. Klientens beteende påverkar revisorns beskrivning i media även om revisorn är ovetande eller utan ansvar, och felaktigheter uppkommer. Detta kan delvis förklaras av det förväntningsgap som finns gällande ansvarsfördelningen.

Gemensam nämnare för alla tre dimensionerna är att egenintresset har stor påverkan. Klienter kan, som nämnt ovan, känna sig tvingade att producera vissa resultat som ska motsvara marknadens förväntningar. Revisorer blir allt mer ekonomiskt beroende av sina klienter då konkurrensen och marknadsfokuseringen ökar inom branschen. Medias bevakning och inriktning på nyheter är styrt av marknadens sensationslystnad och efterfrågan på skandaler. Detta gör det intressant att studera huruvida felaktigheter i handlande härrör sig från okunskap eller om det är egenintresset som leder till oegentligheter.

Då vi ska utforska ett relativt okänt fenomen där lite forskning gjorts kommer vår studie att öka kunskapen om vilken kunskap affärsjournalister och klienter har om revisorns yrke. Arbetet kommer att beskriva huruvida det finns förväntningsgap och hur detta påverkar journalistikens sanningsgrad respektive klienternas förtroende.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är:

... att identifiera huruvida det förekommer ett förväntningsgap mellan affärsjournalister, klienter och revisionsbranschen och därefter förklara bakomliggande orsaker.

1.4 Uppsatsens disposition

Kapitel 1:

I *Bakgrund, problemdiskussion och syfte* återfinns bakgrunden till ämnesområdet, problemdiskussion som mynnar ut i två frågeställningar, syftet med arbetet samt uppsatsens fortsatta disposition.

Kapitel 2:

I *Litteraturgenomgången* presenteras den litteratur som ligger till grund för uppsatsen och inleds med en presentation av vår teorimodell och hur varje delmoment hänger samman. Därefter följer revisionens utveckling, syfte och olika intressenter. Detta för oss över på revisorns dubbla roller och den problematik gällande oberoendet som detta förhållande kan medföra. Kapitlet fortsätter med en redogörelse av hur oberoendet bibehålls genom reglering och avslutas med en beskrivning av förväntningsgapet och medias påverkan på allmänhetens opinion. Litteraturgenomgången syftar till att ge läsaren en inblick i den akademiska litteraturen som behandlar detta ämne samt att skapa en referensram inför vår vidare empiriska undersökning och analys.

Kapitel 3:

I *Metodkapitlet* redogör vi för den metod som ligger till grund för uppsatsen. Aktiva val som gjorts presenteras och motiveras. Vårt tillvägagångssätt vid val av undersökningsobjekt motiveras och presenteras och undersökningens kvalitet diskuteras genom att koppla till reliabilitet, validitet och källor till mätfel. Möjlighet till generalisering diskuteras även i detta kapitel.

Kapitel 4:

Empiri och analys kommer att redogöra för det empiriska resultatet av vår studie. I denna del av uppsatsen återfinns våra insamlade primärdata då resultatet av de genomförda intervjuerna presenteras. Dessa data analyseras löpande då den jämförs med vår referensram i litteraturgenomgången utifrån fem ämnesområden.

Kapitel 5:

I *Slutsats* svarar vi på uppsatsens problemfrågeställningar baserat på de slutsatser som har kunnat dras utifrån undersökningsresultatet. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av vårt bidrag till forskningen och rekommendationer till framtida forskning.

2 Litteraturgenomgång

Detta kapitel presenterar den litteratur som ligger till grund för uppsatsen och inleds med en presentation av vår teorimodell och hur varje delmoment hänger samman. Därefter följer revisionens utveckling, syfte och olika intressenter. Detta för oss över på revisorns dubbla roller och den problematik gällande oberoendet som detta förhållande kan medföra. Kapitlet fortsätter med en redogörelse av hur oberoendet bibehålls genom reglering och avslutas med en beskrivning av förväntningsgapet och medias påverkan på allmänhetens opinion. Litteraturgenomgången syftar till att ge läsaren en inblick i den akademiska litteraturen som behandlar detta ämne samt att skapa en referensram inför vår vidare empiriska undersökning och analys.

2.1 Teorimodell

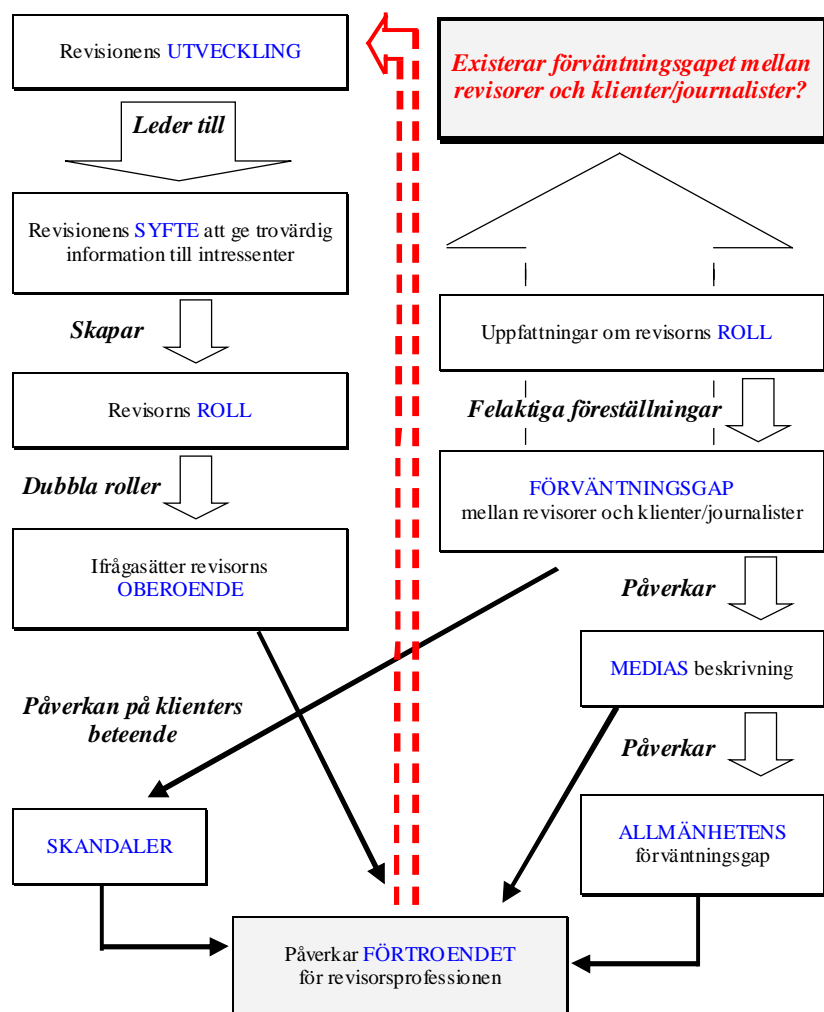
Vår litteraturgenomgång finns presenterad nedan i figur 2.1. Den utgår ifrån revisionens utveckling där det redogörs för förändringar under tidens gång och vad som orsakat dessa förändringar. Utvecklingen leder fram till revisionens syfte idag, i vilken även dess intressenter presenteras.

Utifrån revisionens syfte identifieras revisorns roll. Dagens revisorer arbetar allt mer både som rådgivare och granskare vilket får till följd att oberoendet ifrågasätts, på grund av de dubbla rollernas motsättningar.

Intressenternas uppfattning om revisionen överensstämmer inte alltid med det arbete som revisorerna egentligen utför. Detta skapar ett förväntningsgap. Missuppfattningar hos klienter kan ge incitament till oegentligheter, vilket i sin tur kan leda till skandaler. Förväntningsgap mellan journalister och revisorer kan spridas till allmänheten då media är allmänhetens informationskanal på områden där ingen naturlig kontakt finns.

Sammantaget inverkar oberoendet och förväntningsgapet på revisorsprofessionens förtroende och därmed också dess legitimitet. En förtroendekris för revisionsprofessionen leder till en offentlig debatt som i sin tur kan få till följd att revisionen utvecklas.

Detta blir vårt undersökningsmaterial, från vilket vi utformar ett frågeformulär som ska hjälpa oss att uppnå vårt syfte och besvara våra frågeställningar. Vår empiri fokuseras därför till uppfattningar om revisors roll och förklarar främst den högra sidan av modellen. Den vänstra sidan av modellen har ett understödande syfte.



Figur 2.1: Teorimodell. Källa: Egen

2.2 Revisionens utveckling

Finansiella kriser har påverkat utvecklingen inom redovisning och revision till stor grad. Dessa kriser visar på behovet av ny reglering då rådande lagar visats sig vara otillräckliga i syftet att ge tillförlitlig information till revisionens intressenter. Bedrägerier leder till att regleringar efterfrågas och när privata investerare blir lidande till följd av ekonomisk manipulation ställs ofta krav på lagar för att förhindra framtida bedrägerier. Kreugerkrisen är en av de finansiella kriser som lett till en omfattande förändring och utvecklat revisionen.²³

Ivar Kreuger blev under början av 1900-talet omtalad som Europas frälsare när han lånade ut pengar till fattiga länder efter första världskriget. Pengarna kom från amerikanska investerare som placerade i Kreugers värdepapper. Avkastningen var hög vilket var möjligt då Kreuger delade ut det kapital han genererade genom ökad aktieförsäljning. Genom att förfälska finansiella rapporter upptäckte inte marknaden att företagen i sig inte frambringade några större vinster. När depressionen i slutet av 1920-talet medförde att investerarna inte hade

²³ Jönsson, 1991, *Role making...*

pengar kvar att köpa nya aktier, kunde utdelningarna inte finansieras. Kreugers uppblåsta företag genomskådades och 1932 var Kreugerkraschen ett faktum.²⁴

Före Kreugerkraschen var revisionsprofession i Sverige löst sammansatt och inte särskilt förankrade i samhället. Inte heller några institutioner eller någon offentlig debatt reglerade den externa redovisningen. Då det inte fanns krav på koncernredovisning och koncerngemensam revisor kunde vinster flyttas mellan bolag och på så sätt dölja företagets ställning för revisorer och externa intressenter.²⁵ När Kreugers manipulation av redovisningen avslöjades insåg samhället behovet av att reglera kapitalmarknaden. För att marknaden skulle kunna fortsätta fungera krävdes tillförlitlig redovisningsinformation, vilket fick till följd att revisorernas kompetens efterfrågades.²⁶

I Sverige stärktes revisorernas roll då aktiebolagslagen från 1944 utformades för att förhindra att 20- och 30-talets ekonomiska kriser upprepade sig. Revisorerna tog på sig en granskande roll medan staten fyllde funktionen som reglerare. Staten griper oftast in i regleringen av redovisningen i orostider, men har genom den senaste tidens skandaler förlorat delar av sitt inflytande då en oberoende finansmarknad allt mer tagit över.²⁷

I början av 2000-talet inträffade stora börsnedgångar där det framkom att flera stora företag inte kunde leva upp till marknadens förväntningar. Det blev allt tydligare att företagens ledningar genomfört tvivelaktiga, och ibland även olagliga aktioner, för att kunna leverera resultat som motsvarar finansmarknadens krav. I och med Andersens påstådda inblandning i Enrons redovisningsskandal, ifrågasattes trovärdigheten i den finansiella informationen. Detta ledde till att fler skandaler avslöjas, bland annat WorldCom. Där fann internrevisorer att kostnader värda över 35 miljarder kronor bokförts felaktigt i mening att låta företaget fortfarande vara attraktivt för finansmarknaden.²⁸ I kölvattnet av dessa skandaler har Jönssons²⁹ påstående om att finansiella kriser förändrar redovisningen bekräftats, då USA:s regering reagerade och införde nya regler för revisorers oberoende och företags ansvar i och med Sarbanes-Oxley Act.³⁰ Skandalerna har tillsammans med de svenska skandalerna lett till reaktioner även i Sverige.³¹

2.3 Revisionens syfte

Revisionen primära syfte är att tjäna de intressentgrupper som direkt eller indirekt kan påverkas av företag och andra institutioners ekonomiska situation. En definition av revision är

*”att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisningen, bokföring och förvaltning”.*³²

Revisionen är betydelsefull för flera olika intressenter då den ska ge information som är trovärdig samt styrka den finansiella redovisningen. Grunden till en fungerade marknad är att

²⁴ Flesher & Flesher, 1986, *Ivar Kreuger's contribution...*

²⁵ FAR:s Revisionsbok 2004

²⁶ Jönsson, 1991, *Role making...*

²⁷ Jönsson, 1991, *Role making...*

²⁸ *Företagsskandalerna: De giriga*, 2002

²⁹ Jönsson, 1991, *Role making...*

³⁰ Arnold & de Lange, 2004, *Enron: an examination of agency problems*

³¹ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

³² FAR:s Revisionsbok 2004, s 13

köpare och säljare har förtroende för varandra. Diskussionen gällande revisorns oberoende engagerar allmänheten eftersom revisorerna garanterar tillförlitligheten i den information som ligger till grund för många externa intressenters beslut. Förutsättningen för att detta ska fungera är att revisorer har allmänhetens förtroende och uppfattas som oberoende.³³

*”om icke-expertter blir medvetna om att experters nyckelsystem inte upptäcker ”i full utsträckning den avgörande serien av faror och risker i samband med dessa” äventyrar det ”det grundläggande syftet med expertisen.”*³⁴

2.3.1 Revisionens intressenter

Många externa intressenter har direkt eller indirekt användning för revisionen, såsom stat, ägare, kreditgivare, anställda, leverantörer och kunder. Revisionsberättelsen fungerar tillsammans med den reviderade årsredovisningen som ett betydelsefullt beslutsunderlag för företagets intressenter.³⁵

Då aktiebolagslagen säger att revisorerna skall väljas på bolagsstämman innebär detta att ägarna utser företagets revisorer. Detta till trots måste revisorerna tillgodose de andra intressenternas förväntningar. De andra intressenterna måste kunna förlita sig på att revisorerna arbetar opartiskt och inte låter sig påverkas av klientföretaget. Detta kan dock vara svårt i praktiken då klienten ofta utövar en större påverkan på revisorn än övriga intressenter.

*”Avskalat till sina väsentligheter, har revisorsprofessionen inget att erbjuda utan allmänhetens tillit och förtroende.”*³⁶

Revisionsintressenter kan delas in i två grupper; informerade, exempelvis klienter, och icke informerade intressegrupper såsom allmänheten. Det måste finnas förtroende för revisionen inom båda dessa grupper men självbevarandedriften leder till att revisorer oftare bryter förtroendebandet med allmänheten när en kris uppstår än att de förstör det förtroende klienter och andra interna intressenter har. Icke informerade intressegrupper har inget annat val än att lita på revisorer, men sett från deras perspektiv ger kompetenskrav, upprätthållandet av redovisningsnormer och terminologin en tvetydig bild. Åtgärderna har sina fördelar men samtidigt döljs det verkliga arbetet inom revisionsbyråerna. I dagsläget ger självregleringen, den övertygande diskussionen och avsaknaden av andra alternativ inget annat val än att förlita sig på att revisorerna gör ett trovärdigt arbete. Revisorerna är i sin tur beroende av att de har förtroende hos allmänheten och det ger inga incitament att förbättra transparensen i branschen.³⁷

Genom rubriker som *”Revisorerna går uppenbarligen inte heller att lita på”*³⁸ kan förtroendet för revisorns oberoende och förtroende sättas ur spel. Intressentgrupperna kan uppleva revisionen som opålitlig och färgad vilket inte bra för en väl fungerande finansmarknad. Diskussionen bakom ifrågasättandet av revisorns oberoende härrör sig till stor del från problematiken med revisorns arbete som både konsult och granskare då detta påverkar oberoende och förtroende negativt.³⁹

³³ Diamant, 2004, *Revisors oberoende...*

³⁴ Unerman & O'Dwyer, 2004, *Enron, WorldCom, Andersen et al...*, s 991 (fritt översatt)

³⁵ FAR:s Revisionsbok 2004

³⁶ Boland, 1982, *Myth and technology...*, s 126 (fritt översatt)

³⁷ Neu, 1991, *Trust, impression management...*

³⁸ *Företagsskandalerna: De giriga*, 2002

³⁹ *Företagsskandalerna: De giriga*, 2002

2.3.2 Revisorns roll som granskare

Vid en revision sker normalt granskningen av bolaget på ett antal olika sätt. Det går att grovt dela in granskningsmetoderna i två delmoment, dels granskning av kontroller och dels substansgranskning. Vid en kontrollgranskning försöker revisorn att bedöma hur de interna systemen och rutinerna säkerställer reliabiliteten i redovisningsunderlaget. Substansgranskningen inriktar sig istället på en direkt kontroll av enskilda transaktioner eller saldon, där antingen bokförda kostnader stäms av mot kvitton, räkningar med mera eller direkta jämförelser mot utomstående fordringar och skulder.⁴⁰

Hur stor del av granskningen som motsvaras av respektive del kan inte bedömas rakt av utan det beror på flera faktorer. Det kan generellt sägas att bokföringen alltid granskas, dock mer utförligt i mindre företag samtidigt som granskning av interna system och rutiner blir viktigare i större bolag. Detta beror på att en kontroll av varje transaktion i exempelvis multinationella koncerner skulle göra revisionen alltför omfattande och kostnaden för den skulle inte motiveras av den ekonomiska vinsten, det vill säga vad intressenten är villig att betala för utökad information om företaget.⁴¹

När varje delpost eller transaktion inte granskas enskilt, innebär det att det alltid finns en inneboende risk för felaktigheter i redovisningen. Det innebär därmed att revisionens syfte inte är att hitta alla fel i redovisningen, utan att bedöma om värderingen av skulder och tillgångar i balansräkningen är rimliga och om resultatet är rättvisande enligt gällande normer och lagstiftning.⁴²

2.3.3 Revisorns roll som rådgivare

FAR delar upp revisionsbyråernas verksamhet i två delar, revisionsverksamhet och övrig verksamhet. Definitionen av revisionsverksamhet är:

*”verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt sådan rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen.”*⁴³

Rådgivningen till revideringsklienten från uppdragsrevisorer får enbart vara revisionsnära, det vill säga råd och förslag gällande bolagets redovisning och förvaltning. Då revisorer besitter kompetens gällande det löpande bokföringsarbetet och internrevision, är de uppskattade rådgivare hos sina klientföretag. Det finns dock lagar och god redovisningssed som begränsar den fristående rådgivningen. Först och främst får inte revisorns oberoende i revisionen riskeras. Det skall framkomma att revisorn får ge råd och komma med synpunkter men får aldrig ta del i beslutsfattandet.⁴⁴

Vad som i dagsläget blivit vanligt förekommande hos revisorsbyråer är verksamhet som inte är revisionsverksamhet. Denna innefattar rådgivning så som corporate governance. I flertalet fall genomför samma byrå både icke-revisionsnära rådgivning och revision till samma

⁴⁰ FAR:s Revisionsbok 2004

⁴¹ FAR:s Revisionsbok 2004

⁴² FAR:s Revisionsbok 2004

⁴³ FAR:s Revisionsbok 2004, s 576

⁴⁴ FAR:s Revisionsbok 2004

företag. Detta är tillåtet så länge det är olika personer som utför de båda tjänsterna.⁴⁵ Fenomenet att en byrå granskar en verksamhet samtidigt som det är ekonomisk rådgivare till densamma kan leda till ifrågasättande av oberoendet, vilket kommer diskuteras vidare i detta kapitel.

2.3.4 Varför utveckling mot dubbla roller?

På senare år har stora förändringar skett där revision har blivit mindre lönsam och därmed mindre attraktiv. Istället har rådgivningsfunktionen inom byrån vuxit, där icke-revisionsuppgifter såsom utveckling av informationsteknologi, intern revision, systemutveckling och värderingsstrategier ingår. Fram till år 2000, det vill säga något år innan de stora skandalerna, ökade konkurrensen inom revision och priserna sjönk som en följd av detta. Oberoendet och objektiviteten sattes lite åt sidan då både rådgivning och revision gavs till samma företag.⁴⁶

Revisionsbyråernas ökade marknadsfokusering, på grund av ökad konkurrens och mättnad, har även positiva effekter. Genom att inleda samarbeten med klienter med konsultuppdrag utöver revisionstjänsten stärks den långsiktiga relationen på ett sätt som gynnar båda parter. Flerfunktionella team som arbetar mot klient innebär en möjlighet att samma kontaktpersoner kan användas oberoende vilken service som efterfrågas. Revisionsbyråer skapar en konkurrensfördel genom att utöka sin klientservice och på så sätt fördjupar och vårdar en förtroendeingivande klientrelation.⁴⁷

Då revisionsbyråerna knyts allt närmre sina klienters verksamhet genom konsultuppdrag kan de även påverka i allt större grad hur redovisningen ska produceras och presenteras. Involveringen i klientföretagen ger möjligheter att diskutera, testa och sälja in de rekommendationer revisorerna planerar att göra. Båda parter gynnas eftersom redovisningen från företaget blir bra utformad och revisorn blir mer insatt i verksamheten kan därför göra en bättre revision. Revisionsbyråernas goda rykte i samhällets ögon är nära knutet till att inga felaktigheter uppdagas. Om revisorerna känner verksamheten de reviderar minskar risken för att oegentligheter förbises och därför stärks deras position genom ett ökat samarbete.⁴⁸

2.3.4.1 Problematiken med dubbla roller

De dubbla rollerna kan även medföra negativa följder. Wyatt beskriver Andersens utveckling i USA som ett exempel på problematiken med dubbla roller. Redovisningsprofessionen i USA har förändrats under de senaste femtio åren från förtroendegivande institutioner till marknadsfokuserade organisationer, där revisionsfirmor bortser från branschen rykte till förmån för högre avkastning. Wyatt menar att revisionsfirmornas dubbla verksamhet, där utvecklingen skiftat fokusering från revisionsarbete till konsultrådgivning, har skapat en större förtroendekris för branschen. Han exemplifierar agerandet i Andersen under 1940-2000 talet. Organisationen gick från att anställa professionella och kunniga medarbetare med bra utbildning inom redovisning, till att anställa medarbetare utan större förankring redovisningstekniska frågor. Den senare gruppen arbetar med lönsamma konsultuppdrag till företag, såsom förbättringar av den interna företagsverksamheten. Eftersom dessa konsulter genererar en högre lönsamhet har de fått allt större inflytande i revisionsfirmorna och på så sätt också skaffat sig makt över utvecklingen av professionen.⁴⁹

⁴⁵ FAR:s Revisionsbok 2004

⁴⁶ Rezaee, 2004, *Restoring public trust in...*

⁴⁷ de Ruyter & Wetzels, 1999, *Commitment in auditor-client relationships...*

⁴⁸ Gendron et al, 2001, *In the name of accountability...*

⁴⁹ Wyatt, 2003, *Accounting Professionalism...*

Den stora skiftningen av huvudverksamhet, från revision till konsulttjänster, påbörjades under 1990-talet.⁵⁰ Då klienten står för revisionsfirmornas intäkter skapas ett ekonomiskt beroendeförhållande. Åren 2000 och 2001 kom över 80 procent av revisionsbyråernas inkomster från icke-revisionsnära uppgifter. Detta kan innebära att revisorn inte vågar konfrontera sin klient gällande felaktigheter i redovisningen, då inkomsterna från andra tjänster som inbringas från klienten är viktigare för byrån rent ekonomiskt.⁵¹ Oärliga företagsledare får det lättare att övertala revisorer att godkänna tvivelaktiga redovisningsåtgärder i och med att revisionsbyråerna blir allt mer ekonomiskt beroende av sina klienter.⁵² Det är vid bolagsstämman som beslut fattas om en revisor som ska fortsätta anlitas eller om företaget vänder sig till någon konkurrent. Revisorn måste tillfredsställa företagsledningen om firman vill ha kvar uppdraget, annars finns risken att det företaget vänder sig till annan firma i den hårda konkurrensen.⁵³ Icke revisionsrelaterade tjänster utgör en viktig inkomst, men den minskar förtroendet för revisionen från investerarnas sida.

Kompromissen mellan ekonomiskt beroende och bevarande av anseende påverkar revisorers beslutsprocess. Vid en studie 1999 av dåvarande *Big Five*⁵⁴ uppdagades att ingen enskild klient hade direkt betydelse för den totala verksamheten, men att enskilda kontor var beroende av sina klienter. Speciellt viktigt kan det vara för mindre kontor med ett fåtal klienter. Detta är viktigt att beakta eftersom ett enskilt kontors agerande kan påverka hela organisationens rykte.⁵⁵ Det upplevda oberoendet hotas mer av en nära relation mellan klient och revisor än av en nära relation mellan en revisionsfirma och klientföretag. Ekonomiskt beroende på mikronivå är mer riskabelt än på makronivå.⁵⁶

Forskarna Brandinger och Linghede menar att revisorer handlar i egenintresse genom att försöka stärka sina varumärken och tjäna pengar, genom den dubbla roll som de intar.⁵⁷ Revisorer bör istället arbeta med att stärka sitt oberoende gentemot sina klientföretag för att upprätthålla förtroendet för branschen. Arbete med etik och socialt ansvar bör omvandlas i någon form av regelverk för att upprätthållas i revisionsbranschen.⁵⁸ Reinstein & McMillan menar att revisorerna istället bör se tillbaka i tiden och återgå till det grundläggande arbetet genom att lägga koncentrationen på att upptäcka felaktig finansiell information.⁵⁹

UK Chartered Accountants Joint Ethics Committee (CAJEC) utvecklade 1996 ett förslag gällande revisorers integritet, objektivitet och oberoende. Dokumentet legitimerar, till skillnad från Brandinger och Linghede, revisionsprofessionens ökade kommersiella satsningar där de frångår sin kärnverksamhet. Förslaget vidgar oberoendebegreppet och ger en mer tillmötesgående metod för att utvärdera olika uppdrags lämplighet. Istället för fasta regler ges ett ramverk, vilket gynnar klientens ekonomiska intressen. Dessutom initierar CAJEC:s förslag inte till en ökad transparens för revisionsbyråerna, vilket kunde ha underlättat för extern övervakning gällande hur ramverket efterlevs. Det nya förslaget hjälper utvecklingen

⁵⁰ Reinstein & McMillan, 2004, *The Enron debacle...*

⁵¹ Rezaee, 2004, *Restoring public trust in...*

⁵² Kane, 2004, *Continuing dangers of...*

⁵³ Beattie et al, 1999, *Perceptions of auditor independence...*

⁵⁴ Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG och PriceWaterhouseCoopers

⁵⁵ Reynolds & Francis, 2000, *Does Size matter? The influence...*

⁵⁶ Beattie et al, 1999, *Perceptions of auditor independence...*

⁵⁷ Brandinger & Linghede, 2004, *Kan man lita på revisorn?*

⁵⁸ Brandinger & Linghede, 2004, *Kan man lita på revisorn?*

⁵⁹ Reinstein & McMillan, 2004, *The Enron debacle...*

mot en ökad kommersialism, samtidigt som CAJEC försöker bibehålla en accepterad nivå av trovärdighet och förtroende för revisionsprofessionen hos samhället.⁶⁰

Många byråer hävdar att de klara av att både ta rollen som granskare och konsult utan att kvalitén på arbetet förändras. Flera studier har genomförts av akademiker och *American Institute of Certified Public Accountants* som testar hypotesen att konsulnarvoden leder till att omvärlden ifrågasätter revisorns oberoende. Det har gett skilda empiriska resultat. Barlett förklarar dessa skilda resultat med att olika definitioner har använts. I hans studie framkommer det att intressenter kan vara osäkra på hur oberoende revisorn är, medan revisorerna är för självsäkra på att de kan bibehålla oberoendet oavsett situation. Detta leder till att upprätthålla förväntningsgapet. Studien visar även att revisionsfirmor som endast utför revisionstjänster åtnjuter ett betydligt högre förtroende då de anses vara mycket oberoende, medan firmor som är involverade i samarbetsavtal med sina klienter anses ha en mycket låg nivå av oberoende. Vidare fann han att kunskap om revision hos respondenten inte påverkar uppfattningen.⁶¹ Dubbla roller och ökad klientservice leder alltså till tvivel gällande revisorns förmåga att fortsätta vara oberoende.

2.4 Revisorns oberoende

En växande fokusering mot klienter innebär att revisorns oberoende måste ifrågasättas då *du inte biter den hand som föder dig*. Konkurrensen mellan revisionsbyråer och efterföljande prissättning på revisionen, klientens storlek och betydelse för byrån samt i vilken omfattning annan typ av rådgivning tillhandahölls åt klienten sätter press på revisorer vilket kan påverka oberoendet. Moizer et al har funnit att klienter önskar att revisorer blir mer etiska samtidigt som mer rådgivning och mer kreativt arbete efterfrågas. Motsättningarna mellan dessa önskningar sätter press på revisorn. Att vara mer etisk är svårt att kombinera med en ökad rådgivning eller ökat risktagande.⁶² Umad & Anandarajan har påvisat att om en revisor upplevde sig pressad, minskade oberoendet och omdömet, speciellt ifall pressen var uttalad istället för underförstådd.⁶³ Samtidigt finns det även press från den egna redovisningsbyrån att skapa inkomster till organisationen, vilket kan leda till att revisorer prioriterar nya affärsmöjligheter istället för att vara objektiva granskare av finansiell information.⁶⁴ I Enronskandalen framkom det att Andersens anställda samarbetat med Enronanställda till den grad att det i princip var omöjligt att skilja dessa från varandra, samtidigt som Andersens revisorer granskade Enron.⁶⁵

Till oberoendedebatten skall tilläggas att Bazerman anser att det är psykologiskt omöjligt för revisorer att vara helt oberoende gentemot sina klienter. Detta är inte bra för en fungerande kapitalmarknad då aktieägare och andra intressenter kan tappa förtroendet för finansiell information när revisorers oberoende inte kan säkerställas. Problematiken ligger i förhållandet som revisorer har med sina klienter, när revisorerna är inhyrda konsulter som betalas eller avskedas direkt av klientbolaget, och bara indirekt av deras egentliga arbetsgivare *konsultredovisningsbolaget*. Bazerman kritiserar kraftigt detta förhållande som finns mellan revisorer och klienter, då det gör det mycket svårt för revisorer att bedöma klientbolag objektivt och opartiskt. Ett flertal psykologiska undersökningar gällande förhållandet mellan

⁶⁰ Citron, 2003, *The UK's framework approach to auditor...*

⁶¹ Barlett, 1993, *A scale of perceived independence...*

⁶² Moizer et al, 2004, *The Corporate Image...*

⁶³ Umad & Anandarajan, 2004, *Dimensions of pressures faced by auditors...*

⁶⁴ Reinstein & McMillan, 2004, *The Enron debacle...*

⁶⁵ Reinstein & McMillan, 2004, *The Enron debacle...*

revisorer, klienter och andra intressenter visar på att revisorer agerar i första hand för sig själv och klientbolaget och i andra hand för andra intressenter. Bazerman förklarar att även de mest moraliska och etiskt riktiga revisorerna som verkligen försöker sätta andra intressenter i fokus, kommer att agera till klientens fördel. Detta beror alltså inte på moraliska förpliktelser utan på det faktum att förhållande mellan revisorer och klienter är starkare och därför psykologiskt omöjligt att bortse från när revisorer utför sitt arbete.⁶⁶

2.4.1 Förtroende

Oberoende stärker förtroendet. Fukuyama anser att ett starkt förtroende skapas av normer och värderingar som genomsyrar alla individer i ett samhälle, en så kallad gemensam kultur. Delade värderingar ger förtroende och på så sätt ett socialt kapital. När organisationer handlar i egenintresse kommer deras trovärdighet att ifrågasättas av andra institutioner och organisationer.⁶⁷

Till Fukuyamas artikel kan tilläggas att Smith anser att etiska värderingar är grunden till ett väl fungerande samhälle och utan etiska värderingar kommer civila samhällen att kollapsa. Därför måste individer fråga sig vad som motiverar dem, såsom rikedom, hälsa, berömmelse, intellekt eller integritet. Om svaret inte blir integritet kan individen välja att uppnå självförverkligande genom ett oetiskt handlande, vilket i sin tur kommer att drabba andra människor. Inget samhälle kan fortsätta att fungera utan en god moral. Ett samhälle där individer och grupper inte har liknande moraliska värderingar och brist på respekt för andra, eller där grupper och individer inte kan sätta samhällets bästa före sitt egenintresse, kommer till slut att kollapsa. På grund av detta måste redovisningsprofessionen handla i ett större samhällsintresse med ett moraliskt och etiskt förhållningssätt, för att på så sätt upprätthålla trovärdigheten för hela professionen.⁶⁸

När den finansiella marknaden får större inflytande över samhällsekonomin, måste integriteten stärkas för att upprätthålla samhällets förtroende. Eftersom kapitalmarknaden reagerar olika på goda och dåliga nyheter krävs att finansiella rapporter måste vara upprättade av pålitliga och respekterade källor. Revisorer måste vara oberoende i förhållandet till sina klienter. Ett problem som kan försvåra upprätthållandet av ett oberoende är egenintresset i aktier och fonder som den enskilde revisorn kan tänkas ha i de företag som denne reviderar. SEC har gjort en undersökning som kom fram till att PriceWaterhouseCoopers hade egenintressen i 82 till 90 procent av de firmorna de reviderade. Detta är en problematik som måste lösas för att förtroendet skall kunna upprätthållas. Revisorer som tar lätt på allmänhetens förtroende hotar den nationella och den internationella finansiella marknaden.⁶⁹

Revisorslagen hjälper till att minska hotet mot revisorns oberoende då den bland annat reglerar var gränserna går för vilken rådgivning som får erbjudas till klient.⁷⁰ I Revisionslagen⁷¹ framkommer att en revisor måste vara oberoende. Med detta menas att uppdragen skall utföras med opartiskhet och självständighet samt att revisorn skall ta objektiva ställningstaganden. Dessa regler grundar sig på den så kallade analysmodellen, vilken bör nyttjas för att garantera kvaliteten på revisorns arbete.⁷²

⁶⁶ Bazerman et al., 1997, *The impossibility for auditors independence*

⁶⁷ Fukuyama, 1996, *Trust: The social Virtues...*

⁶⁸ Smith, 2003, *A fresh look at the accounting ethics*

⁶⁹ Roulac. 2002, *Accounting for pure independence...*

⁷⁰ Diamant, 2004, *Revisors oberoende...*

⁷¹ Revisionslagen 1999:1079, 17§

⁷² FAR:s Revisionsbok 2004

2.4.2 Analysmodellen

Analysmodellen är ett verktyg som varje revisor bör nyttja innan ett nytt uppdrag tas. I modellen anges fem omständigheter då revisorns oberoende kan ifrågasättas och grundregeln i lagen är då att uppdragets ska avböjas.⁷³

1. **Egenintressehotet:** Det är av största vikt att revisorn inte har något eget intresse i klientföretaget.
2. **Självgranskningshotet:** För att bibehålla sitt oberoende ska revisorn löpande granska sitt eget, och de andras inom revisionsgruppens, arbete. Det är väsentligt vid rådgivning som kan falla utanför revisionsverksamheten.
3. **Partställningshotet:** Om revisorn är kopplad till sin klient genom att ha tagit ställning för eller emot denne i exempelvis en förhandling kan opartiskheten ifrågasättas.
4. **Vänskaps-/förtroendehotet:** En stark och nära relation till sin klient kan medföra att revisorns ställningstaganden blir subjektiva, då denne får ett mer okritiskt synsätt till sin klient.
5. **Skrämselhotet:** Vid risk för påverkan från en dominerade part bör uppdraget avböjas då självständigheten och oberoendet kan bli lidande.

Användandet av analysmodellen innebär att alla ska kunna lita på revisorns oberoende av sin klient. Det förekommer dock situationer där klientens intresse får företräde i revisorns arbete. I en idealisk värld med en effektiv marknad får alla intressenter tillgång till samma information samtidigt. När en fullkomlig och effektiv marknad existerar kan inte kriser uppstå. All nödvändig information finns tillgänglig vilket innebär att företagen publicerar allt som efterfrågas. Relegering av redovisningen blir då helt onödig. Det existerar dock ingen totalt effektiv marknad, eftersom denna hypotes bygger på antaganden som inte överensstämmer med hur världen fungerar idag, exempelvis att priset på en aktie är en perfekt spegelbild av den tillgängliga informationen. Om detta hade varit sanning idag hade inte mäklare funnits, eftersom hypotesen innebär att transaktionskostnader inte förekommer. Vidare hade inte analysföretag kunnat ta betalt för information, eftersom denna information redan lämnats av företagen själva.⁷⁴ I dag är dock situationen den att viss information är känslig för företaget och får därför inte spridas externt, såsom exempelvis framtida lanseringar vilka riskbedöms av revisorer och uppgifter om bankkonton. För att en revisor ska kunna göra en grundlig och rättvisande revision krävs att företaget ger denne tillgång till all information. Relationen mellan klient och revisor innebär därför en tystnadsplikt.

2.4.3 Tystnadsplikt och anmälningsplikt

Trots att revisorn skall tillhandahålla information till alla intressenter måste revisorn, som nämnt, iaktta tystnadsplikt gentemot klienten. Den enda information som släpps till externa intressenter är det revisorn väljer att skriva i revisionsberättelsen. Tystnadsplikten kan i vissa situationer sätta revisorn i vissa trångmål. Vid de tillfällen då revisorn exempelvis får kritik i pressen kan denne inte försvara sig på grund av den rådande tystnadsplikten. Revisorn får inte förklara vilka förhållande som råder i klientbolaget.⁷⁵ Exempelvis har vi nämnt att Andersen

⁷³ FAR:s Revisionsbok 2004

⁷⁴ Pike & Dobbins, 1986, *Investment Decisions...*

⁷⁵ FAR:s Revisionsbok 2004

hängts ut i pressen världen över då de anklagades för att ha förstört en betydande mängd pappers- och elektroniska dokument. Det avslöjas att företaget försökt mörklägga information så snart den amerikanska finansinspektionen SEC inlett en granskning kring Enrons konkurs.⁷⁶ Flertalet journalister förklarade detta med att revisorerna försökte hindra SEC i sitt arbete och att detta stärkte misstankarna om att Arthur Andersen hade varit med i oegentligheterna och låtit dokumentförstörarna jobba för att dölja bevis. En federal jury har nu fällt Andersen för att ha försvårat utredningen av Enrons konkurs.⁷⁷ Firman sägs ha underminerat rättssystemet genom att förstöra bevis.⁷⁸

Att företaget hade förstört dokumentation stämmer men det gällde de dokument som alltid måste förstöras på grund av skyddande av känsliga uppgifter, exempelvis anteckningar om ett bankkonto. Den ordinarie dokumentationen från revisionen som alla revisionsbyråer bevarar hade inte förstörts.⁷⁹

Det finns vissa undantag från tystnadsplikten. I Aktiebolagslagen omnämns upplysningsplikt till bolagsstämman, om det inte väsentligt skadar bolaget. Revisorn måste även vara behjälplig undersökningsledare vid brottsmål. Dessutom föreligger en skyldighet att rapportera ekonomisk brottslighet till åklagare. Brottsförebyggande rådet (BRÅ) gjorde en undersökning under 2004 gällande denna anmälningsskyldighet. Det visade sig att endast ett fåtal av de 700 tillfrågade revisorerna anmäler ekonomisk brottslighet. Förhållandet mellan revisor och klient är den främsta förklaringen till att revisorer inte direkt använder sig av anmälningsskyldigheten, eftersom den inkräktar på tystnadsplikten. Revisorerna påtalar i första hand anmälningsskyldigheten till klienten om oegentligheter föreligger. Av de tillfrågade revisorerna hade ungefär hälften påtalat sin anmälningsskyldighet för sin klient, vilket i sin tur kan leda till ett förväntningsgap eftersom klienten inte är underrättad om anmälningsskyldigheten.⁸⁰

Det är av största vikt att revisorer arbetar i allmänhetens intresse och att revisorns oberoende upprätthålls mot klientbolagets ledning. Att revisorer inte upplyser om anmälningsskyldigheten kan skada externa intressenter då den inte längre får en brottsförebyggande effekt. Det är viktigt att revisionen regleras så att det underlättar för revisorn att hålla sig oberoende och motsätta sig ledningen gällande oegentligheter. Den reglering som finns idag gällande den finansiella revisionen skyddar revisionens existens, då alla börsnoterade företag måste köpa dessa tjänster.⁸¹

2.4.4 Kontroll av revisorer

För att samhället ska kunna ha förtroende för revisionen garanteras revisorers formella och reella kompetens genom att professionen åläggs med teoretiska krav i form av högskoleexamen och praktiska krav i form av revisions- och redovisningserfarenhet. Vidare finns krav för bibehållandet av godkännandet. Detta får positiva effekter på den förväntade formella kompetensen men den reella kompetensen bedöms på basen av revisors faktiska agerande.⁸² Det finns alltid ohederliga individer och att kontrollera oberoendet är svårt då det

⁷⁶ Carlbom, 2002, *Festen är slut, skandaler...*

⁷⁷ Gripenberg, 2002, *Revisorer fällda i Enronhärva.*

⁷⁸ Pehrson, 2002, *Enronskandalen: Revisorjätten fick dödsstöt.*

⁷⁹ Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

⁸⁰ Larsson, 2004, *Revisorernas anmälningsskyldighet...*

⁸¹ Swift et al, 2000, *Great Expectations?: The Dubious...*

⁸² Fant, 1994, *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*

är bundet till integriteten hos den enskilda revisorn.⁸³ Trots dessa svårigheter sker kontroller för att säkerställa oberoendet hos revisorsprofessionen som helhet.

Revisorsutbildningen är inriktad på att lösa rationella ekonomiska problem, men samtidigt tas ingen åtanke till vad som ska göras i oklara fall när det är upp till revisorn att uppskatta innehållet i redovisningen. Då ingen praktisk träning vanligtvis ingår i utbildningen blir det svårt för nya revisorer att utveckla dessa bedömnings- och beslutskunskaper.⁸⁴ McMillan anser att aspekter på etik och moral bör integreras i revisorsutbildningen.⁸⁵ Detta för att utveckla en förståelse för förtroendets roll i revisionsprofessionens överlevnad. Först när förtroendet är starkt hos allmänheten motiveras revisorns roll som garant i den finansiella världen. Wyatt instämmer i kritiken och påpekar att saknanden av etiska inslag i utbildningen. Utan upplysning om det tryck en revisor kan utsättas för och betydelsen av en fungerande revision minskar möjligheterna att den nyutbildade har rätt verktyg för att bli en effektiv yrkesutövare.⁸⁶

Auktoriserade och godkända revisorer i Sverige kontrolleras på flera olika sätt för att garantera kvalitén på revisionsarbetet och revisorers oberoende. Revisorsorganisationerna kontrollerar både egna ledamöter och de revisorsbyråer som är aktiva inom professionen. Kontrollen genomförs dels genom höga krav på utbildningsnivån och praktisk lämplighet hos revisorer, men även via en kontroll av det utförda arbetet. FAR och SRS är två organisationer som utför detta arbete. Deras kvalitetskontroll har fokus på att god revisions- och redovisningssed tillämpas av revisorerna, samt hur väl fungerande revisionsverksamheten är gällande opartiskhet och självständighet. Revisorerna som är medlemmar i FAR ska bli kontrollerade åtminstone vart femte år. Kontrollen utförs då av FAR-ledamöter.⁸⁷

Även de enskilda byråerna använder sig av kvalitetssäkring genom byråintern kvalitetskontroll. Kontrollen är uppdelad i två delar. Den första är uppdragsanknutna kontroller, där arbets sättet kontrolleras så att det motsvarar ändamålet med revisionen. Den andra är allmänna kontroller av verksamheten, där bland annat personalens kunskaper, administrativa rutiner och effektiviteten i nuvarande arbets sätt ingår i undersökningsunderlaget.⁸⁸

Förutom revisorernas egna kontroller finns ett statligt organ som har hand om övervakning av professionen. Revisorsnämnden handhar auktorisation, godkännanden och sköter också registrering av revisionsbolag. Deras uppgift är:

*”att säkerställa revisionsverksamheten är av hög kvalitet och uppfyller högt ställda etiska krav.”*⁸⁹

Revisorsnämnden sköter de disciplinära åtgärder mot revisorer som inte följt yrkesetiska regler, och kan antingen utdela erinran eller varning och i värsta fall upphäva auktorisation eller godkännande. Revisorsnämnden har ett nära samarbete med FAR, där de kan ta del av

⁸³ Moizer et al, 2004, *The Corporate Image...*

⁸⁴ Williams, 2004, *You reap what you sow...*

⁸⁵ McMillan, 2004, *Trust and the virtues...*

⁸⁶ Wyatt, 2003, *Accounting Professionalism...*

⁸⁷ FAR:s Revisionsbok 2004

⁸⁸ FAR:s Revisionsbok 2004

⁸⁹ FAR:s Revisionsbok 2004, s 102

FARs namnlistor på revisorer som blev godkända vid kvalitetskontrollen, för att kunna göra stickprovskontroller.⁹⁰

Ingen utav ovan nämnda organisationer eller nämnder sköter lagstiftningen, utan det görs av riksdagen via den statliga Bokföringsnämnden (BFN). Regleringen har dock allt mer kommit att påverkats av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), vars åsikter väger tungt när staten ska fatta beslut om nya redovisningsregler. Då Sverige präglas av en stark statsmakt är det snarare viktigt för staten att kontrollera hastigheten på utvecklingen än att utforma specifika redovisningsstandards. Det förklarar varför revisionsbranschen kan ha ett så stort inflytande över progressen som den har idag.⁹¹

I en regeringsrapport från Finansdepartementet har det föreslagits att ett så kallat revisionsutskott bör införas inom marknadsnoterade bolag för att stärka och bättre tydliggöra revisorernas oberoende i förhållande till sina klienter. Utskottet ska inte bestå av ledande medlemmar av styrelsen utan mer ha karaktär av oberoende. Dess arbetsuppgifter ska inte bara innefatta val av revisor, utan även bland annat ha ansvar för arvodering och utvärdering av intern kontroll.⁹²

Utöver införandet av revisionsutskott föreslås andra sätt att stärka oberoendet. Diskussion över hur länge en viss revisionsfirma får revidera samma bolag är en annan avvägning att ta hänsyn till. Vid en längre tids partnerskap tordes företagen bli för närstående till varandra och i slutändan kan den eventuellt uppstående vänskapen undanröja oberoendet. Rapporten konstaterar att hänsyn borde tas till detta rekvisit då samarbetet fortgått under osedvanligt lång tid, vilket överensstämmer med de regler som införts i USA i och med Sarbanes-Oxley Act.⁹³

2.4.4.1 Internationell reglering

Året efter att Enron och WorldCom avslöjats antogs Sarbanes-Oxley Act i USA, för att förhindra att investerare och andra intressenter blir vilseledda. Lagstiftningen syftar till att förbättra innehållet och tillförlitligheten i den information som företag lämnar. Sarbanes-Oxley Act inför många nya krav, bland annat på att revisionskommittéer ska införas och att företagen måste omedelbart informera om verksamheten förändras väsentligt. Gällande revisorer så är det krav på revisorsrotation var femte år och förbud för revisorer och deras byråer att utföra konsultuppdrag samtidigt som revision. Skatterådgivning är dock tillåten.⁹⁴ Även för finansanalytiker införs nya regler om opartiskhet och oberoende. Vidare inrättas ett nytt tillsynsorgan för revisionsfrågor och ökade resurser ges till nuvarande institutioner, samtidigt som straffen för ekonomisk brottslighet skärps.⁹⁵ Den nya regleringen innebär ett steg tillbaka för revisionsprofessionens intressen efter ett par år av framgångar hos den amerikanska kongressen.⁹⁶

Sarbanes-Oxley Act innebär även att VD och finanschef personligen ska intyga att de lämnade finansiella rapporterna i allt väsentligt är rättvisande och att de inte innehåller felaktiga eller utelämnade faktauppgifter. I Sverige har FAR och BFN gemensamt vänt sig till

⁹⁰ FAR:s Revisionsbok 2004

⁹¹ Jönsson, 1991, *Role making...*

⁹² Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

⁹³ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

⁹⁴ Burrows et al., 2004, *The Sarbanes-Oxley Act as a hologram of...*

⁹⁵ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

⁹⁶ Cullinan, 2004, *Enron as a symptom of audit...*

Justitiedepartementet och begärt en lagändring som innebär att årsredovisningen skall förses med en underskrifts mening omedelbart före styrelsens undertecknande med följande lydelse:

*”Undertecknade personer försäkrar att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och god redovisningssed, att aktuella redovisningsnormer har tillämpats och att lämnade uppgifter stämmer med faktiska förhållanden.”*⁹⁷

Från och med 2005 kommer *International Accounting Standards* (IAS) tillämpas i Sverige och EU, dock med ett något ändrat innehåll till följd av olika EU-länders egenintressen, främst gällande finansiella instrument.⁹⁸ Det innebär att den redan starka internationella påverkan utökas ännu mer och kraven på revisorerna blir högre.⁹⁹

2.4.4.2 Social ordning och reglering av redovisningen

Tidigare avsnitt i litteraturgenomgången visar på ett behov av ökad reglering för att bibehålla förtroendet för revisionen. Extern redovisning är allmänt förtroende.¹⁰⁰ Enligt Fukuyama skapas förtroenden i ett samhälle genom att gemensamma normer används som referensram, och när företag handlar i egenintresse betvivlas deras pålitlighet. Ökat inflytande av egenintresse leder till att organisationer inte kan lita på varandra och en efterfrågan på hårdare regleringar och lagar skapas.¹⁰¹

Fukuyama förespråkar hierarkisk kontroll vid lågt förtroende och att ett högre förtroende leder till självregering. Detta kan fördjupas med Streeck & Schmitters forskning om social ordning utifrån tre mekanismer för kontroll: staten, marknaden och samhället. Dessa principer kan kopplas till regleringen av redovisning.¹⁰²

Statens kontroll innebär ordning genom byråkrati. Regler utfärdas av myndighetsorgan och ger en hierarkisk kontroll över olika verksamheter. Inom redovisning förekommer denna typen av kontroll i de rättsliga kraven hur information ska produceras samt vem som får producera respektive försäkra den finansiella informationen.¹⁰³ Statlig kontroll är av stor vikt eftersom den till viss del begränsar marknadens oförutsägbarhet.¹⁰⁴

På marknaden sker kontroll genom spridd konkurrens, där säljare och köpare försöker finna en lösning som gynnar båda parter. Normer skapas genom rivalitet och aktörerna drivs av egenintresse.¹⁰⁵ Redovisningen används inom företagen för att optimera verksamheten genom kontroll och förbättring av anställdas och organisatoriska insatser.¹⁰⁶

I samhället reglerar samhörighetskänslan människors beteenden genom spontan solidaritet. Redovisningen påverkas av gemensamma värderingar, vanor och ömsesidig respekt, inte bara av hierarki och effektiva marknader.¹⁰⁷ Samhället är dock underordnad marknaden och staten.

⁹⁷ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

⁹⁸ Buck, 2004, *EU backs move to sweeten...*, Buck & Parker, 2004, *Move to limit new...*

⁹⁹ Nilsson, 2002, *Redovisningens normer...*

¹⁰⁰ Roulac. 2002, *Accounting for pure independence...*

¹⁰¹ Fukuyama, 1996, *Trust: The social Virtues...*

¹⁰² Puxty et al, 1987, *Modes of regulation...*; Willmott et al, 1992, *Regulation of ...*

¹⁰³ Willmott et al, 1992, *Regulation of ...*

¹⁰⁴ Puxty et al, 1987, *Modes of regulation...*

¹⁰⁵ Willmott et al, 1992, *Regulation of ...*

¹⁰⁶ Puxty et al, 1987, *Modes of regulation...*

¹⁰⁷ Willmott et al, 1992, *Regulation of ...*

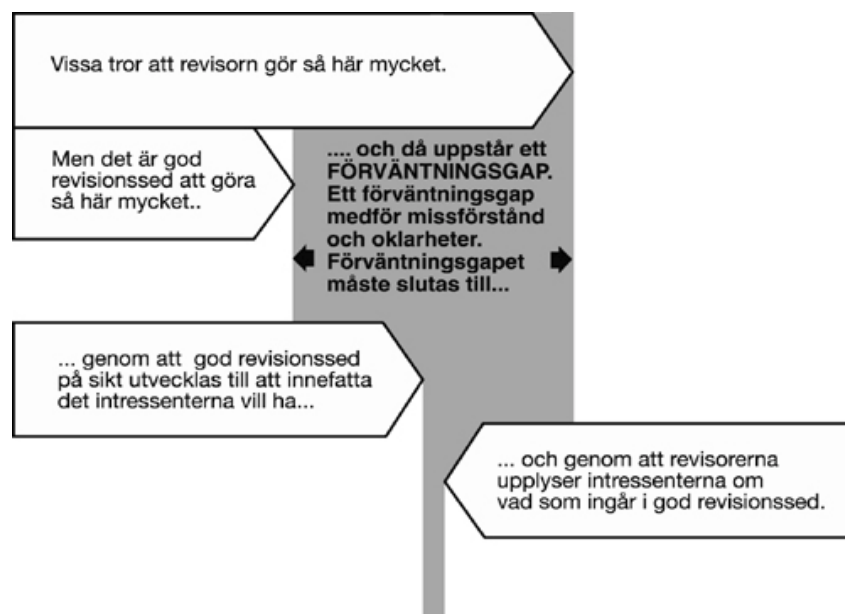
Om redovisningen och revisionen regleras för att bättre överensstämma med samhällets normer och uppfattning stärks tilltron på revisorns oberoende och tillförlitlighet. Trots lagar och regler kan det ändå uppstå missförstånd mellan olika grupper i samhället. Detta grundar sig i att olika erfarenheter och kunskaper skapar olika referensramar och åsikter. Detta gap som uppstår benämns som förväntningsgapet.

2.5 Förväntningsgapet

Ett sätt att förbättra förtroendet för revisorns oberoende är att öka öppenheten genom ökade upplysningskrav och därigenom undvika missförstånd.

”Ett förväntningsgap uppstår när intressenternas förväntningar på revision och revisorer inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra.”¹⁰⁸

Detta gap kan förklaras med att revisionen har många olika intressenter vilket gör revisionsarbetet till en intressekonflikt för revisorn. FAR:s lösning på problemet är ökad information och utveckling av revisorns roll, se figur 2.2.¹⁰⁹



Figur 2.2: Förväntningsgapet Källa: FAR:s Revisionsbok 2004, s 111.

Den första studien som kopplade samman begreppet förväntningsgap med revision utfördes av Liggio redan 1974.¹¹⁰ Sedan dess har detta område studerats från olika perspektiv och angreppssätt. Humphrey et al genomförde en intressant undersökning där förväntningsgapet belystes genom att fokusera på användare av finansiell information och hur de uppfattade revisorns roll och ansvar. Forskarna fann att ett förväntningsgap uppkommer på grund av en bristande förståelse för innebörden av revision och vilken revisorns roll är. Detta förklarades med att revisorsprofession lämnar oklar information, vilket leder till kunskapsbrist hos intressenterna. Forskarna fann dock att intressenterna inte kunde anses ha orealistiska

¹⁰⁸ FAR:s Revisionsbok 2004, s 111

¹⁰⁹ FAR:s Revisionsbok 2004

¹¹⁰ Liggio, 1974, *The expectationsgap...*

förväntningar och krav på revisionen.¹¹¹ Denna studie är av intresse då den visar på att okunskap kan leda till felaktiga förväntningar.

Förväntningsgapet mellan vad revisorerna enligt sin reglering skulle göra och vad allmänhetens uppfattning av revision var vidgades under 1980-talet, vilket ledde till att *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) försökte minska gapet genom införandet av nya revisionsstandarder år 1988. Vid införandet inkluderades inte revisorns ansvar för upptäckt av oegentligheter i den nya rekommendationen, vilket snarare skapade ett större gap då allmänhetens förtroende för den finansiella rapporteringen fortsatte att minska. På 1990-talet koncentrerade sig revisorsprofessionen på att förbättra rapporteringssystemen men samtidigt kopplades dåliga revisioner samman med misslyckade ekonomiska affärer. Detta innebar att förbättringsåtgärderna, som yrkeskåren arbetade med inte kom till allmänhetens vetskap och inget förbättrande av förtroendet för revisorer kom till stånd.¹¹²

Förväntningsgapet mellan redovisningsstudenter och revisorer har undersökts av Frank et al då forskarna vill se om revisorers kunskaper och attityd gick att få redan i skolan. Om ett förväntningsgap mellan studenter och revisorer förekom skulle det tyda på att revisorer formar sin uppfattning om sin yrkeskår genom år av erfarenhet. De fann dock att studenternas uppfattning och förväntning av revisorer stämde mycket väl överens med professionens egna.¹¹³

2.5.1 Ansvarfördelning

Under 2000-talet har det uppdagats missbruk i och manipulation av redovisningen. Dagens problem ligger delvis hos revisorerna och kvalitén på revisionen, men också den allmänna uppfattningen av revisorers ansvar är en del av svårigheterna. En vanlig missuppfattning är att bolagets revisor bär ansvaret för den finansiella rapporteringen.¹¹⁴

”Okunskapen om vem som bär ansvaret för den finansiella rapporteringen är besvärande på många håll.”¹¹⁵

Det är väsentligt för att skilja ansvarsfördelningen mellan företagsledningen och revisorn. Om revisorn skulle ta del i beslutsfattandet hade det inneburit en motsägelsefull och mindre trovärdig revision där denne skall granska sina egna beslut och handlingar. I revisionsberättelsen klargörs ansvarsfördelningen, vilken heller aldrig kan avtalas bort.

”Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grund val av min revision.”¹¹⁶

När det gäller själva ansvarsfrågan så är det företaget som har ansvaret för att den finansiella rapportering är rättvisande, där styrelsen är ytterst ansvarig.¹¹⁷ Det innebär att styrelsen har det övergripande ansvaret för att årsredovisning, värdering av balansräkning och bokslut är korrekta enligt gällande normer och lagar. Å andra sidan kan revisorn sägas ha ett mer

¹¹¹ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

¹¹² Rezaee, 2004, *Restoring public trust in...*

¹¹³ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual...*

¹¹⁴ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

¹¹⁵ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*, s 239

¹¹⁶ *FAR:s Revisionsbok 2004*, s 64

¹¹⁷ Aktiebolagslagen (1975:1385), 8 kap 3§

sekundärt ansvar, då granskningen ska vara gjord på ett sådant sätt att väsentliga felaktigheter rimligen inte existerar i årsredovisningen, vilket också är vad underskriften på revisionsberättelsen intygar. Detta medför även att ansvaret för att upptäcka oegentligheter och fel, det vill säga olika former av ekonomisk brottslighet, inte ligger på revisorn då granskningens syfte inte är att upptäcka detta. Samtidigt har revisorn anmälningsplikt vid misstanke om ekonomisk brottslighet.

Ansvarsfördelningen kan i vissa fall vara oklar för intressenter på andra områden än rent redovisningsmässigt. Varje år ska företaget upprätta och inlämna deklaration för det senaste verksamhetsåret. Då styrelsens uppgifter inkluderar förvaltning av bolagets angelägenheter ligger ansvaret för företagets deklaration på densamma.¹¹⁸ En annan missuppfattning som kan uppkomma är att revisorn har ansvar för företagets ekonomiska ställning. Även här är det styrelsen som har det övergripande ansvaret. Dock kan det påpekas att revisorn har ett sekundärt ansvar vid granskning. Värderingen av tillgångar måste vara noggrant övervägda så att inte borgenärer till företaget eller aktieägare tar orätta beslut på grund av felaktigheter i redovisningen. Revisorns ansvar utökas ännu mer när ett bolag är i ekonomiska svårigheter. Riskerna för fel blir generellt större och revisorn bör i vissa fall påminna styrelsen om skyldigheten att uppteckna en kontrollbalansräkning.¹¹⁹

Fant fördjupar resonemanget i sin studie och anser att missuppfattningar gällande ansvarsfördelning företagsledningen och revisorerna kan förbättras genom att revisorerna, i sin offentliga revisionsrapportering, tydligare klargör gränserna för ansvaret.¹²⁰

2.5.2 Dålig kommunikation

Fler studier sammankopplar förväntningsgapet och okunskap. Brist på kunskap påvisades i BRÅ:s undersökning gällande revisorernas anmälningsplikt, som diskuterades tidigare. Där uppgav revisorerna att bara fem procent av deras klienter visste om revisorernas anmälningsskyldighet. Den största anledningen till anmälningsskyldigheten är enligt BRÅ att fungera i brottsförebyggande syfte, det vill säga att om företagen känner till att anmälningsskyldighet finns för revisorer kommer företagen att agera därefter. I dagsläget fyller alltså inte anmälningsplikten sitt syfte. Vidare uppgav bara sju procent av revisorerna att de rutinmässigt påminner sina klienter att de har anmälningsskyldighet.¹²¹ Som tidigare nämnts kan okunskap leda till förväntningsgap och revisorernas dåliga kommunikation förvärrar situationen.

Detta bekräftas även i en uppmärksammas¹²² studie som är genomförd av Thelander et al. Ett förväntningsgap mellan småföretag och revisorer kunde fastställas och förklarades genom att småföretagen har en oklar uppfattning om revisionen och därför förväntar sig för mycket. Företagarna verkade dock tro sig veta revisorns roll vilket försvårar informationsspridningen från revisorernas sida. Studien identifierar även ett hycklerigap där revisorer låter bli att informera utförligt trots att de upplever att deras klienter inte är medvetna om vad revisionen innebär. Detta beteende förklaras med revisorns egenintresse i att hålla folk okunniga om gränserna för vad han kan och får göra för att få klienternas respekt och villighet att betala mer för revisorns tjänster.¹²³

¹¹⁸ Aktiebolagslagen (1975:1385), 8 kap 3§

¹¹⁹ FAR:s Revisionsbok 2004

¹²⁰ Fant, 1994, *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*

¹²¹ Larsson, 2004, *Revisorernas anmälningsskyldighet rapport...*

¹²² Wennberg, 1994, *Ett gap mellan revisorerna...*

¹²³ Thelander et al, 1994, *Förväntningsgapet – ett...*

Ett liknande resonemang förs i Sikka et als artikel där författarna drar slutsatsen att förväntningsgapet är i stort sett omöjligt att eliminera. Allmänheten vill att revisionen skall syfta till att upptäcka ekonomisk brottslighet medan revisorerna motsätter sig detta då de anser att det är orealistiskt och oekonomiskt.¹²⁴

FAR:s generalsekreterare Dan Brännström instämmer i att kunskapen om revisorns roll är dålig, men än sämre är kännedomen om styrelsernas ansvarsområde. Situationen kräver att FAR tar ett större ansvar och blir tydligare i sin information. Detta eftersom företagsledningar inte har klart för sig hur ansvaret ska fördelas mellan dem själva och revisorn, trots att det regleras i både Aktiebolags- och Årsredovisningslagen.¹²⁵ Finansdepartementet har också identifierat detta som ett riskområde där förväntningsgapet riskerar att bli särskilt omfattande. Det är inte revisorns uppgift att bedöma vilka framtida beslut företaget skall ta eller leta upp felaktigheter, utan istället att bedöma risken för oegentligheter och granska dessa områden. Att förväntningsgapet är stort inom detta område kan ha sin förklaring i att okunnigheten av vad en revision innebär generellt är stor, men även att komplexiteten försvårar ansvarsfördelningen.¹²⁶ Samtidigt anser vissa forskare att förväntningsgapet är i princip helt omöjligt att eliminera, då revisionsprofessionen präglas av förhandling och ständig förändring.¹²⁷

Okunskapen och förväntningsgapet kan delvis härröras till den ofullständiga begreppsmässiga överrensstämelsen i revisionslag, bokföringslag och strafflag. En reduktion av gapet skulle kunna ske genom att kraven på revisionen synkroniseras i lagtext.¹²⁸ Utformningen på en revisorns arbetsuppgifter kan ge en felaktig bild till intressenter om vad en revisors ansvarsområde innefattar.¹²⁹

2.5.3 Media och förväntningsgapet

I den senaste tidens skandaler har stor fokus riktats mot revisionsbolagen då det finns en snedvriden bild av revisorns roll. Brännström kan förstå den felaktiga kritiken från samhället eftersom det är den bild som media målar upp. Han anser att det är medias ansvar att ge en rättvis bild då lagen anger att det inte är revisorns ansvar att ”jaga fiffel och båg”.¹³⁰

Medias vinklingar och revisionsfirmornas dåliga kommunikation kan sammankopplas med Fukuyamas samhällsteori angående förtroende och egenintresse. Han anser att enskilda organisationer försöker bevara sin grupps ekonomiska intresse i det politiska spelet istället för att försöka öka samhällets förtroende för dem.¹³¹

Media spelar en stor roll i påverkan på opinionen och kan därför påverka framtida utveckling inom revisionsbranschen, främst i form av regleringar. Den allmänna opinionen påverkar den offentliga debatten genom påtryckningar och krav på förändring.

¹²⁴ Sikka et al., 1998, *The impossibility of eliminating...*

¹²⁵ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

¹²⁶ Finansdepartementet, SOU 2004:47

¹²⁷ Sikka et al., 1998, *The impossibility of eliminating...*

¹²⁸ Fant, 1994, *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*

¹²⁹ Purewal & Sikka, 1987, *The expectation gap in Britain...*

¹³⁰ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

¹³¹ Fukuyama, 1996, *Trust: The social Virtues...*

2.5.4 Opinionens påverkan på revisionens utveckling

Forskare har identifierat ett samband mellan intressenters uppfattning och hur detta kan påverka revisorernas framtid. På Nya Zeeland har Porter genomfört en empirisk undersökning, vilken visar på ett förväntningsgap mellan samhället och revisorerna. Porter anser att dagens utbredda kritik av revisorer är en konsekvens av att revisorerna misslyckas med att möta samhällets förväntningar på dem. Detta misslyckade leder sedan till att förtroendet för revisionen undermineras. Enligt författaren krävs omgående och effektiva åtgärder för att minska förväntningsgapet om inte skadan ska bli oreparerbar. Generellt har dessa åtgärder hittills påmint om brandmän som släcker där det brinner mest för stunden, då de syftar till att kväva den mest högljudda och sårande kritiken.¹³² Hennes artikel visar vilken betydelse samhällets åsikter kan få för revisionsprofessionen.

Ytterligare en studie visar att förväntningsgapet mellan revisor och klient kan kopplas till den omfattande lagreglering som styr revisionsprofessionen. Forskarna resonerar att utvecklingen av nya revisionsregler till stor del påverkas av olika intressenters berättigade krav och förväntningar vilka ofta formas genom medias påverkan på den allmänna debatten. Det är av intresse att beakta hur felaktig kunskap kan leda till förändrat förtroende för revisionen och krav på förbättrad reglering. När reglerna förändras påverkas revisorernas arbetssituation och detta ska få till följd att gapet minskas.¹³³

2.6 Påverkan på opinionsbildning

I många fall är media allmänhetens enda informationskälla där ingen naturlig kontakt med revisorer finns. Detta leder till att press och TV influerar de åsikter samhället har om yrkesgruppen. I och med att media påverkar allmänhetens åsikter har de en stor makt gällande framtiden och inriktningen på olika lobbyverksamheter. Olika grupper i samhället driver den offentliga debatten vilken utmynnar i olika politiska beslut gällande förändringar för revisorsprofessionen.

2.6.1 Påverkande faktorer

Det har genomförts studier som behandlar medias roll som opinionsskapare. Österman har genom sin forskning visat att opinionsundersökningar inte styrs av vilken befolkningsgrupp människor tillhör, så som samhällsklass och geografisk region, vilket ofta hävdas. Han jämförde åsikter i ett tidsperspektiv och fann att olikheten mellan olika grupper var mycket liten och att och diverse inflytande faktorer påverkar alla grupper åt samma håll.¹³⁴

Det är därför intressant att studera vad det är som förändras eftersom förändringen verkar ha stor betydelse för människors åsikter. Tidigare undersökningar förklarar attitydförändringar med närheten i tid till exempelvis TV-program som behandlar den aktuella frågan. Den mest aktuella informationen ger störst effekter på attityder. Ju större beaktande som tas till tidfaktorn, desto mindre intressant blir det att förklara beteendemönster med människors värderingar och normer. Istället blir omgivningen allt mer betydelsefull eftersom förklaringar finns i människan och i dennes samband med omvärlden.¹³⁵ Österström förklarar sambandet som att

¹³² Porter, 1993, *An empirical study...*

¹³³ Wahlberg & Holgersson, 1999, *Förväntningsgapet såsom informationsproblem...*

¹³⁴ Österman, 1998, *Opinionens mekanismer. Om värderingar och verklighet*

¹³⁵ Österman, 1998, *Opinionens mekanismer. Om värderingar och verklighet*

*”om opinionen speglar attityder, så ter sig dessa attityder i sin tur mer som speglingar av omvärldsförhållanden och mindre som varaktiga egenskaper hos individer/grupper. Varaktigheten bestäms av omvärlden.”*¹³⁶

2.6.2 Public Relations före fakta

De flesta i samhället har ingen direktkontakt med revisorer, och är därför enligt Österman mest påverkade av olika påståenden som inte har någon större anknytning till sakfrågan. För att förtydliga resonemanget kan vi koppla det till politiken, där politiskt intresserade påverkas främst av sakliga argument och debatter. Trevliga associationer, till exempel som framträdanden där politiker kramar småbarn, påverkar mest de oengagerade och ointresserade människorna. Vidare påvisas att ju mindre kunskap de undersökta objekten har, desto mer samstämmig attityd har de. Attityder får alltså större utrymme vid avsaknad av fakta. Utvecklingen går mot minskat intresse för intressenternas kunskaper, vilket kan förklaras med svårigheter att hantera det stora och snabba informationsflödet som finns idag. Österström varnar för att låta attityder bli allt för dominerande.¹³⁷

Även inom media och revisorsbranschen märks trenden av då värderingar och attityder får allt större vikt. Förtroendet för revisionsbranschen har rubbats i och med diskussionen om konsultarvoden och dubbla roller. Detta har lett till att journalister bearbetas och debattartiklar skrivs för att förbättra anseendet. I Veckans Affärer har det berättats om en journalist som kontaktats av PR-konsulter vid flera tillfällen, exempelvis när de försökt nå VD på Deloitte för att ifrågasätta ett visst agerande. PR-konsulternas roll inom revisionsbranschen kan vara intressant att fundera över. Risken finns att meningen är att vilseleda samhället genom att uppvisa en bättre bild av branschen än den i verkligheten är. Istället anser Veckans Affärer att PR-konsulterna bör påpeka de orsaker som lett fram till att revisorernas oberoende betvivlas.¹³⁸

2.6.3 Medias makt

När två parter samverkar är förtroendet avgörande för relationens framtid. Medborgare har personliga relationer till företag som konsument och aktieägare eller genom sitt arbete och olika typer av sparande. Därigenom har de flesta medborgare även en indirekt relation till revisorer.

*”Den övergripande bilden av näringslivet får emellertid de flesta människor genom massmediernas rapportering”.*¹³⁹

Det är också igenom bevakning av massmedia som det stora antalet skandaler, både nationella och internationella, kommit till allmänhetens kännedom. I detta hänseende har media en positiv inverkan, då de som största informationskälla upplyser den stora massan om vad som händer inom ett visst område. Hade dessa oegentligheter inte kommit upp till ytan, hade förtroendet troligtvis varit högre, men samtidigt hade inte alla fakta tagits i åtanke av allmänheten. Utan medias bevakning kunde i vissa fall nivån på förtroendet inte ha stämt överens med vad verkligheten egentligen är.

¹³⁶ Österman, 1998, *Opinionens mekanismer. Om värderingar och verklighet*, s 16

¹³⁷ Österman, 1998, *Opinionens mekanismer. Om värderingar och verklighet*

¹³⁸ *Apropå revisorer: De grå farbröderna försöker slå tillbaka*, 2003

¹³⁹ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*, s 143

”Risken för negativ uppmärksamhet i massmedier kan också verka återhållande på beslutsfattare som befinner sig i gränslandet mellan det tillåtna och otillåtna.”¹⁴⁰

En väl fungerande bevakning från massmedierna är en av flera grundläggande förutsättningar för att förtroendet för näringsliv och revisorer skall kunna upprätthållas. Dessutom kan media även påverka beslutsfattare genom att åskådliggöra ett problem.

”Den ökade fokuseringen av media på redovisningssamfundet möjliggör ett uppenbart tillfälle att skapa långvariga och meningsfulla reformer. Det är bara i framtiden som våra studier av redovisningens förflutna har en potential att ändra organisationer och sociala tillvägagångssätt.”¹⁴¹

Samtidigt finns det indikationer på att media i vissa fall inte tar hänsyn till relevanta fakta i situationen. Detta kan illustreras genom det faktum att endast en av de stora nyhetsmedierna i USA hade identifierat rätt revisor i Enrons SPE ett halvår efter skandalen.¹⁴² I västerländska medier finns regler om att journalisten ska vara källkritisk, vilket i princip innebär att noggranna kontroller skall göras.¹⁴³ Massmedia har i vissa fall andra prioriteringar än att återge en djup och välgrundad analys eller beskrivning av en händelse. Publiken vill inte alltid ha den genomanalyserade nyheten. Istället efterfrågas aktuella och spektakulära nyheter som publiceras dagsfärska utan vidare undersökning. Detta kan innebära att de välanalyserade och djupgående artiklarna sätts åt sidan och inte förekommer tillräckligt ofta. Detta leder till att viktiga nyheter inte alltid är styrkta när de trycks, då risken är överhängande att en konkurrent hinner före med nyheten.¹⁴⁴

”Det finns också en diskussion om mediernas eventuella tendens att förstärka de skeenden man speglar, att ge en överdrivet positiv bild av företeelser som uppfattas som goda och en ensidigt negativ bild av företeelser som uppfattas som dåliga, liksom i vad mån medierna huvudsakligen speglar skeenden eller om man även deltar i eller styr dem.”¹⁴⁵

Det finns flertalet fall där individer och företag har känt sig felaktigt behandlade, i vissa fall rent förföljda.¹⁴⁶ Det som ofta framhålls i media är konfliktladdade förhållanden eftersom det ger ett högre nyhetsvärde och därmed en ökad lösnummerförsäljning. Inom redovisning är det ofta lagbrott som omskrivs.¹⁴⁷ Många journalister får sällan en kontakt med revisorer när något bra hänt eller skett på riktigt sätt. Detta kan skapa en snedvriden uppfattning av situationen. Ett meddelande påverkas av leden det passerar. Varje led innebär en tolkning utifrån individuella erfarenheter, vilket innebär att det inte finns någon garanti för att betydelsen vara oförändrad under en nyhets väg från händelse till tidningsläsare.¹⁴⁸ Värt att beakta är de fall när artiklar färgas av en subjektiv författare och läsaren inte har en källkritisk hållning. Den bild som kommuniceras av media får stort genomslag och spridning i landet. Media påverkar sina läsare i stor utsträckning och många saknar ett källkritiskt förhållningssätt till det som skrivs om i pressen. Ett påstående kan förväxlas med sanning om

¹⁴⁰ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*, s 143

¹⁴¹ O’Connell, 2004, *Enron. Con: “He that filches from me my good name ...*, s 746 (fritt översatt)

¹⁴² Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

¹⁴³ Hadenius & Weibull, 1999, *Massmedier...*

¹⁴⁴ Hadenius & Weibull, 1999, *Massmedier...*

¹⁴⁵ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*, s 143

¹⁴⁶ se bl. a. www.po.se & www.hebi.se/nyheter/ (*Gemäle till Dagens Industri*, 2004-02-24)

¹⁴⁷ Hvitfelt, 1989, *Nyheterna och verkligheten*

¹⁴⁸ Fiske, 1998, *Kommunikationsteorier – En introduktion*

det backas upp av inflytelserika personer eller grupper. Samma effekt uppnås om påståenden upprepas tillräckligt många gånger.¹⁴⁹

Vidare förekommer studier som påvisar relationen mellan geografiskt avstånd till nyheten. Då läsare i större utsträckning identifierar sig med och tar till sig händelser som inträffat i deras närhet får dessa nyheter en större opinionspåverkan. Media väljer vilka nyheter som ska presenteras för konsumenterna och hur mycket utrymme varje nyhet ska få. Professorerna Hadenius och Weibull skildrar vad som skapar uppmärksamhet i medierna genom att utgå från en modell konstruerad av kommunikationsforskaren Henk Prakke. Hans modell ger en bild av vad som väcker intresse hos mottagaren och bygger på avstånd i tid, kultur och rum. Ju närmre konsumenten nyheten är inom ett eller flera avstånd desto större nyhetsvärde. Det största nyhetsvärdet har en nyhet som pågår, som direkt berör och som äger rum i närheten.¹⁵⁰ Medieforskaren Hvitfelt har kartlagt viktiga faktorer som påverkar sannolikheten för att en händelse ska värderas högt och presenteras som en nyhet i media. Han betonar även han vikten av att det är kort geografiskt eller kulturellt avstånd till sensationella händelser.¹⁵¹

2.6.4 Amerikanska skandalers påverkan

Gallup genomförde under 2003 en attitydundersökning där svenska folkets förtroende för olika yrkesgrupper kartlades. Alternativen var Mycket stort (4), Ganska stort (3), Ganska litet (2) eller Inget förtroende (1). Ett högre medelvärde anger alltså större förtroende.

Placering	Yrken	Medelvärde
1	Läkare	3,1
2	Polisen	3,0
3	Revisorer	2,9
4	Skattemyndigheter	2,8
7	Ledare för banker	2,5
7	Ledare för radio, tv och tidningar	2,5
10	Storföretagsledare	2,4
14	Ledare för statliga företag	2,3
14	Ledare för kommunala företag	2,3
17	Riksdagsmän	2,2
18	Politiska ledare	2,1

Tabell 2.1 Förtroende för yrkesgrupper. Källa: TNS Gallup.2003

En intressant slutsats som kan dras av studien är att revisorer åtnjuter ett relativt stort förtroende trots att undersökningen är genomförd efter alla skriverier om redovisningsskandaler och korrupta revisorer i USA. Samhällets uppfattning om revisionsprofessionen som helhet har uppenbarligen inte påverkats. Enligt Öhrlings PriceWaterhouseCoopers kan detta förklaras med att samhället inser att det är enskilda individer som är oärliga, men att övriga revisorer fortfarande är att lita på. Att uppskatta revisorers integritet är svårt, eftersom det är grundat i subjektiva åsikter och beroende av etiken och moralen hos den enskilda revisorn. Då det är besvärligt att mäta oberoendet måste intressenter förlita sig på revisionsbyråernas rykte och företagsimage. Företagsimage är

¹⁴⁹ Latour & Woolgar, 1986, *Laboratory Life: The Construction...*

¹⁵⁰ Hadenius & Weibull, 1999, *Massmedier: en bok...*

¹⁵¹ Hvitfelt, 1987, *På första sidan*

summan av all erfarenhet, värderingar, känslor, kunskap och intryck som människor har av ett företag.¹⁵²

En fallstudie som genomförts i Luleå har undersökt om klienters förväntningar på revisorn har förändrats efter redovisningsskandalerna i USA. Inget av de undersökta företagen hade märkt någon förändring i sin relation till revisorn. Detta kan tyda på att ingen rannsakan skett gällande hur de nyttjar revisorn som både konsult och granskare och hur det påverkar oberoendet. Inte heller revisorerna hade förändrat sitt sätt att erbjuda tjänster, vilket kan leda till att moralen inom professionen urholkas. Det finns en mängd hot mot oberoendet som den nya Revisionslagen försöker reducera, men dessa hot verkar inte oroa revisorerna.¹⁵³

2.7 Sammanfattning av litteraturgenomgång

Finansiella kriser har påverkat utvecklingen inom redovisning och revision till stor grad. När investerare blir lidande till följd av manipulation ställs krav på lagar för att förhindra framtida bedrägerier. I Sverige stärktes revisorernas roll då aktiebolagslagen omformades för att förhindra att 20- och 30-talets ekonomiska kriser upprepade sig. För att marknaden skulle kunna fortsätta fungera krävdes tillförlitlig redovisningsinformation, vilket fick till följd att revisorernas kompetens efterfrågades.

Revisionen är betydelsefull då den ska garantera att den finansiella redovisningen trovärdig. Alla intressenter måste kunna förlita sig på att revisorerna arbetar opartiskt och inte låter sig påverkas av klienten. Ifrågasättandet av revisorns oberoende härrör sig till stor del från problematiken med revisorns arbete som både konsult och granskare då detta påverkar oberoende och förtroende negativt. Den ökade konkurrensen har gjort revision mindre lönsam och istället har rådgivningsfunktionen vuxit. När stora delar av revisionsbyråernas inkomster kommer från icke revisionsnära uppgifter kan oärliga företagsledare övertala revisorer att godkänna tvivelaktiga redovisningsåtgärder, i och med ett ökat ekonomiskt beroende.

Revisorslagen minskar hotet mot revisorns oberoende då den sätter gränser för opartiskhet och självständighet. Dessa regler grundar sig på den så kallade analysmodellen, vilken bör nyttjas för att garantera kvalitén på revisorns arbete. Revisorer i Sverige kontrolleras för att säkerställa kvalitén på revisionsarbetet och revisorers oberoende. Förutom revisorernas egna kontroller finns ett statligt organ som har hand om övervakning av professionen. Lagar stiftas av riksdagen via den statliga Bokföringsnämnden. Dock väger FAR:s åsikter tungt när staten ska fatta beslut om nya redovisningsregler. För att bibehålla förtroendet för revisionen krävs ökad reglering. Ökat egenintresse leder till minskad tillförlitlighet och en efterfrågan på hårdare regleringar och lagar skapas. Trots lagar och regler kan det ändå uppstå missförstånd mellan olika grupper i samhället. Olika kunskaper skapar ett gap, det så kallade förväntningsgapet.

Ett förväntningsgap uppstår när intressenternas förväntningar på revision och revisorer inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra. Ökade upplysningskrav hjälper till att undvika missförstånd. Bristande kunskap kan härröras delvis till att revisorer låter bli att informera mera trots att de inte tror att deras klienter är medvetna om vad revisionen innebär. Situationen kräver att professionen tar ett större ansvar och blir tydligare i sin information.

¹⁵² Moizer et al, 2004, *The Corporate Image...*

¹⁵³ Johansson & Vikberg, 2003, *Förväntningar och förväntningsgap...*

Den felaktiga kritiken från samhället kommer från den bild som media målar upp. Media spelar en stor roll i påverkan på opinionen och kan därför påverka framtida utveckling inom revisionsbranschen. I många fall är media allmänhetens enda informationskälla. Detta leder till att press och TV influerar de åsikter samhället har om yrkesgruppen. Den allmänna opinionen påverkar den offentliga debatten genom påtryckningar och krav på förändring. I och med att media påverkar folkmeningen har de en stor makt gällande framtiden och inriktningen på olika lobbyverksamheter. Media har en positiv inverkan då risken för negativ uppmärksamhet i massmedier kan verka återhållande på beslutsfattare som befinner sig i gränslandet mellan det tillåtna och otillåtna. Samtidigt finns det indikationer på att media i alla fall inte tar hänsyn till relevanta fakta i situationen vilket förvränger verkligheten. I nästa kapitel kommer vi att presentera hur vi har gått tillväga för att få fram resultatet i vår undersökning.

3 Metod

I detta kapitel redogör vi för den metod som ligger till grund för uppsatsen. Vårt tillvägagångssätt vid val av undersökningsobjekt motiveras och presenteras. Undersökningens kvalitet diskuteras genom att koppla till begreppen reliabilitet, validitet och möjlighet till generalisering. Slutligen diskuterar vi källor till mätfel. Metodkapitlet syftar till att förklara hur vi har gått till väga vid genomförandet av studien och underlätta förståelsen för hur våra resultat kommit fram.

3.1 Undersökningsansats

Vid en undersökning kan en forskare använda sig av tre olika ansatser till sin studie; deduktiv, induktiv och abduktiv ansats. Med deduktiv ansats menas att forskare testar teoretiska samband i en empirisk undersökning. En induktiv ansats innebär att forskaren inte använder sig av tidigare vedertagen teori före insamlandet av empirin.¹⁵⁴ Forskningen går från empiri till teori, då slutsatser dras från empirisk fakta.¹⁵⁵ Arbetet med denna ansats styrs av den kunskap och förståelse som utvecklas under studiens gång.¹⁵⁶ Vid en abduktiv ansats kombineras de två andra ansatserna då generella idéer och teorier testas på enskilda händelser och därigenom dras nya samband och slutsatser.¹⁵⁷

I vår uppsats har vi använt oss av det abduktiva angreppssättet.¹⁵⁸ Vår problemfrågeställning kan vi bara besvara genom en empirisk undersökning, vilket föranleder en induktiv ansats.¹⁵⁹ Samtidigt grundar vi vår intervjuguide på tidigare vedertagen teori, som då påverkar vilken information vi samlar in och tolkar, vilket medför en deduktiv ansats.¹⁶⁰

I vårt fall utgår inte forskningen från någon teori eller hypotes utan vi har valt att kategorisera några ämnesområden som vi anser är lämpliga att studera närmare. Empirin kommer därefter leda oss fram till våra slutsatser. Denna ansats följer då upptäckandets väg, vilket kännetecknar den induktiva ansatsen.¹⁶¹ Slutligen, utifrån den primärdata som vi fått fram formuleras ett teoretiskt och ett praktiskt bidrag. Vi vill identifiera huruvida det förekommer ett förväntningsgap mellan affärsjournalister, klienter och revisionsbranschen och därefter förklara bakomliggande orsaker. Då vi inte hittade någon teori om dessa specifika områden ledde det oss till en induktiv ansats. Med en öppen ansats har vi sammanställt vår primärdata och formulerat det teoretiska bidrag som vår studie ger. Med andra ord formulerar vi teorier med utgångspunkt i det vi observerat.¹⁶² Glaser & Strauss benämner detta som grundad teori och de menar att teorier ska bildas utifrån verkligheten.¹⁶³ Denna ansats ger oss en bättre förutsättning att besvara vårt syfte och därmed även en fullständigare studie.

¹⁵⁴ Ericsson & Wiedersheim-Paul, 1999, *Att utreda, forska och rapportera*

¹⁵⁵ Thurén, 1996, *Vetenskapsteori för nybörjare*

¹⁵⁶ Johansson-Lindfors, 1993, *Att utveckla kunskap...*

¹⁵⁷ Patel & Davidson, 1991, *Forskningsmetodikens grunder...*

¹⁵⁸ Patel & Davidson, 1991, *Forskningsmetodikens grunder...*

¹⁵⁹ Ericsson & Wiedersheim-Paul, 1999, *Att utreda, forska och rapportera*

¹⁶⁰ Ericsson & Wiedersheim-Paul, 1999, *Att utreda, forska och rapportera*

¹⁶¹ Patel & Davidson, 1991, *Forskningsmetodikens grunder...*

¹⁶² Jacobsen, 2002, *Vad, hur och varför?*

¹⁶³ Glaser & Strauss, 1967, *The discovery of grounded Theory*

3.2 Undersökningsmetod

Vårt syfte med denna uppsats är att identifiera huruvida det förekommer ett förväntningsgap mellan affärsjournalister, klienter och revisionsbranschen och därefter förklara bakomliggande orsaker. Enligt Holme & Solvang är en kvantitativ metod att föredra när det primära kunskapsytet är att förklara undersökta problem.¹⁶⁴ Då detta stämmer överens med vårt syfte ansåg vi att denna metod var lämplig. Ytterligare ett argument för att nyttja kvantitativ metod i vår studie är att både insamlingen och analysen av primärdata vilar på en matematisk grund. Detta innebär att resultaten blir väl dokumenterade vilket både stärker validiteten i studien samt underlättar jämförelser med andra undersökningar. Vidare innebär den matematiska grunden ett effektivt och enkelt sätt att förmedla komplexa resultat till läsaren.¹⁶⁵

Styrkan med den kvantitativa metoden är att det insamlade materialet kan analyseras med hjälp av statistiska generaliseringar. Detta perspektiv innebär att forskaren kan dra slutsatser om populationens uppfattningar utifrån urvalsenheternas svar. En svaghet med denna metod är att undersökningens upplägg inte får ändras under studiens gång allt eftersom att ny kunskap erhålls. Kvantitativ data tenderar att ge en statisk bild av verkligheten medan kvalitativa data förmedlar en mer humanitär bild av verkligheten. Därför kan kvantitativa data behandlas mer objektivt och strikt. Kvantitativ data är viktig för att identifiera oupptäckta mönster i samhället som i sin tur skapar förutsättningar för användning av kvalitativ data.¹⁶⁶

Vi har valt att fördjupa vår studie genom att vid intervjutillfället komplettera vår enkät med öppna semistrukturerade frågor. Detta då denna metod lyfter fram åsikter och tolkningar, vilket ger ett mer detaljrikt fokus på studien. Denna metod genererar även gråskalor och visar på egenheter som kunde vara svårt att finna genom kvantitativa undersökningar.¹⁶⁷ Kvalitativ metod fokuserar snarare på formulerade ord och beskrivningar, vilket skapar en djupare förståelse för problemet än vad en kvantitativ metod gör.¹⁶⁸

Vi har gjort valet att frångå Holme och Solvangs hårdragna indelning av kvalitativ och kvantitativ ansats och istället kombinerat dessa två metoder, så kallad metodtriangulering. Syftet med att nyttja denna metod har varit att få fram både de kvantitativa och kvalitativa sidorna hos våra undersökningsobjekt. Svaren i de olika delarna av undersökningen leder till att vi kan kontrollera att respondenternas svar i enkäten stämmer överens med vad de verkligen tycker.¹⁶⁹ Vi har därför uppnått en mer mångfasetterad empiridel. Andersen menar att det är möjligt att kombinera de två metodansatserna och därmed få fler analysverktyg att beskriva undersökningsobjektet med. Detta ger forskaren en större möjlighet att uppfylla syftet med studien.¹⁷⁰

Vi har valt att göra telefonintervjuer då denna metod leder till större svarsvillighet och möjlighet att använda mer omfattande frågor än vid utskickade enkäter. En annan positiv aspekt som motiverar vårt val av intervjuer är potentialen att fånga upp nyanser och tveksamheter i svar. Samtidigt kräver intervjuer en större tidsåtgång vid sammanställande av svar samt att en viss intervjuareffekt kan uppkomma. Respondenten kan även bli stressad att

¹⁶⁴ Holme & Solvang, 1997, *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*

¹⁶⁵ Edling & Hedström, 2003, *Kvantitativa metoder...*

¹⁶⁶ Bryman & Bell, 2003, *Business research methods*

¹⁶⁷ Harlem, 2002, *Using the Balanced Scorecard...*

¹⁶⁸ Backman, 1998, *Rapporter och uppsatser*

¹⁶⁹ Halvorsen, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

¹⁷⁰ Andersen, 1998, *Den uppenbara verkligheten...*

svara snabbare då ingen längre tid ges för eftertanke och reflektion.¹⁷¹ Vi har valt formulera större delen av vår intervjuguide i enkätform för att denna är lättare att administrera och ger även en möjlighet att göra säkra uttalanden om respondenternas åsikter.

3.3 Undersökningsobjekt

Våra undersökningsobjekt är utvalda för att representera våra tre dimensioner; affärsjournalister, revisorer samt deras klientföretag. Hur dessa grupper hänger samman diskuterades i problemdiskussionen. Valet att intervjua revisorer var inte för att undersöka deras kunskaper utan snarare i syfte att använda deras svar som facit vid jämförelsen mot klienters och affärsjournalisters svar. Vi genomförde ett selektivt urval vid valet av respondenter, då urvalet baserades på specifika kriterier.¹⁷² Inom revisionsbranschen valde vi att endast intervjua auktoriserade revisorer då dessa har en lång erfarenhet av yrket och därmed också stora kunskaper om de regler och lagar som måste efterlevas. Vi har begränsat vårt urval till att endast omfatta representanter från de fyra stora revisionsbolagen eftersom det är de bolag som handhar de större bolagen och därmed bevakas i media.

Även vid valet av respondenter inom de två andra undersökta grupperna skedde ett selektivt urval. Vi har valt att endast intervjua journalister på riks- och regionstäckande tidningar och TV-stationer, då det är denna grupp som når den stora massan och främst verkar opinionsbildande. Inom dessa frågade vi efter de personer som arbetar med ekonominyheter, eftersom det är just affärsjournalisternas kunskaper vi ville undersöka. Det är deras erfarenhet och kunskap som avspeglas i artiklar och löpsedlar varför denna grupp var av stort intresse för vår studie. För att få ett större antal respondenter frågade vi i slutet av varje intervju om journalisten hade någon kollega som kunde vara av intresse för oss att intervjua. Vi blev oftast rekommenderade att vända oss till journalister med större kunskap inom ämnet.

Vi har stött på svårigheter när det gällde att boka in intervjuer med journalister, då flera tillfrågade valt att tacka nej av varierande skäl. Anledningar som angivits har varit tidsbrist och okunskap i ämnet.

Gällande respondenter på klientföretag valde vi att intervjua VD eller ekonomiansvarig på klientföretagen då dessa personer förmodligen har bästa kunskapen av vad revisorn gör för företaget. De intervjuobjekt som representerar klientgruppen arbetar på stora, svenska publika börsföretag då dessa företag är välkända och därför är av allmänintresse. Att vi intervjuat ett mindre antal klienter grundar sig i flertalet liknande studier redan genomförts och kartlagt förväntningsgapet mellan klient och revisor. Gläser & Kurkkio har i sin uppsats undersökt tre medelstora företags förväntningar på revisorer, vilket resulterade i att det inte fanns något större förväntningsgap. Anledningen till att detta resultat avviker från tidigare studier kunde förklaras med att ekonomichefer på medelstora företag i flera fall kan ha ett förflutet som revisorer.¹⁷³ Denna studie motiverar vårt val av intervjuobjekt då kunskapen om revisionsprofessionen inom stora företag har studerats. Vi valde ändå att ta med perspektivet då vi anser att revisorernas beroende av klientföretagen ökat under senare år och de är nära sammankopplade till de två övriga perspektiven, vilket förklarades i problemdiskussionen.

¹⁷¹ Andersen, 1998, *Den uppenbara verkligheten...*

¹⁷² Jacobsen, 2002, *Vad, hur och varför?*

¹⁷³ Gläser & Kurkkio, 2001, *Förväntningsgap inom revision...*

3.3.1 Presentation av intervjuobjekten

Vi har intervjuat representanter från de fyra stora revisionsbyråerna Deloitte, Ernst & Young, KPMG samt Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. Dessa företag är alla världsomspännande och kärnverksamheten är revision. Även konsultverksamhet tillhandahålls. Byråerna går under benämningen *The Final Four* och är de fyra ledande företagen inom branschen i världen.

Flera svenska publika företag har ställt upp för att representera vår klientgrupp i form av stora börsbolag. Bland de deltagande företagen kan nämnas TetraPak, Gambro i Lund, Volvo och AlfaLaval. Dessa bolag bevakas löpande i media. Då de är stora börsföretag finns det många privata investerare bland intressenterna vilket är av intresse för vår studie. Trots att företagen är verksamma inom olika branscher är den finansiella rapporteringen central och gemensam för dem alla. Kontakten, kunskapen och förtroendet för revisorer är en viktig fråga.

Intervjuerna med affärsjournalister är den mest omfattande undersökningen. Alla större tidningar är representerade, i vissa fall med flera olika journalister. Göteborgs-Posten, Dagens Industri, Dagens Nyheter, Affärsvärlden, Veckans Affärer och en rikstäckande TV-station återfinns bland våra respondenter. Alla dessa medier har avdelningar med speciell inriktning på ekonomi och är rikstäckande.

3.3.2 Motivering av våra tre objektsgrupper

Vi har i denna studie fokuserat på tre dimensioner då vi jämför hur klienters och affärsjournalisters kunskap om extern revision skiljer sig åt från revisorers uppfattningar. Valet av just dessa perspektiv motiveras delvis i vår problemdiskussion då vi redogör för hur dessa perspektiv är sammanlänkade.

Ytterligare ett perspektiv som kan kopplas till vår studie är staten, då denna agerar som reglerare och på så sätt har ett stort inflytande över revisorsprofessionen. Anledningen till att vi valde att bortse från denna dimension är att statens starka ställning i samhället har försvagats under senare tid och att även rollen som reglerare till allt större del påverkas av revisorer, genom FAR. Statens makt försvagades i och med de finanskriser som varit och samhället styrs nu av en oberoende kapitalmarknad.¹⁷⁴ Detta har lett till att affärsjournalister har fått en allt viktigare roll. Detta kan exemplifieras med att för 20 år sedan fanns inte A-ekonomi eller Dagens Industri, men i och med att det privata sparandet har ökat har dessa medier fått ett stort genomslag. Numera har allmänheten pensionsfonder och folkaktier som Telia och det ökande intresset bland allmänheten innebär en efterfrågan på aktiespartips. Detta då människor i allmänhet saknar tid och de förkunskaper som krävs för att kunna välja placering efter analys av årsredovisningar. I och med samhällets ökande uppmärksamheten av bland annat företags avkastning hamnar börsföretagen i centrum, varför vi finner det intressant att även studera detta perspektiv.

3.4 Datainsamling och källkritik

Datainsamling är en nödvändig del av forskningsprocessen för att kunna genomföra en studie. Data ligger till grund för referensram och empiri, vilka är en förutsättning för att kunna dra korrekta slutsatser. Primärdata är förstahandsinformation som forskaren själv samlar in för ett speciellt syfte.¹⁷⁵ Vårt syfte med denna studie är främst att identifiera och förklara affärsjournalisters och klienters förväntningar och därför har vi utformat en intervjugudie för

¹⁷⁴ Jönsson, 1991, *Role making...*

¹⁷⁵ Andersen, 1998, *Den uppenbara verkligheten...*

att fånga in just detta, se bilaga 1. Denna attitydenkät består av 28 påståenden som av respondenten graderades mellan 1-6, där 1 står för *instämmer inte alls* och 6 står för *instämmer helt*. Tillvägagångssättet vid insamlande av primärdata var via telefonintervjuer där vi avslutade intervjuerna med några semistrukturerade frågor för att fånga in intressanta synvinklar och tankar hos respondenten. Kommentarer som framkom under dessa frågor återges i empirin. Vi har valt att öka textens koncentration och precision genom att främst använda oss av rena sifferframställningar i empirin och analysen istället för att redovisa våra resultat med verbala ord. Det blir alltså på så sätt lättare för våra läsare att följa undersökningssvaren i uppsatsen.¹⁷⁶

Vi har intervjuat 20 respondenter. Dessa intervjuer ansåg vi vara tillräckligt då en viss mättnad uppstått. Med detta menas att svaren upprepades och var till stor del överensstämmande inom gruppen och även att journalisterna hänvisar till kollegor vi redan har intervjuat.¹⁷⁷

Sekundärdata är redan insamlad information och används för att få en inblick i hur forskare före oss har hanterat och behandlat området. Sekundärdata är lättillgänglig information som ger oss ett teoretiskt ramverk för att placera empirin i ett större sammanhang.¹⁷⁸ I denna uppsats består sekundärdata av akademisk litteratur, forskningsartiklar samt studentuppsatser inom området. Främst har informationssökning skett i Ekonomiska biblioteket på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, både i databaser för litteratur och för tidskrifter. LOVISA har nyttjats för att finna lämpliga böcker samt uppsatser. Vi har även funnit artiklar genom databaserna ELIN, Business Source Premier samt AffärsData Artikelsök. Sökord som använts frekvent är: revision, förväntning, förtroende, medias påverkan, attityd med mera. Även sökmotorerna Altavista och Google har brukats för att finna material av specifik karaktär. Våra sekundärdata återges i källförteckning och fotnoter, vilka är strukturerade efter Harvardsystemet.¹⁷⁹

3.4.1 Källkritisk granskning

En kritisk granskning av de källor som används i en studie är nödvändig för att kunna avgöra hur relevanta och pålitliga de är. Vi bedömer våra källor utifrån fyra kriterier; samtidskrav, tendenskritik, beroendekritik samt äkthet.¹⁸⁰ Vår primärdata är **samtida** då den är insamlad i samband med skrivandet av denna uppsats. Vidare har empirin löpande vuxit fram i direkt anknytning till intervjutillfällena. Den sekundärdata vi nyttjat är i många fall samtida då vi behandlar ett aktuellt ämne. Samtidigt används vissa äldre källor då dessa bidrar med mer generella teorier som är motståndskraftiga mot tiden. Viss **tendenskritik** kan förekomma då tidigare litteratur kan färgas av forskares åsikter. Detta har motverkats genom den stora mängd källor vi nyttjat. När det gäller vår empiri har vår fasta intervjuguide reducerat risken för att intervjuobjektens subjektiva vinklingar återspeglas i våra data. Det finns inga tydliga kopplingar mellan respondenterna och inte heller någon relation till oss eller någon specifik uppdragsgivare vilket innebär att intervjuobjekten inte är i en **beroendesituation**. Inte heller mellan de sekundära källorna vi använt finns beroendekritik. Det finns vidare ingen anledning att misstänka **äktheten** hos respondenter eller sekundärkällorna. Då vi är medvetna om dessa källkritiska kriterier och tar det i beaktande i vår studie ökar pålitligheten.

¹⁷⁶ Jarrick & Josephson, 1996, *Från tanke till text...*

¹⁷⁷ Glaser & Strauss, 1967, *The discovery of grounded Theory*

¹⁷⁸ Denscombe, 2000, *Forskningshandboken...*

¹⁷⁹ Bell, 1993, *Introduktion till forskningsmetodik*

¹⁸⁰ Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999, *Att utreda, forska och rapportera*

3.5 Studiens trovärdighet

Forskning kan vara upplysande och övertygande samt klargöra samband men ändå ge felaktiga resultat.¹⁸¹ Genom att utveckla och beakta begreppen validitet och reliabilitet kan en högre undersökningskvalitet uppnås. Vidare är möjlighet till generalisering och vilka källor till mätfel som kan förekomma viktiga att resonera kring för att uppnå en hög trovärdighet på studien.

3.5.1 Validitet

Validitet syftar till att se om undersökningen mäter det som avses att mäta då resultatet från undersökningen ska stämma överens med verkligheten.¹⁸² Vi har valt att i vår uppsats försöka komma åt individers uppfattning och åsikt om verkligheten, vilket innebär att validiteten blir annorlunda definierad. Vi syftar snarare till vad som tycks vara sant än vad som faktiskt är sant.

Genom att vi har valt att genomföra telefonintervjuer vid empirinsamlingen istället för utskick är det lättare att öka validiteten på resultatet, eftersom intervjuobjektet kan få otydligheter direkt förklarade och på så sätt minskar risken för misstolkningar. Varje forskare måste ändå vara medveten om att denne kan misstolka signaler eller missförstå motiv vilket kan försämra validiteten.¹⁸³ Vi har försökt motverka detta genom att upprepa oklara svar och även be respondenterna klargöra sig vid otydligheter. Vidare har vi i enkäten haft strukturerade frågor och svarsalternativ vilket förhindrar tolkningsfel till stor del.

Vid den kvalitativa delen av vår primärdata har vi verifierat respondenternas svar genom följdfrågor. Vi har genom detta förfarande, tillsammans med att vi har avhållit oss från ledande frågor, försökt att inte påverka intervjuobjektets svar. En noggrann förberedelse inom området gav oss en tydlig intervjuguide och pålästa intervjuare vilket borgar för en högre kvalitet på empirin. Om forskaren inte tagit del av grunderna innan intervjuarbetet inleds finns stor risk att poängen går helt förlorad.¹⁸⁴

Ytterligare handlingar som höjer kvaliteten på vår uppsats är expertishjälp vi erhållit från personer med viss specialkompetens. Vi anser att det är viktigt att få bra hjälp med att genomföra undersökningen samt vid kartläggandet av bakgrundsfakta och annan information inom vissa specifika områden för att öka validiteten. Genom att vi sökte hjälp hos människor med expertiskunskaper inom redovisning och revision fick vi bättre material att arbeta med.¹⁸⁵ Lennart Iredahl på FAR gav konstruktiv kritik på vår intervjuguide innan vi använde den vid intervjuerna och Einar Häckner stödde oss i vårt sökande på relevant teori.

Inga frågor skickades ut till respondenterna före intervjutillfället vilket förhindrade att eventuella kunskaper letades upp. Respondenterna kunde således inte förbereda de ”rätta” svaren inför intervjun, vilket vi anser ger en större chans att fånga den sanna bilden av verkligheten.

¹⁸¹ Miles & Humberman, 1994, *Qualitative Data Analysis*

¹⁸² Andersen, 1998, *Den uppenbara verkligheten...*

¹⁸³ Holme & Solvang, 1997, *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*

¹⁸⁴ Patton, 1980, *Qualitative evaluation and research methods*

¹⁸⁵ Bell, 1993, *Introduktion till forskningsmetodik*

3.5.2 *Reliabilitet*

Reliabilitet avspeglar i vilken utsträckning resultatet kan upprepas.¹⁸⁶ Vi är medvetna om att vissa faktorer kan leda till svårigheter att upprepa en liknande situation och har därför försökt ta hänsyn till tre faktorer som skapar en så neutral situation som möjligt. Dessa faktorer innebär att prata med rätt personer, dokumentera svar noggrant samt ha en intervjumiljö utan distraktioner.¹⁸⁷

För att öka tillförlitligheten har vi även valt att ha en fast intervjumall vid samtliga intervjuer, men vi har även fördjupat oss i diskussioner kring frågorna när respondenten väckt vårt intresse för något specifikt. Detta har vi delvis återgett i vår bifogade intervjuguide eftersom vi styrt diskussionen med bestämda fördjupningsfrågor. Vidare har vi ökat tillförlitligheten genom att erbjuda anonymitet för de intervjuade, vilket innebär att inga respondenter namnges i uppsatsen. Vi har i detta kapitel noga försökt att klargöra tillvägagångssättet för undersökningen, vilket underlättar en upprepning av en liknande studie.

Då vi inte besitter några djupare kunskaper inom intervjuteknik kan tillförlitligheten minska. Vi var medvetna om att vi måste fördjupa oss inom detta område samt att genomföra grundarbetet inför intervjuerna ännu mer noggrant än vad en van intervjuare behöver. Vi tror att våra senare intervjuer blev mer reliabla tack vare ökad erfarenhet. Att kombinera vår kvantitativa undersökning med en kvalitativ undersökning ger oss även större möjlighet att observera våra respondenter och därmed fånga upp skiftningar genom direkt kontakt än vad en renodlad kvantitativ metod skulle göra.¹⁸⁸

3.5.3 *Möjlighet till generalisering*

Genom vår avgränsning, att analysera ett urval av populationen, kan eventuella objektspecifika företeelser påverka resultatet och därmed begränsas möjligheten till generalisering. Studien består av en relativt bred analys av flera representanter inom tre olika dimensioner, vilket innebär att vi kan göra vissa generaliseringar. Eftersom revisorer och affärsjournalister är en relativt begränsad del av befolkningen och dessutom homogena grupper med samma utbildning och som arbetar inom samma bransch ansåg vi att möjligheten att göra generaliseringar var bra. Att generalisera de svar vi fått från klienter var svårare men det krävs bara ett fall för att påvisa att det föreligger ett problem eller förväntningsgap. Vi har utgått ifrån att trots objektspecifika egenskaper är varje respondent en enhet i en bredare kategori. Fler respondenter hade givetvis ökat vår möjlighet till generalisering och gett större säkerhet åt vår studie.¹⁸⁹

3.5.4 *Källor till mätfel*

De genomförda intervjuerna lägger grunden för vår uppsats, vilket medför att studiens trovärdighet till viss del är baserad på urvalsförfarandet avseende respondenterna. Då relativt få respondenter från varje dimension intervjuades föreligger en risk att detta urval inte är representativt för hela populationen. Vi har därför intervjuat till en mättnad uppstått, i andra ord tills att liknande svar erhöles och journalisterna refererade tillbaka till varandra.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Merriam, 1994, *Fallstudien som forskningsmetod*

¹⁸⁷ Patel & Davidson, 1991, *Forskningsmetodikens grunder...*

¹⁸⁸ Patton, 1980, *Qualitative evaluation and research methods*

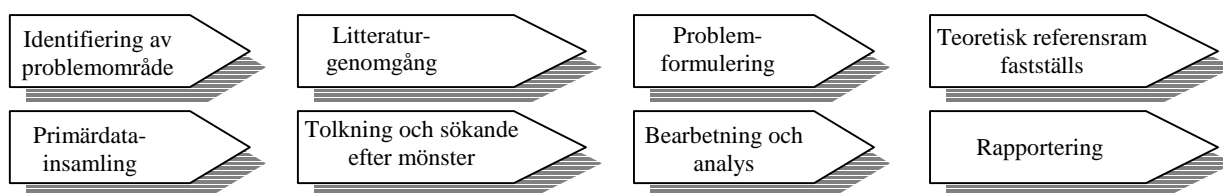
¹⁸⁹ Jacobsen, 2002, *Vad, hur och varför?*

¹⁹⁰ Patton, 1980, *Qualitative evaluation and research methods*

Litteraturkällor kan också vara en källa till eventuella felaktigheter men då vi använt oss av en omfattande mängd litteratur tror vi att denna risk minskats.¹⁹¹ Vi är emellertid medvetna om att en del av vår teoretiska referensram härrör från icke vetenskapliga tidskrifter, vilket kan ge en subjektiv färgning till vår uppsats. Anledningen till att vi använt oss av icke vetenskapliga tidskrifter beror till stor del på grund av det syfte vi har med uppsatsen. Att använda oss av den allmändagliga journalistiken ger läsaren en bättre uppfattning av journalisters referensram och därmed även vårt problemområde. All data har analyserats enligt fyra kriterier i vårt avsnitt om källkritisk granskning, vilket reducerar risk för felaktigheter.¹⁹²

3.6 Forskningsprocessen

Våra arbetssteg i forskningsprocessen bakom denna uppsats kan sammanfattas i följande modell:



Figur 3.1: Forskningsprocessen Källa: Egen

Vi har lagt upp denna modell efter en logisk sekvens för att tydliggöra de olika stegen och interaktionen mellan dem. Vi är medvetna om att i verkligheten är stegen mer diffusa och flyter samman under arbetets gång. Korrigeringar i tidigare steg har tillkommit då vi fått ökad kunskap och vi har rört oss obehindrat mellan de olika stegen allt eftersom uppsatsarbetet fortskridit.

3.7 Sammanfattning av metod

I vår uppsats har vi använt oss av det abduktiva angreppssättet, då vår intervjuguide är baserad på vedertagen teori samtidigt som vår problemfrågeställning endast kan besvaras av insamling av primärdata i en empirisk undersökning. Vi har valt en kvantitativ metod i vår studie då vi syftar till att förklara vårt undersökta problem, men har även kompletterat studien med en kvalitativ del för att få ett mer detaljerat fokus. Undersökningsobjekten representerar tre grupper; affärsjournalister, revisorer samt klientföretag. Vi har gjort selektiva urval för att anpassa studien till våra syften. Främsta avgränsningen var att de undersökta objekten skulle vara av allmänintresse och ha kontakt med revision i sitt arbete.

Primärdata samlades in genom en attitydenkät, som genomfördes via telefon eftersom vi inte ville att våra respondenter skulle kunna läsa in sig på frågorna i förväg. Vi genomförde intervjuer tills en viss mättnad uppstod, det vill säga tills svaren upprepades och var till stor del överensstämmande inom gruppen. Sekundärdata består av akademisk litteratur, forskningsartiklar samt studentuppsatser inom området. Alla källor har genomgått en källkritisk granskning.

¹⁹¹ Rienecker & Jörgensen, 2002, *Att skriva en bra uppsats*

¹⁹² Bell, 1993, *Introduktion till forskningsmetodik*

För att öka studiens trovärdighet har olika kvalitetshöjande begrepp diskuterats. Validiteten har ökats genom att vi genomfört telefonintervjuer som ger oss en direktkontakt med intervjuobjektet, vilket minskar risken för feltolkningar. Samma effekt uppnås med våra fasta enkätfrågor. Vid intervjutillfällena har vi avhållit oss från ledande frågor. Intervjuguiden var noggrant förberedd och vi fick konstruktiv kritik från FAR innan vi påbörjade datainsamlingen.

Då våra respondenter är anonyma har reliabiliteten ökat, eftersom detta främjar frispråkighet och ärliga svar. Vi anger vidare tillvägagångssättet, vilket underlättar en upprepning av en liknande studie. Genom att vi kombinerade vår kvantitativa undersökning med en kvalitativ undersökning kunde vi fånga upp mer nyanser än vad en renodlad kvantitativ metod skulle göra.

Genom att vi gör en relativt bred kvantitativ analys kan vissa generaliseringar dras. Vidare är revisorer och affärsjournalister homogena begränsade grupper, vilket underlättar för generaliseringar. Vissa objektspecifika mätfel kan förekomma då de genomförda intervjuerna lägger grunden för vår uppsats. Även litteraturkällor kan vara en källa till eventuella felaktigheter men då vi använt oss av en omfattande mängd litteratur tror vi att denna risk minskats. Vidare har all data analyserats källkritiskt vilket minskar risken för felaktigheter. Nu när vi har beskrivit vårt tillvägagångssätt i metodavsnittet presenteras resultatet av vår primärdatainsamling.

4 Empiri och analys

Följande kapitel kommer att redogöra för det empiriska resultatet av vår studie. I denna del av uppsatsen återfinns våra insamlade primärdata då resultatet av de genomförda intervjuerna presenteras. Dessa data analyseras löpande då de jämförs med vår referensram i litteraturgenomgången utifrån fem ämnesområden. Empirin och analysen syftar till att redogöra för och förklara studiens forskningsresultat.

Då vi behandlat individers uppfattning finns det vissa svårigheter att finna teori som stödjer våra empiriska resultat. Eftersom uppfattning inte kan fastställas normativt och det inte finns något rätt eller fel är det svårt att följa vår teoretiska referensram fullt ut. Informationen som presenteras i detta kapitel är främst taget från intervjuer. Källor anges endast då informationen kommer från annat håll.

4.1 Presentation av affärsjournalisters och klienters kunskap

I detta avsnitt redogörs för hur god kunskap affärsjournalister och klienter har om revisorernas roll och vi presenterar även revisorernas svar för att påvisa hur affärsjournalister och klienter kunskap skiljer sig från revisorernas egna uppfattningar. Empirin presenteras utifrån de fem ämnesområden som återfinns i vår intervjuguide, revisorns oberoende, ansvar och uppgifter, reglering av revision samt uppfattning om revisorer. Vår presentation av primärdata syftar till att lyfta fram individens uppfattning av verkligheten snarare än en faktisk bild av verkligheten. I tabellerna nedan presenteras respondenternas svar i form av medelvärde och median, uppdelat efter gruppstillhörighet. Detta görs då ett medelvärde kan ändras drastiskt, ifall vissa respondenter svarar väldigt avvikande från övriga gruppen. Då kan medianen istället presentera den genomsnittliga personens uppfattning. Eftersom anonymitet utlovats presenteras inte respektive respondents svar, utan intervjusvar från varje grupp presenteras gemensamt.

4.1.1 Revisorns oberoende

Detta ämnesområde undersöker bilden som finns gällande revisorers oberoende. Respondenterna svarar på vad de kan om tystnadsplikten och innehållet i analysmodellen. Detta för att se om det ifrågasättande av revisorns oberoende som förekommer i den allmänna debatten grundar sig i okunskap eller befogad oro.

Revisorer...		Revisorer	Klienter	Journalister
... är oberoende	<i>Medelvärde</i>	5,5	5,0	4,4
	<i>Median</i>	5,5	5,0	4,0
... har tystnadsplikt	<i>Medelvärde</i>	5,5	5,2	4,7
	<i>Median</i>	6,0	5,0	6,0
... får inte ha egenintressen i revideringsklientbolaget	<i>Medelvärde</i>	6,0	5,4	5,5
	<i>Median</i>	6,0	5,0	6,0
... får representera klienten i förhandling	<i>Medelvärde</i>	2,8	3,0	3,2
	<i>Median</i>	2,5	3,0	3,5
... behöver inte analysera sitt klientförhållande innan uppdragets början	<i>Medelvärde</i>	1,0	1,6	1,8
	<i>Median</i>	1,0	2,0	1,0
... hotade av klient slipper ansvar vid felaktigheter	<i>Medelvärde</i>	1,0	2,2	1,3
	<i>Median</i>	1,0	2,0	1,0

Tabell 4.1 Revisorns oberoende, alla respondenter

Sammanställningen visar på att viss osäkerhet förekommer i både affärsjournalisters och klienters kunskap och uppfattning om revisorns oberoende. Generellt påvisar vår studie att revisorer och klienter uppfattar revisorn som oberoende i enlighet med Revisionslagen.¹⁹³ Det borde ligga i bådas intresse att revisionen är trovärdig, då båda gruppernas förtroende påverkas negativt vid skandaler.¹⁹⁴ Tidigare nämnda Enron- och Skandiasandalerna är tydliga exempel på situationer där både klient och revisor ses som en enhet, vilket leder till att döms på samma premisser. I situationer som dessa blir problemen med förväntningsgap mellan allmänhet och revisorer¹⁹⁵ en central faktor som kan leda till felaktiga slutsatser på förhand.¹⁹⁶ Att både klienter och revisorer bedömer revisionen som faktiskt oberoende finner sin förklaring i att en förutsättning för att revisionen skall vara existensberättigad är att den är tillförlitlig i allmänhetens ögon.¹⁹⁷ Dock kan revisorer i vissa fall överskatta allmänhetens förtroende för professionen.¹⁹⁸ Detta resonemanget påvisas även i vår empiri då journalister är mer skeptiska, vilket även överensstämmer med hur allmänhetens förtroende är. Detta förklaras med att samhället färgas av media när ingen annan direktkontakt finns.¹⁹⁹ Journalisternas lägre förtroende för revisorers oberoende kan förklaras i att deras kontakt med revisionsprofessionen ofta uppkommer vid oegentligheter och på så sätt kan påverka deras förtroende.²⁰⁰

¹⁹³ Revisionslagen 1999:1079, 17§

¹⁹⁴ Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

¹⁹⁵ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

¹⁹⁶ Morrison, 2004, *Rush to judgment: The lynching...*

¹⁹⁷ Boland, 1982, *Myth and technology...*

¹⁹⁸ Barlett, 1993, *A scale of perceived independence...*

¹⁹⁹ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*, s 143

²⁰⁰ Hvitfelt, 1989, *Nyheterna och verkligheten*

Anmärkningsvärt är att osäkerhet förekommer även hos revisorer i frågan gällande representation av klient i förhandling trots att detta uttryckligen beskrivs i analysmodellen.²⁰¹ En orsak till detta kan vara revisorns egenintresse. Icke revisionsnära konsultuppdrag är en stor inkomstkälla för byråerna,²⁰² vilket kan innebära att revisorerna bortser från att oberoendet kan ifrågasättas. Då revisionsbyråernas huvudsyfte inte längre är att garantera tillförlitlig information till intressenter utan strävar efter att maximera inkomsterna, blir en naturlig följd att förtroendet för professionen minskar.²⁰³ Klienter och affärsjournalister är ännu mer osäkra än revisorer, vilket kan förklaras i att revisionsbranschen är svår för externa parter att förstå samtidigt som inga större ansträngningar görs för att förenkla transparensen.²⁰⁴ Egenintresset hos revisorer kan få till följd, trots vetskapen om förväntningsgapet och intressenters bristande kunskaper, att revisorer är något motvilliga till att öka förståelsen genom utökad upplysning.²⁰⁵ Intressenters ringa kunskap i området innebär att gränserna för revisorers arbetsuppgifter är oklara, vilket ger revisorerna möjligheter att fortsätta arbeta i gränslandet mellan vad som är tillåtet eller otillåtet. Detta kan innebära att intressenter accepterar situation och förlitar sig på revisorernas oberoende.²⁰⁶

I övriga frågor svarar alla grupper på liknande sätt, med dragning mot ett eller sex på samma frågor vilket visar på att felaktiga kunskaper inte förekommer i någon större utsträckning. Detta tyder att förväntningsgapet är på en acceptabel nivå gällande dessa aspekter på revisorns oberoende. En orsak av flera kan vara att revisorerna påbörjat en ökad anpassning mot intressenternas förväntningar och krav, för att minska förväntningsgapet dem emellan.²⁰⁷

För att fördjupa våra primärdata presenteras även skillnader i kunskap inom gruppen affärsjournalister. Genom att urskilja de journalister med ekonomisk utbildning från de som endast läst journalistik kan vi se på vilken vikt denna faktor har vid felaktiga uppfattningar. Anledningen till att denna uppdelning inte görs på de två övriga grupperna kan förklaras i att bakgrund och erfarenheter av revision överensstämmer i stor utsträckning inom dessa.

²⁰¹ FAR:s Revisionsbok 2004

²⁰² Rezaee, 2004, *Restoring public trust in...*

²⁰³ Wyatt, 2003, *Accounting Professionalism...*

²⁰⁴ Citron, 2003, *The UK's framework approach to auditor...*

²⁰⁵ Thelander et al, 1994, *Förväntningsgapet – ett...*

²⁰⁶ Neu, 1991, *Trust, impression management...*

²⁰⁷ Turner, 2002, *Speech at the AICPA's advanced litigation...*

Revisorer...		<i>Utan Ekonomiutb.</i>	<i>Med Ekonomiutb.</i>
... är oberoende	<i>Medelvärde</i>	4,5	4,0
	<i>Median</i>	4,5	3
... har tystnadsplikt	<i>Medelvärde</i>	4,5	5,3
	<i>Median</i>	6	6
... får inte ha egenintressen i revideringsklientbolaget	<i>Medelvärde</i>	5,8	4,7
	<i>Median</i>	6	6
... får representera klienten i förhandling	<i>Medelvärde</i>	3,4	2,7
	<i>Median</i>	4	3
... behöver inte analysera sitt klientförhållande innan uppdragets början	<i>Medelvärde</i>	2,0	1,3
	<i>Median</i>	1	1
... hotade av klient slipper ansvar vid felaktigheter	<i>Medelvärde</i>	1,1	1,7
	<i>Median</i>	1	1

Tabell 4.2 Revisorns oberoende, journalister

Tabellen ovan påvisar att journalistens bakgrund inte spelar en avgörande roll. Värt att notera kan dock vara frågan gällande representation av klient i förhandling, där ekonomisk utbildade besitter bättre kunskaper i frågan. Detta finner sin förklaring i tidigare forskning som visar ett samband mellan ekonomiska studier och förståelse för revisorsprofessionen.²⁰⁸

4.1.2 Revisorns ansvar

I detta ämnesområde beskrivs vilket ansvar respondenterna anser att en revisor har. Genom att undersöka vilken kunskap som finns om ansvarsfördelningen ser vi om felaktigheter och orättvisa beskyllningar på revisorer är etablerade i bristande kunskap. Vidare vill vi lyfta fram den kännedom som finns gällande anmälningsplikten då tidigare studier har visat på stora brister inom det området hos klienter.

²⁰⁸ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual...*

<i>Revisorer...</i>		Revisorer	Klienter	Journalister
<i>... ansvarar för upprättande och inlämnade av deklarationen</i>	<i>Medelvärde</i>	1,0	1,0	1,8
	<i>Median</i>	1,0	1,0	1,0
<i>... underskrift fråntar bolaget ansvaret för årsredovisningen</i>	<i>Medelvärde</i>	1,0	1,6	1,1
	<i>Median</i>	1,0	1,0	1,0
<i>... har det övergripande ansvaret för årsredovisningen</i>	<i>Medelvärde</i>	1,0	1,8	1,5
	<i>Median</i>	1,0	2,0	1,0
<i>... har det övergripande ansvaret för bokslutet</i>	<i>Medelvärde</i>	1,0	2,0	1,5
	<i>Median</i>	1,0	2,0	2,5
<i>... ansvarar för att balansräkningen är korrekt värderad</i>	<i>Medelvärde</i>	1,0	2,6	2,7
	<i>Median</i>	1,0	2,0	3,0
<i>... ansvarar för att upptäcka ekonomisk brottslighet</i>	<i>Medelvärde</i>	2,3	2,2	3,4
	<i>Median</i>	2,0	2,0	4,0
<i>... har anmälningsplikt</i>	<i>Medelvärde</i>	6,0	4,4	5,7
	<i>Median</i>	6,0	5,0	6,0
<i>... har ansvar för undvika konkurser</i>	<i>Medelvärde</i>	1,3	1,8	2,0
	<i>Median</i>	1,0	2,0	1,0

Tabell 4.3: Revisorns ansvar, alla respondenter

Även inom detta ämnesområde visar primärdata på att det förekommer frågor där alla grupper inte har helt klart för sig vad som gäller. Värt att beakta är frågan gällande ansvaret att upptäcka ekonomisk brottslighet. Svaren närmar sig medelvärdet tre vilket visar på oklarheter i respondenternas kunskaper förekommer. Detta kan tyda på att förväntningsgap gällande revisorers ansvarsområde. Enligt FAR:s generalsekreterare målar journalister upp en bild av att upptäckandet av ekonomisk brottslighet är en del av revisorns arbetsuppgifter, trots att så inte är fallet.²⁰⁹ Även finansdepartementet identifierar detta som ett problemområde och tillägger att revisorns uppgift är att beakta riskerna för oegentligheter.²¹⁰ Förväntningsgapets existens bekräftas av vår primärdata då osäkerheten bland journalister är stor.

Vidare visar även denna studie på att klienters kunskap om anmälningsplikten är sämre än övriga grupper. Detta är intressant eftersom syftet med anmälningsplikten är att avskräcka företag från ekonomisk brottslighet i och med att revisorn måste anmäla sitt klientföretag. Resultatet kan finna sin förklaring i att revisorerna sällan informerar sina klienter om anmälningsplikten. Anledningen till att revisorerna inte upplyser sina klienter om anmälningsplikten kan härledas till att revisorerna vill upprätthålla goda klientförhållanden. En allt för tydlig markering av anmälningsplikten kan skada kundrelationer och på så vis

²⁰⁹ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

²¹⁰ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

leda till färre klienter och mindre avkastning. Revisorernas anmälningsskyldighet påpekas först när oegentligheter upptäcks, vilket visar på att de vill förvarna och skydda sin klient.²¹¹

Osäkerheten gällande ansvar för balansräkningens värdering förekommer hos klienter och affärsjournalister. Osäkerheten kan grundas i att det primära ansvaret ligger hos företagsledningen och det sekundära ansvaret ligger hos revisorn som ska kontrollera och verifiera balansräkningen.²¹²

För att fördjupa vår analys gällande frågan undersöks vikten av en ekonomisk bakgrund hos journalister.

Revisorer...		Utan Ekonomiutb.	Med Ekonomiutb.
... ansvarar för upprättande och inlämnade av deklarationen	Medelvärde	1,5	2,7
	Median	1	1
... underskrift fråntar bolaget ansvaret för årsredovisningen	Medelvärde	1,0	1,3
	Median	1	1
... har det övergripande ansvaret för årsredovisningen	Medelvärde	1,6	1,3
	Median	1	1
... har det övergripande ansvaret för bokslutet	Medelvärde	1,5	1,3
	Median	1	1
... ansvarar för att balansräkningen är korrekt värderad	Medelvärde	3,0	2,0
	Median	3	1
... ansvarar för att upptäcka ekonomisk brottslighet	Medelvärde	3,6	2,7
	Median	4	2
... har anmälningsskyldighet	Medelvärde	5,8	5,7
	Median	6	6
... har ansvar för undvika konkurser	Medelvärde	1,8	2,7
	Median	1	1

Tabell 4.4: Revisorns ansvar, journalister

Vissa skillnader mellan de ekonomiutbildade och de andra urskiljas. Då den utbildade gruppen har lägre svarsvärden, både gällande medelvärde och framförallt median, tyder empirin på att ekonomisk utbildning innebär att respondenten uppfattar påståendet som felaktigt. Majoriteten av de journalister utan ekonomisk utbildning har mindre kunskap om revisorers ansvar gällande värdering av balansräkning. Även vid frågan om revisorers ansvar för upptäckande av ekonomisk brottslighet svarar ekonomiutbildade journalister mer korrekt. Förklaringen till detta finner vi även här i tidigare forskning, där en koppling är kartlagd mellan ekonomiska studier och förståelse för revisorsprofessionen.²¹³

²¹¹ Larsson, 2004, *Revisorernas anmälningsskyldighet...*

²¹² FAR:s Revisionsbok 2004

²¹³ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual...*

4.1.3 Revisorns uppgifter

Detta ämnesområde syftar till att lyfta fram den kunskap som finns gällande revisorers arbetsuppgifter. Vi vill se hur kunskapen om revisorns dubbla roller är. Respondenterna ger även sin uppfattning av syftet med revisionen, eftersom det ofta förekommer ett förväntningsgap gällande just det området.

Revisorer...		Revisorer	Klienter	Journalister
... granskar bokföring	Medelvärde	6,0	5,8	5,6
	Median	6,0	6,0	6,0
... granskar interna system	Medelvärde	5,5	5,0	5,5
	Median	6,0	5,0	6,0
... granskar rutiner	Medelvärde	5,3	5,2	5,4
	Median	5,5	5,0	6,0
... brukar ge rådgivning till sina revideringsklienter	Medelvärde	5,5	4,0	5,0
	Median	6,0	5,0	6,0
... brukar delta i ekonomiska beslut hos sina revideringsklienter	Medelvärde	1,0	1,8	2,9
	Median	1,0	1,0	2,0
... brukar sköta bokföringen för sina revideringsklienter	Medelvärde	1,0	1,4	2,5
	Median	1,0	1,0	2,5
Revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen	Medelvärde	2,0	1,8	3,2
	Median	1,5	2,0	3,0

Tabell 4.5: Revisorns uppgifter, alla respondenter

Inom detta ämnesområde framkommer det att affärsjournalister har något sämre kunskap än övriga respondenter. När det gäller kunskapen om vilka områden som granskas av revisorerna är den generellt mycket god, även hos journalisterna som inte kommer i direktkontakt med revision i sitt arbete. Den bristande kunskapen i ämnesområdet gäller istället frågor som berör grundläggande förbud för revisorer såsom att samma person kan sköta bokföringen och revidering på ett företag, samt att fatta ekonomiska beslut som sedan ska granskas i revisionen. Detta kan finna sin förklaring i revisionsbranschens svårighet eller ovilja att klarlägga vad revisionen egentligen omfattar och vilka regler som finns.²¹⁴ Icke revisionsnära uppdrag genererar stora intäkter²¹⁵ varför det ligger i revisionsfirmornas intresse att få acceptans för sitt agerande.²¹⁶

Vidare finns en stor osäkerhet hos journalisterna gällande den felaktiga föreställningen att revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen. Det här en klassiskt fall av

²¹⁴ Thelander et al, 1994, *Förväntningsgapet – ett...*

²¹⁵ Rezaee, 2004, *Restoring public trust in...*

²¹⁶ Wyatt, 2003, *Accounting Professionalism...*

förväntningsgap, vilket orsakats av okunskap om revisorers arbete och uppgifter.²¹⁷ För att se om förväntningsgapet kan minskas med en ekonomisk utbildning särskiljs de journalister med denna bakgrund ut från övriga respondenter.

Revisorer...		Utan Ekonomiutb.	Med Ekonomiutb.
... granskar bokföring	Medelvärde	6,0	4,7
	Median	6	6
... granskar interna system	Medelvärde	5,4	5,7
	Median	6	6
... granskar rutiner	Medelvärde	5,6	4,7
	Median	6	6
... brukar ge rådgivning till sina revideringsklienter	Medelvärde	4,8	5,7
	Median	5,5	6
... brukar delta i ekonomiska beslut hos sina revideringsklienter	Medelvärde	3,1	2,3
	Median	3	1
... brukar sköta bokföringen för sina revideringsklienter	Medelvärde	2,4	3,0
	Median	2	2
Revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen	Medelvärde	3,8	1,7
	Median	4,5	1

Tabell 4.6: Revisorns uppgifter, journalister

Kunskapsbristen hos gruppen utan utbildning är större, vilket främst åskådliggörs genom synen på revisionens syfte, där uppfattningarna mellan de två grupperna är helt olika. Vi kan alltså se att en orsak till förväntningsgapet ovan kan härledas till avsaknaden av ekonomisk utbildning. Återigen kan detta finna sin förklaring i studien av Frank et al där det inte förekom ett förväntningsgap mellan ekonomistudenterna och revisorer.²¹⁸

²¹⁷ FAR:s Revisionsbok 2004

²¹⁸ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual...*

4.1.4 Reglering av revision

I detta ämnesområde återfinns intervjuobjektens syn på den reglering som finns för revisionen, hur de upplever att revisionsprofessionen granskas och kontrolleras.

<i>Revisorer...</i>		Revisorer	Klienter	Journalister
<i>... kontrolleras av staten</i>	<i>Medelvärde</i>	6,0	2,2	4,0
	<i>Median</i>	6,0	2,0	5,0
<i>... kontrollerar varandra</i>	<i>Medelvärde</i>	6,0	4,0	3,5
	<i>Median</i>	6,0	5,0	4,0
<i>... stiftar redovisningslagar</i>	<i>Medelvärde</i>	1,3	2,0	1,8
	<i>Median</i>	1,0	1,0	1,0
<i>... påverkas av internationella regleringar</i>	<i>Medelvärde</i>	5,3	5,2	5,4
	<i>Median</i>	5,0	6,0	6,0

Tabell 4.7: Reglering av revision, alla respondenter

Inom detta ämnesområde är revisorerna eniga och klara över hur deras yrkesroll regleras. Däremot framkom det att klienter har en kunskapsbrist gällande Revisorsnämndens funktion och styrning då klienternas svarsvärden tyder på att de inte instämmer med att revisorer kontrolleras av staten. Även FAR:s roll tycks vara oklar för journalisterna och klienterna. Av journalisternas svar instämde 40 % inte alls med påståendet om att revisorer kontrollerar varandra medan 50 % instämde helt i påståendet, vilket förklarar den höga medianen och låga medelvärdet. Att klienternas var osäkra kan finna sin förklaring i att intern reglering inte är något som företagare kommer i kontakt med i samma utsträckning som de gör gällande revisorns arbete hos klient. Att journalisterna har en något bättre kunskap om Revisorsnämnden kan grunda sig i att de nyttjar denna källa i sitt arbete när de skriver om olika tvister som revisorer hamnat i.²¹⁹

<i>Revisorer...</i>		<i>Utan Ekonomiutb.</i>	<i>Med Ekonomiutb.</i>
<i>... kontrolleras av staten</i>	<i>Medelvärde</i>	4,0	4,0
	<i>Median</i>	5,5	5
<i>... kontrollerar varandra</i>	<i>Medelvärde</i>	3,5	3,7
	<i>Median</i>	3,5	4
<i>... stiftar redovisningslagar</i>	<i>Medelvärde</i>	1,4	3,0
	<i>Median</i>	1	2
<i>... påverkas av internationella regleringar</i>	<i>Medelvärde</i>	5,5	5,0
	<i>Median</i>	6	5

Tabell 4.8: Reglering av revision, journalister

²¹⁹ Hvitfelt, 1989, *Nyheterna och verkligheten*

När vi istället presenterar affärsjournalisternas svar utifrån vilken akademisk bakgrund de har blir relativt oförändrat. Journalister verkar i allmänhet vara osäkra på huruvida revisorer kontrollerar varandra, oavsett om de har ekonomisk utbildning eller inte. En orsak till detta kan vara att ekonomisk utbildning inte påverkar uppfattningen om revisorer och deras kontroll av varandra.²²⁰ Bland övriga regleringar av revisionen verkar goda kunskaper finnas hos båda respondentgrupperna.

4.1.5 Uppfattning om revisorer

Detta ämnesområde behandlar vilken uppfattning som affärsjournalister och klienter har om revisorer. Respondenterna ger sin syn på hur förtroendeingivande de anser att revisorer är. Därefter utreds uppfattningen om revisorer är tillräckligt kompetenta och utbildade för sina uppgifter. Slutligen presenteras hur respondenterna ser på revisorns lojalitet.

Revisorer...		Revisorer	Klienter	Journalister
... är förtroendeingivande	Medelvärde	5,8	5,0	3,7
	Median	6,0	5,0	4,0
... är tillräckligt kompetenta/ utbildade för sina uppgifter	Medelvärde	5,3	4,8	4,2
	Median	5,5	5,0	4,0
... lojalitet ligger hos klienten – byrån	Medelvärde	3,5	5,2	3,7
	Median	3,5	5,0	4,0

Tabell 4.9: Uppfattning om revisorer, alla respondenter

Journalisterna utmärker sig genom att uppfatta revisorer som mindre förtroendeingivande än övriga grupper. Samma mönster uppvisas även i attityden gällande revisorers kompetens, där journalisterna tenderar att instämma i mindre utsträckning än övriga grupper. En förklaring av flera är att journalister oftast kommer i kontakt med revisorer gällande negativ publicitet.²²¹ En annan orsak kan vara att revisorsutbildningen inte helt uppfyller sitt syfte.²²² Vid stor exponering av ensidig rapportering borde den objektiva uppfattningen av omvärlden bli färgad av den subjektiva informationen. Detta kan innebära att få ohederliga individer eller kontor påverkar synen på professionen som helhet.²²³

Anmärkningsvärt är även att klienterna anser att revisorer har lägre lojalitet mot sina klienter än vad yrkesgruppen själva tycker. En anledning till att åsikterna skiljer sig åt kan vara att respondenterna agerar i egenintresse.²²⁴ Då klienter är beroende av att marknaden har förtroende för deras ekonomiska rapportering kan egenintresset leda till att det vill ge en bättre framställning av revisorns oberoende än vad det i verkligheten är.²²⁵ Ökat klientberoende kan leda till att oberoendet ifrågasätts.²²⁶ Att revisorerna å sin sida anser att de är i samma utsträckning lojala mot klienter som byråer kan grundas i att ett förväntningsgap

²²⁰ Barlett, 1993, *A scale of perceived independence...*

²²¹ Hvitfelt, 1989, *Nyheter och verkligheten*

²²² Williams, 2004, *You reap what you sow...* & McMillan, 2004, *Trust and the virtues...*

²²³ Reynolds & Francis, 2000, *Does Size matter? The influence...*

²²⁴ Fukuyama, 1996, *Trust: The social Virtues...*

²²⁵ Boland, 1982, *Myth and technology...*

²²⁶ Neu, 1991, *Trust, impression management...*

existerar.²²⁷ Detta kommer sig från att klienter inte alltid har realistiska uppfattningar om revisionens begränsningar.²²⁸ Dock är detta motsägelsefullt då informationen om anmälningsplikten i Sverige har varit undermålig från revisorernas håll, varför klienters uppfattning om lojaliteten borde vara mer klientinriktad.²²⁹

Många journalister har kontakt med revisorer i sitt arbete men en djupare förståelse kan fås genom en ekonomisk utbildning. För att se om det finns skillnader i uppfattning som härrör sig till detta har vi sammanställt nedanstående tabell 4.10.

Revisorer...		Utan Ekonomiutb.	Med Ekonomiutb.
... är förtroendeingivande	Medelvärde	3,5	4,3
	Median	3,5	4
... är tillräckligt kompetenta/ utbildade för sina uppgifter	Medelvärde	3,9	5,0
	Median	4	5
... lojalitet ligger hos klienten – byrån	Medelvärde	3,6	4,0
	Median	3,5	4

Tabell 4.10: Uppfattning om revisorer, journalister

Ekonomiutbildade journalister har ett större förtroende för revisorer än övriga journalister. Vidare har även ekonomiutbildade större tilltro till revisorers kompetens och utbildning. Detta kan förklaras med att ekonomistudenter redan under utbildningen får en bra uppfattning om revisorer och kan identifiera sig med yrkesgruppen ekonomer.²³⁰ Samtidigt kan journalisters egenintresse gällande sin bakgrund innebära att de har en mer positiv hållning mot revisorer kompetens. Ekonomiutbildningar är ofta likartade och om journalister nedvärderar revisorers kompetens och utbildning skulle de samtidigt kunna ifrågasättas själva.²³¹

4.1.5.1 Förtroende för revisorer och medias påverkan

Vid intervjutillfället ställde vi även frågor till affärsjournalister och klienter gällande deras förtroende för revisorer och hur detta kan ha påverkats av media. Detta för att kunna fånga in nyanser som inte framkommer i vår attitydenkät. Frågor gällande uppfattning om revisorer grundar sig inte så mycket i kunskap utan är en subjektiv bedömning, vilken kan vara intressant att utveckla genom öppna frågor.

Vad som utmärkte klienterna var att alla hade erfarenheter från att arbeta med revisorer i sitt arbete och att förtroende hänförde sig ifrån dessa möten och upplevelser. Flera respondenter uttryckte att revisorer som grupp är förtroendeingivande men att det finns individer som är oärliga. Denna uppfattning delas av Moizer et al som anser att revisorers oberoende är svårt att bedöma då det ligger hos varje enskild individ.²³² Uppfattningen om revisorer hade inte påverkats av skriverier, eftersom ett svekfullt handlande hos en person inte färgar hela

²²⁷ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

²²⁸ Thelander et al, 1994, *Förväntningsgapet – ett...*

²²⁹ Larsson, 2004, *Revisorernas anmälningskyldighet rapport...*

²³⁰ Frank et al, 2001, *The expectation gap: perceptual...*

²³¹ Brandinger & Linghede, 2004, *Kan man lita på revisorn?*

²³² Moizer et al, 2004, *The Corporate Image...*

gruppen. Det verifieras av en studies som påvisar att klienters förväntningar på revisorn inte har förändrats efter redovisningsskandalerna i USA.²³³

Affärsjournalisterna var som tidigare visat mer kritiska mot revisorer men detta förklarades med bland annat att det inte var revisorer som var själva problemet. Det är snarare lagstiftningen som tillåter de dubbla rollerna. Det misstroendet som finns grundar sig i att revisorer både ger råd och reviderar men att brister i regleringen egentligen är att skylla för deras agerande. Detta anser även Citron som skriver om hur lagstiftningen legaliserar dubbla roller.²³⁴ En annan journalist ansåg att utvecklingen mot dubbla roller var positiv, då revisorerna skaffar sig bättre kunskap om skötsel av företag. Detta gör dem till duktigare revisorer eftersom de förstår sammanhangen i verksamheten bättre. Forskning visa på att båda parter gynnas av ökad klientservice eftersom redovisningen från företaget blir bra utformad och revisorn blir mer insatt i verksamheten kan därför göra en bättre revision.²³⁵ Vidare ansåg samma journalist att det inte finns en allmän negativ opinion mot revisorer utan att det är snarare företagsledningarna som klandras. Detta kan styrkas genom den undersökning som Gallup genomförde under fjolåret där förtroendet för revisorer var klart högre än förtroendet för företagsledningarna.²³⁶

4.1.5.2 Förtroende för media

Till revisorerna frågade vi istället hur deras förtroende för media och affärsjournalister är. Alla revisorer hade något negativt att säga om pressen, men att även här var förtroendet kopplat till olika individer och tidningar. Det fanns ett blandat förtroende där vissa journalister uppskattades och ansågs vara kunniga medan andra upplevdes som dåligt pålästa. En revisor sa att journalister kan vara ytliga i sina artiklar och inte alltid förstår sammanhanget men förklarade detta med att revision kunde vara svårgreppbar materia. En annan revisor instämde i att artiklarna var ytliga men förklarade detta istället med att journalisterna ofta var pressade och vill ha in sin artikel i tid. Forskning visar att viktiga nyheter inte alltid är styrkta när de trycks, då risken är överhängande att en konkurrent hinner före med nyheten.²³⁷ Revisorn fortsatte dock med att säga att det också kan grunda sig i bristande kompetens då journalisten inte har rollfördelning mellan revisor och företag klar för sig eller tror att revisorn ska granska bedrägeri. Även detta resonemang överensstämmer med forskning om förväntningsgapets orsaker²³⁸ och synen som finns inom FAR.²³⁹

Flera revisorer nämner att de läst artiklar där de själva vetat om sanningen och då insett att resonemanget inte stämmer eller är kraftigt vinklat. Detta tror revisorerna har sin förklaring i att tidningen vill sälja lösnummer genom att använda sig av spetsiga rubriker och fokusera på speciella detaljer. De anser att det inte finns någon objektiv tidning och att pressen ofta publicerar texter som är tagna ut ur sitt sammanhang. Detta resonemang finner stöd i forskning av Hvitfelt som förklarar medias vinklingar med tidningars intresse att öka försäljningen av lösnummer.²⁴⁰

²³³ Johansson & Vikberg, 2003, *Förväntningar och förväntningsgap...*

²³⁴ Citron, 2003, *The UK's framework approach to auditor...*

²³⁵ Gendron et al, 2001, *In the name of accountability...*

²³⁶ TNS Gallup. 2003

²³⁷ Hadenius & Weibull, 1999, *Massmedier...*

²³⁸ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

²³⁹ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

²⁴⁰ Hvitfelt, 1989, *Nyheterna och verkligheten*

4.2 Korsanalys

För att kunna fastställa om analysen verkligen kan påvisa att ett relevant förväntningsgap existerar väljer vi att nedan sammanställa korstabeller på de frågor där antingen journalisterna eller företagsrepresentanterna hade en märkbart avvikande uppfattning från revisorerna.

4.2.1 Journalister jämfört med revisorer

Korstabellen påvisar områden som på ett eller annat sätt hör ihop med varandra. Journalisternas avvikande svar ställs i relation till varandra och sambandet mellan dem presenteras.

För att kunna upprätthålla ett starkt förtroende för revisorer bör vissa grundkrav kunna ställas på densamma. Revisorn borde vara tillräckligt kompetent och agera oberoende för att säkerställa trovärdigheten i den finansiella rapporteringen. Dessutom borde kontrollen av revisorns arbete vara utförlig för att minska risken för oegentligheter. Samtidigt kan en uppfattning att samma revisor sköter bokföringen och sen reviderar bolaget i fråga utradera oberoendet då det i princip blir fråga om att granska sig själv.

Revisorer...		Revisorer	Journalister
... är oberoende	<i>Medelvärde</i>	5,5	4,5
	<i>Median</i>	5,5	4,0
... är förtroendeingivande	<i>Medelvärde</i>	5,8	3,7
	<i>Median</i>	6,0	4,0
... är tillräckligt kompetenta/ utbildade för sina uppgifter	<i>Medelvärde</i>	5,3	4,2
	<i>Median</i>	5,5	4,0
... brukar sköta bokföringen för sina revideringsklienter	<i>Medelvärde</i>	1,0	2,5
	<i>Median</i>	1,0	2,5
... kontrollerar varandra	<i>Medelvärde</i>	6,0	3,5
	<i>Median</i>	6,0	4,0

Tabell 4.11: Korsanalys av förtroende

Vår studie påvisar ett starkt samband mellan dessa faktorer då skillnaderna mellan revisorer och journalister är tydliga. Detta tyder på att journalisternas tveksamma förtroende för revisorer är väl underbyggt av andra faktorer, vilket kan förklaras av att revisorsutbildningen inte klarlägger vikten av etiska och moraliska värderingar.²⁴¹ Konsultarbete och revisionsarbete uppfattas av vissa journalister utföras av samma person eller avdelning. Detta tyder på att oklarheter gällande hur oberoendet fungerar, vilket kan förklaras av revisionsbyråernas ökade beroende av klienterna på grund av de utökade konsulttjänsterna.²⁴² Även i frågan gällande revisorers kontroll av varandra tydde svaren från vissa journalisterna på att förtroendet för revisorsprofessionen vara lågt, då de inte trodde att någon kontroll genomfördes.

²⁴¹ McMillan, 2004, *Trust and the virtues...*

²⁴² Reinstein & McMillan, 2004, *The Enron debacle...*

För att ytterligare undersöka om orsaker till journalisters lägre förtroende för revisorer väljer vi att korsanalysera frågorna om revisionens syfte samt vem som är ansvarig för upptäckandet av ekonomisk brottslighet och balansräkningens värdering för att upptäcka om ett förväntningsgap existerar. Om revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen borde revisorn kunna säkerställa att balansräkningen är rätt värderad och också upptäcka all ekonomisk brottslighet. Detta skulle leda till ett stort ansvar för revisorn i dessa områden.

Revisorer...		Revisorer	Journalister
... ansvarar för att balansräkningen är korrekt värderad	Medelvärde	1,0	2,7
	Median	1,0	3,0
... ansvarar för att upptäcka ekonomisk brottslighet	Medelvärde	2,3	3,4
	Median	2,0	4,0
Revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen	Medelvärde	2,0	3,2
	Median	1,5	3,0

Tabell 4.12: Korsanalys av revisorns ansvar

Vid en korsanalys märks en osäkerhet bland journalister i frågorna. Detta tyder på att ett förväntningsgap existerar inom revisorers ansvarsområde. Detta kan förklaras med att journalisterna inte är insatta i vad som är revisionens syfte.²⁴³

Då analysen tyder på att ett förväntningsgap existerar, kan detta till viss del förklara att förtroendet för revisorer är lägst hos journalister.²⁴⁴ Även om förväntningsgapet endast kan identifieras inom få ämnesområden kan det ha en negativ inverkan på journalisters uppfattning som helhet.

4.2.2 Klienter jämfört med revisorer

I förhållandet mellan klienten och revisorn väljer vi att korsanalysera frågorna om vem som ansvarar för balansräkningens värdering och revisorernas anmälningsplikt.

Revisorer...		Revisorer	Klienter
... ansvarar för att balansräkningen är korrekt värderad	Medelvärde	1,0	2,6
	Median	1,0	2,0
... har anmälningsplikt	Medelvärde	6,0	4,4
	Median	6,0	5,0

Tabell 4.13: Korsanalys av revisorns förpliktelser

Förväntningsgapet mellan klienter och revisorer i de två frågorna ovan är inte stort, men ändå anmärkningsvärt i studien. Detta då anmälningsplikten är central att veta om för klienterna, eftersom den ska avskräcka från ekonomisk brottslighet.²⁴⁵ Om samtidigt klienterna tror att

²⁴³ Beck-Friis, 2003, *Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig*

²⁴⁴ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

²⁴⁵ Larsson, 2004, *Revisorernas anmälningskyldighet...*

revisorn ansvarar för värdering i balansräkningen, kan detta tyda på att de uppfattar riskerna att oegentligheter skall avslöjas som små och ifall så händer har revisorn ansvaret för felen.

4.3 Sammanfattning av empirin

Generellt påvisar vår studie att revisorer och klienter uppfattar revisorn som oberoende, vilket kan förklaras med att båda grupperna är beroende av att marknaden har förtroende för revisionen. En förutsättning för att revisionen skall vara existensberättigad är att den är tillförlitlig i allmänhetens ögon. Om klienter eller revisorer tvekade gällande revisorns oberoende skulle deras arbete inte vara legitimt. Journalisternas lägre förtroende för revisorers oberoende kan förklaras i att deras kontakt med revisionsprofessionen ofta uppkommer vid oegentligheter och på så sätt kan påverka deras förtroende.

Gällande ansvaret att upptäcka ekonomisk brottslighet är respondenterna osäkra vilket tyder på ett förväntningsgap gällande revisorers ansvarsområde. Vidare visar även denna studie på att klienters kunskap om anmälningsplikten är sämre än övriga grupper. En anledning kan vara att revisorerna inte upplyser sina klienter om anmälningsplikten vilket kan härledas till att revisorerna vill upprätthålla goda klientförhållanden.

Det finns även en stor osäkerhet hos journalisterna gällande den felaktiga föreställningen att revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen. Det här en klassiskt fall av förväntningsgap, vilket orsakats av okunskap om revisorers arbete och uppgifter. Kunskapsbristen hos journalister utan utbildning är större. Vi kan alltså se att en orsak till förväntningsgapet ovan kan härledas till avsaknaden av ekonomisk utbildning. Förklaringen till detta finner vi sambandet mellan ekonomiska studier och ökad förståelse för revisorsprofessionen.

FAR:s roll tycks vara oklar för journalisterna och klienterna. Att klienternas var osäkra kan finna sin förklaring i att intern reglering inte är något som företagare kommer i kontakt med i samma utsträckning som de gör gällande revisorns arbete hos klient. Att journalisterna har en något bättre kunskap om Revisorsnämnden kan grunda sig i att de nyttjar denna källa i sitt arbete när de skriver om olika tvister som revisorer hamnat i.

Klienter anser att revisorer som grupp är förtroendeingivande men att det finns individer som är oärliga. Journalisterna uppfattar revisorer som mindre förtroendeingivande än övriga grupper. Samma mönster uppvisas även i attityden gällande revisorers kompetens, där journalisterna tenderar att instämna i mindre utsträckning än övriga grupper. En förklaring av flera är att journalister oftast kommer i kontakt med revisorer gällande negativ publicitet. En annan förklaring är lagstiftningen som tillåter de dubbla rollerna. Samtidigt påpekade en annan journalist att utvecklingen mot dubbla roller var positiv, då revisorerna skaffar sig bättre kunskap om skötsel av företag. Detta gör dem till duktigare revisorer eftersom de förstår sammanhangen i verksamheten bättre.

Alla revisorer hade något negativt att säga om pressen, men att även här var förtroendet kopplat till olika individer och tidningar. De anser att det inte finns någon objektiv tidning och att pressen ofta publicerar texter som är tagna ut ur sitt sammanhang. Det fanns ett blandat förtroende där vissa journalister uppskattades och ansågs vara kunniga medan andra upplevdes som dåligt pålästa. En revisor ansåg att artiklarna var ytliga men förklarade detta istället med att journalisterna ofta var pressade och vill ha in sin artikel i tid.

Vid en jämförelse mellan de frågor där förväntningsgap och skilda uppfattningar förekom mellan journalister och revisorer fanns det indikationer på dessa påverkade journalisternas låga förtroende. Detta tyder på att förväntningsgapet i ett fåtal områden kan påverka medias uppfattningar i ett helhetssammanhang. Samtidigt tydde förväntningsgapet mellan klienter och revisorer på att risken för oegentligheter skulle upptäckas vara liten i klientens ögon och vid fel kunde revisorn vara ansvarig. I nästa kapitel presenterar vi våra slutsatser av studien och förslag till fortsatt forskning.

5 Slutdiskussion

Det avslutande kapitlet i denna uppsats svarar på uppsatsens problemfrågeställningar baserat på de slutsatser som har kunnat dras utifrån undersökningens resultat. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av vårt bidrag till forskningen och rekommendationer till framtida forskning. Slutdiskussionen syftar till att sammanställa uppsatsens olika delar och presentera vad studien bidragit med.

5.1 Besvarande av frågeställning

Vi är nu framme vid den avslutande delen av vår uppsats och vill därför påminna läsaren om syftet med forskningen, vilket är:

... att identifiera huruvida det förekommer ett förväntningsgap mellan affärsjournalister, klienter och revisionsbranschen och därefter förklara bakomliggande orsaker.

För att uppfylla syftet med uppsatsen ämnar vi, i detta avsnitt, att besvara vår huvudfrågeställning med bifråga, vilka lyder:

Hur god kunskap besitter affärsjournalister och klienter om revisorernas roll?

- Hur skiljer sig dessa kunskaper från revisorernas egna uppfattningar?

Med intention att besvara dessa frågeställningar har affärsjournalisters, klienters och revisorers förväntningar på extern revision analyserats utifrån fem ämnesområden vilka presenterades i vår empiri och analys.

5.1.1 Studiens praktiska bidrag

Vår studie har identifierat förväntningsgap mellan klienter och affärsjournalister i förhållande till revisorer på enskilda områden, men även överensstämmande uppfattningar i andra frågor.

När det gäller klienter var gapet mot revisorerna generellt litet men samtidigt beaktansvärt i frågor om ansvar för värdering av balansräkning och gällande anmälningsplikten. Vi anser att förväntningsgapet gällande balansräkningens värdering är en central faktor i den senaste tidens redovisningsskandaler. Då företagen själva inte alltid anser sig ha det primära ansvaret för övervärderade och uppblåsta balansomslutningar ges det incitament till att ge felaktiga uppgifter till omvärlden. Samtidigt är kunskapen om anmälningsplikten inte tillfredsställande i sammanhanget, vilket vi anser kan ytterligare påverka företags agerande. Utan ansvar och risk att bli anmälda av revisorn underlättas ett mer oetiskt och oärligt beteende gentemot intressenterna. Med detta i åtanke blir förväntningsgapet gällande dessa två områden utslagsgivande, trots att förväntningsgapet i övrigt är knappt noterbart.

Journalisternas kunskap om revisorernas roll är varierande, där dessa kunskaper skiljer sig från revisorernas egna uppfattningar inom områden såsom revisionens syfte och ansvar för att upptäcka ekonomisk brottslighet, balansräkningens värdering samt tillåtelse för en revisor att sköta både revision och bokföring på samma företag. Dessutom har journalister det lägsta förtroendet för revisionsprofessionen och uppfattar dem som minst kompetenta. Då

journalisterna är osäkra på revisionens syfte anser vi att en möjlig följd effekt är vinklade och felaktiga artiklar, vilka kan vidga förväntningsgapet till allmänheten ytterligare. Om journalisterna tror att revisorn skall granska allt i revisionen skyller de all ekonomisk brottslighet som uppdragas på att revisorer inte uppfyllt sina åtaganden i sina artiklar. En annan viktig detalj i sammanhanget är att journalister i vissa fall tror att samma revisor sköter bokföring och revision i ett bolag trots att detta är otillåtet, vilket också kan leda till att oberoendet ifrågasätts då revisorn och klienten kan betraktas som en ansvarsenhet. I slutändan anser vi att journalisters förtroende påverkas negativt av förväntningsgapet i dessa frågor, då de har felaktiga föreställningar om revisorns ansvar och klientberoende. Denna subjektiva åsikt blir utgångspunkt i rapporteringen till allmänheten varpå förväntningsgapet vidarebefordras till samhället. Inom övriga områden är förväntningsgapet litet, men vissa mediers fokusering på ökad försäljning kan innebära att de publicerar felaktiga nyheter trots att korrekt kunskap inom området existerar.

Vår studie har påvisat att ekonomisk utbildning hos journalister minskar förväntningsgapet, då syftet med revisionen blir tydligare och följd effekten att förtroendet ökar. Vi anser att detta är väldigt centralt i sammanhanget då media bör ge en korrekt och neutral bild av samhället. En felaktig bild i media kan leda till förtroendet för en hel yrkesgrupp förändras eftersom opinionen påverkas av media när ingen annan kontaktpunkt existerar.

Vi har funnit att klienters och journalisters kunskaper och uppfattningar överlag överensstämmer med varandra. Då klienter har direktkontakt med revisorer i vardagsarbetet anser vi att det är anmärkningsvärt att kunskapen generellt inte är bättre än journalisternas. Vår slutsats blir därför att revisorerna är delaktiga i upprätthållandet av förväntningsgapet, då kommunikationen och förtydligandet av revisorers roll inte varit tillräcklig.

En annan slutsats vi kan dra av vår studie är att enskilda individers eller organisationers egenintresse färgar åsikter och handlingar i de flesta situationer. Revisionsprofessionen har förändrats mot mer inkomstbringande konsultuppdrag och ökad konkurrens vilket inneburit att revisionen i vissa hänseenden mer fått karaktär av en biverksamhet med lägre lönsamhet. Egenintresset har lett till att kraven på oberoende har luckrats upp internt samtidigt som externa parter ifrågasätter agerandet. Klienternas egenintresse ligger i kraven att motsvara marknadens förväntningar och producera vissa resultat vilket skapar incitament till att agera oärligt. I fråga om journalister ligger egenintresset i att sälja lösnummer vilket leder till nyheter vinklas och skandaler överexponeras. Då de inblandade yrkesgruppernas egna intressen ligger i konflikt med varandra anser vi att en eliminering av förväntningsgapet är i princip omöjlig. Därför menar vi att förväntningsgapet är en effekt av hur samhället fungerar.

5.1.2 Studiens teoretiska bidrag

Studien påvisar att Fukuyamas teori gällande förtroende för organisationer och individer i samhället påverkas av egenintresset. Vår studie framhäver att grupper och organisationer (i denna studie: företag, revisorer och journalister) underbygger Fukuyamas påstående att egenintresset leder till ett ökat förtroendegap mellan grupperna och organisationerna. Eftersom klyftan av förtroende ökar mellan organisationer påverkas hela samhället där ett genuint förtroende inte genomsyrar samhällsstrukturen, kommer detta i slutändan att leda till hårdare regleringar och högre transaktions kostnader för att upprätthålla en effektiv marknad. Detta kan förklara revisorers och journalisters agerande där avkastning spelar en högre roll än ett ökat samhälls ansvar.²⁴⁶

²⁴⁶ Fukuyama, 1996, *Trust: The social Virtues...*

Vår studie bidrar till att stärka tesen om att finansiella kriser driver redovisningen framåt.²⁴⁷ De nuvarande förändringar i regleringar som sker både i Sverige och internationellt är direkta följder av de skandaler som inträffat under 2000-talet. Dessa förändringar är även en produkt förväntningsgap på extern revision som finns mellan revisorer och allmänheten. Detta kan leda till missuppfattningar som tillsammans med professionens tveksamma trovärdighet i verksamheten gällandet oberoendet underbygger det minskade förtroendet för revisorer och skapar en offentlig debatt där media är en drivande aktör. I Sverige har detta bland annat lett till förtroendekommissionens förslag om en ny bolagsordning.²⁴⁸

Vår undersökning visar också på att BRÅ:s undersökning gällande förväntningsgapet mellan revisorer och klienter upprätthålls. Erfarna börsnoterade klienter har sämre kunskap över revisorers anmälningsplikt i jämförelse med vad journalister har. Detta kan tyda på två saker, antingen kan detta härledas till att revisorer försöker upprätthålla förväntningsgapet gentemot sina klienter eller så förväntar sig journalister att en anmälningsplikt bör finnas för revisorer. Eftersom som anmälningsplikten är en relativt ny företeelse hade det varit intressant att ta reda på vad journalister hade förväntat sig innan anmälningsplikten togs i akt. Vår studie visar precis som BRÅ:s att det finns ett förväntningsgap mellan revisorer och klienter²⁴⁹.

Förväntningsgapet har identifierats av flera forskare under de senaste decennierna. Vår studie bidrar till dessa resultat, då förväntningsgap har identifierats i undersökningen. Humphrey et al upptäckte att ett förväntningsgap mellan intressenter och revisorer uppstod på grund av brister i förståelse av revisorns roll och innebörden av revision.²⁵⁰ Utifrån vår undersökning kan samma slutsatser dras då redovisningens syfte är oklart för flertalet respondenter och ansvarsfördelningen mellan klient och revisor inte i alla avseenden överensstämmer mellan grupperna. Missförstånd gällande ansvarsfördelningen bekräftas även Fants studie, där han påpekar vikten av att revisorn informerar klienterna om vad en revisors roll innebär.²⁵¹ Vår studie ligger i linje med de resultat som Purewal & Sikka kom fram till i sin undersökning.²⁵² De hävdade att utformningen av revisorns arbetsuppgifter ledde till felaktiga uppfattningar om ansvarsfördelningen, vilket bekräftades av vår empiri då den påvisade att konsultverksamhet kunde anses utföras av samma person som reviderar. Dessutom påvisar empirin att redovisningens syfte i flertalet fall är oklart, vilket i sin tur påverkar hur ansvarsfördelningen uppfattas. Samtidigt anser vissa forskare att förväntningsgapet är i princip helt omöjligt att eliminera, då revisionsprofessionen präglas av förhandling och förändring.²⁵³

5.1.2.1 Teoretisk modell

För att binda samman vårt teoretiska bidrag har vi sammanställt en modell som förklarar sambanden. Vår förhoppning med denna modell är att skapa en vidare förståelse för betydelsen av förväntningsgapet i ett större sammanhang.

En viktig faktor som bidrar till att finansiella kriser uppstår är att företagare, revisorer och media agerar i egenintresse. Företag kan drivas till att manipulera resultat, media

²⁴⁷ Jönsson 1991, *Role making...*, Puxty et al, 1987, *Modes of regulation...*; Willmott et al, 1992, *Regulation of...*

²⁴⁸ Finansdepartementet, *SOU 2004:47*

²⁴⁹ Larsson 2004, *Revisorernas anmälningsskyldighet rapport*

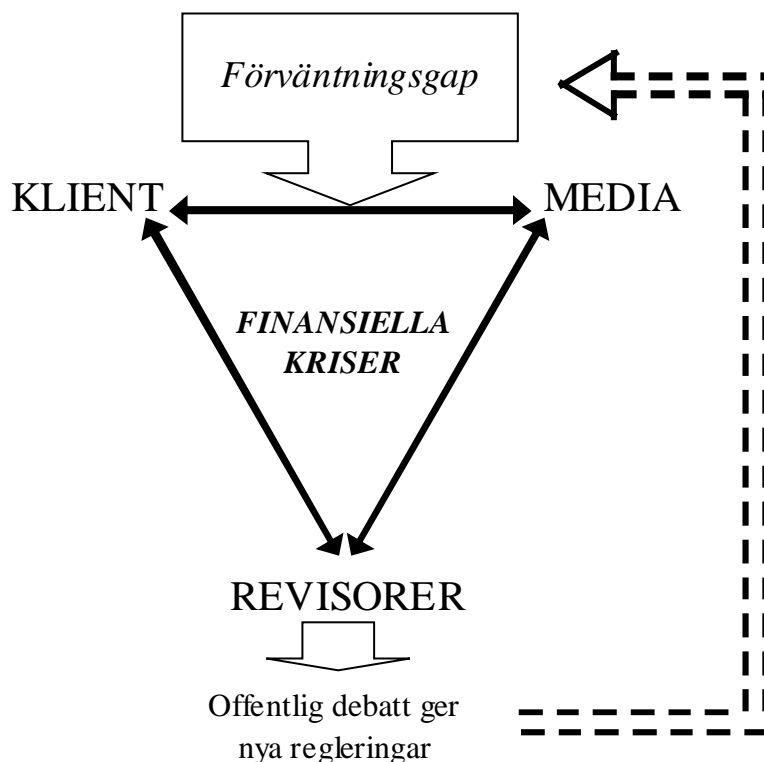
²⁵⁰ Humphrey et al, 1993, *The Audit Expectations Gap...*

²⁵¹ Fant, 1994, *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*

²⁵² Purewal & Sikka, 1987, *The expectation gap in Britain...*

²⁵³ Sikka et al., 1998, *The impossibility of eliminating...*

uppmärksammar skandaler som leder till kriser på marknaden samtidigt som revisorer kämpar för att bibehålla sitt oberoende och sin integritet i den ökade kommersialismen. Ytterligare faktorer som påverkar är olika uppfattningar om vad en revisor ska göra. Dessa bidrar till att vidga förväntningsgapet mellan grupperna och medverkar till svårigheterna att eliminera detta gap. Revisorer skulle kunna arbeta hårdare för att minska gapet genom att renodla sin verksamhet mot att endast omfatta revision men inkomsterna från konsulttjänster är för lockande. Förväntningsgapet leder i sin tur till att finansiella kriser uppstår.



Figur 5.1: Teoretiskt bidrag Källa: Egen

När en finansiell kris uppstår får det stora konsekvenser för alla inblandade. Media är kommunikationskanalen mot allmänheten och styr på så sätt hur omfattande krisen blir. Företag och revisorer kan inte påverka i någon större utsträckning när media bestämt sig för att driva nyheten. Media har makt att förstora eller till och med avstyra krisen innan den uppstått. Det svenska folket har blivit allt mer intresserade av vad som sker inom kapitalmarknaden och som opinionsskapare kan journalister påverka vilken bild samhället har av aktörer och händelseförlopp. Allmänhetens intresse gör dem mer involverade i den offentliga debatt som uppstår. Denna debatt kan antingen stärka eller försvaga förtroendet för näringslivet och därigenom också revisorer. I slutändan kan en stark opinion påverka staten och politiska beslut rörande redovisning och revision, vilket driver utvecklingen framåt. Då revisionens förutsättningar ständigt förändras skapas nya förväntningsgap mellan revisorer och övriga intressenter.

5.2 Reflektioner om studien

Vår studie behandlar ett aktuellt och väsentligt problem eftersom revisorer och finansiell rapportering har hamnat i blåsväder efter den senaste tidens redovisningsskandaler. Vi har genomfört en grundlig studie men har vissa reflektioner över vårt tillvägagångssätt och resultat.

Vårt syfte med uppsatsen var att identifiera och förklara förväntningsgapet. Dock har vi inte presenterat några förslag till lösningar med hur problemen kan rättas till. Till detta vill vi säga att oberoendet och förväntningsgapet är komplexa och abstrakta objekt som är svåråtkomliga på vilket det skulle kräva ett omfattande arbete för att komma till rätta med problematiken. I vår slutdiskussion har vi redogjort för de bakomliggande orsaker som kan förklara det förväntningsgap vi kartlade men fler kvalitativa frågor i vår intervjugudie hade antagligen gett oss en djupare analys av vissa respondenters okunskap och uppfattning. Vi har under studiens gång även insett att vissa frågor i vår enkätundersökning har en viss oklar karaktär varför vi har fått förklara frågorna för respondenten, med risk för intervjuareffekter och subjektiva bedömningar.

Vi har valt att avgränsa oss till att studera det förhållande som journalister och klienter har till revisorer men valt bort den tredje relationen, det vill säga mellan journalist och klient. Vi anser att det finns en intressant koppling mellan dessa två grupper men då vi har fokusering på redovisning och revision i vår utbildning finner vi det lämpligt att bortse från denna relation.

Telefonintervjuer ger oss en viss bild av hur respondenten reagerar på och tänker om frågorna men vissa nyanser går oss förlorade. Personliga intervjuer hade eventuellt gett en mer fullkomlig bild av verkligheten men bristande resurser har inneburit att vi har varit tvungna att genomföra vår insamling av primärdata via telefon, då vi vill ha rikstäckande medier representerade i vår studie.

I flertalet fall har vi blivit rekommenderade att intervjua vissa journalister. Detta kan till viss del ha färgat vår empiri då dessa journalister kan ha blivit utvalda på basis av deras kunskap i ämnet. Vi är medvetna om att detta kan ha påverkat vår empiriska data då dessa personer antagligen har en mer överensstämmande uppfattning med revisorerna än mer okunniga journalister. Vi tror att det förväntningsgap vi identifierat är mindre än det som existerar i verkligheten men eftersom vi intervjuat de mest kunniga kan det förväntningsgap vi kartlagt endast vidgas vid en mer omfattande studie, inte krympa.

Vi har fått flera nekande svar på vår förfrågan om intervju. Det finns därför en risk att vi förbisett de journalister som verkligen saknar kunskaper om revisorers arbete eftersom vi inte vet varför de valt att inte ställa upp på intervju. Detta kan leda till att vår studie till viss del visar en snedvriden verklighet av affärsjournalisters kunskap om revisorer. Det skulle kunna vara så att dessa journalister avhopp från intervjuguiden antagligen ökat förväntningsgapet.

Då vår studie genomförts under relativt kort tidsperiod inser vi att tidsspecifika händelser kan ha påverkat våra respondenter. Resultatet kunde ha blivit annorlunda om undersökningen genomfört i samband med att Skandia avslöjades. Vi tror att vår studie är relativt befriad från nyhetspåverkan, då det under den femveckorsperioden som vi genomförde intervjuerna inte fokuserades på revisorers misslyckande i media i någon större omfattning.

Vi är ekonomistuderanter utan förankring i journalistik och mediakunskap. Då vi saknar förkunskaper har vi försökt att förkovra oss inom ämnet med hjälp av lämplig och relevant

litteratur. En risk föreligger dock att vi har missat de senaste rönen eller viktiga tidskrifter i vår litteraturlista. De referenser vi nyttjat har vi funnit genom att studera mediastudenters uppsatser. I deras källförteckningar har vi fått värdefulla tips på relevant litteratur och forskning.

5.3 Förslag till fortsatta studier

Under arbetets gång har vi stött på många synvinklar som skulle vara intressanta att forska djupare i. Vi har valt att begränsa oss till att endast identifiera och förklara problem. Denna uppsats ger därmed inte några konkreta och normativa svar på hur samhället bäst angriper de komplexa problem som kan uppstå i och med förväntningsgapet. Därför anser vi att det finns ytterligare tomrum som bör fyllas med än mer forskning. Vi vill därför lämna följande rekommendationer till framtida forskning:

- En fortsatt studie kan undersöka om det felaktiga handlandet av inblandade grupper härrör sig från ren okunskap eller om det är egenintresset som leder till oegentligheter.
- Studera och utvärdera vilka faktorer som kan påverka samhällsförtroendet för revisorer samt försöka lösa problematiken bakom förtroendekrisen.
- Vidare forskning gällande orsaker till förväntningsgapet med huvudinriktning mot journalister och försöka dra slutsatser till hur detta gap kan minskas skulle vara intressant.
- Studera vad som bör vara det framtida syftet med revisorns roll. Ska revisorn vara en sökare efter ekonomisk brottslighet eller som i dagsläget säkerställa bortom rimligt tvivel den finansiella informationens trovärdighet? Kan det möjligtvis finnas något annat syfte som bättre anpassar sig till intressenternas förväntningar?

Källförteckning

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

Apropå revisorer: De grå farbröderna försöker slå tillbaka (2003). *Veckans Affärer*, 2003-02-24.

Arnold, B. & de Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, ss. 751–765.

Backman, J. (1998). *Rapporter och uppsatser*. Lund: Studentlitteratur.

Bartlett, R. W. (1993). A scale of perceived independence: new evidence on an old concept. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 6, No. 2, ss. 52-67.

Bazerman, M., Morgan, K. & Loewenstein, G. (1997). The impossibility of auditor independence. *Sloan management review*, Vol. 38, No. 4, ss. 89-94.

Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, No. 1, ss. 67-107.

Beck-Friis, U. (2003). Kunskapen om revisorns roll är otillräcklig. *Svenska Dagbladet*, 2003-12-08, s 35.

Bell, J. (1993). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.

Boland, R. (1982). Myth and technology in the American Accounting Profession. *Journal of Management Studies*, Vol. 9, No. 1, ss. 109-127.

Brandinger, R. & Linghede, T. (2004). Kan man lita på revisorn?. *Svenska Dagbladet*. 2004-11-02.

Bryman, A. & Bell, E. (2003). *Business research methods*. Oxford: Oxford University Press.

Buck, T. (2004). EU backs move to sweeten derivatives proposal. *The Financial Times*, 2004-09-09.

Buck, T. & Parker, A. (2004). Move to limit new derivatives standard. *The Financial Times*, 2004-09-08.

Burrowes, A., Kastantin, J. & Novicevic, M. (2004). The Sarbanes-Oxley Act as a hologram of post-Enron disclosure: a critical realist commentary. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 797–811.

Carlbom, M. (2002). Festen är slut, skandaler tar vid. *Dagens Nyheter*, 2002-07-07.

- Citron, D. B. (2003). The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 16, No. 2, ss. 244-274.
- Cullinan, C. (2004). Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 853-864.
- Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- de Ruyter, K. & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor-client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 1, ss. 57-75.
- Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende. Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus Förlag.
- Edling, C. & Hedström, P. (2003). *Kvantitativa metoder. Grundläggande analysmetoder för samhälls- och beteendevetare*. Lund: Studentlitteratur.
- Eipstein, M. & Gieger, M. (1994). Investors Views on Audit Assurance: Recent evidence of the expectations gap. *Journal of Accountancy*, Vol. 177, No 1. ss. 60-65.
- Ericsson, L.T. & Wiedersheim-Paul, F. (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. Malmö: Liber AB.
- Fant, J. E. (1994). *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*. Diss. Svenska handelshögskolan.
- FAR:s Revisionsbok 2004*. (2003). Stockholm: FAR Förlag AB.
- Finansdepartementet – Förtroendekommissionen (2004). *Näringslivet och förtroendet*. Statens Offentliga Utredningar 2004:47.
- Fiske, J. (1998). *Kommunikationsteorier – En introduktion*. Stockholm: Wahlström & Widstrand.
- Flesher, D. L. & Flesher, T. K. (1986). Ivar Kreuger's Contribution to U.S. Financial Reporting. *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 3, ss. 421-434.
- Frank, K. E., Lowe, D. J. & Smith, J. K. (2001). The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 3, ss. 145-150.
- Froste, C. (2003). Stäm revisorn – där finns pengar. *Affärsvärlden*, 2003-10-21.
- Fukuyama, F. (1996). *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity*. England: Clays LTD. St Lues plc.
- Företagsskandalerna: De giriga. (2002). *Veckans Affärer*, 2002-08-12.

- Genborg, K. (2003). Vem kan man lita på nu?. *Göteborgs-Posten*, 2003-12-02. s 25.
- Gendron, Y., Cooper, D. J. & Townley, B. (2001). In the name of accountability – state auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3, ss. 278-310.
- Glaser, B. G. & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded Theory*. New York: Aldine de Gruyter.
- Gläser, S. & Kurkkio, M. (2001). *Förväntningsgap inom revision: en jämförelse mellan företagens förväntningar och revisorernas syn*. Magisteruppsats. Luleå Tekniska Universitet.
- Gripenberg, P (2002). Revisorer fällda i Enronhärva. *Dagens Nyheter*, 2002-06-16.
- Hadenius, S., & Weibull, L. (1999). *Massmedier : en bok om press, radio och TV*. Stockholm: Bonniers Förlag.
- Halvorsen, K. (1992). *Samhällsvetenskaplig metodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Harlem, M. (2002). *Using the Balanced Scorecard to overcome barriers in strategy implementation*. Diss. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Göteborg: Elanders Novum.
- Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Holmquist, B. (2002). Det ska inte få hända i Europa, inte med våra nya regler!. *Balans*, No. 2, ss. 5-6.
- Hultgren, I. (2003). Var finns revisorerna?. *Östersunds-Posten*, 2003-12-22.
- Humphrey, C. & García-Benau, M. A. (1992). Beyond the audit expectations gap. Learning from the experiences of Britain and Spain. *European Accounting Review*, Vol. 1, ss. 303-331.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, Vol. 91 A, ss. 395-411.
- Hvitfelt, H. (1987). *På första sidan*. Stockholm: Styrelsen för psykologiskt försvar.
- Hvitfelt, H. (1989): *Nyheterna och verkligheten*. Rapport 1989:1, Göteborgs universitet.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, Hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jarrick, A. & Josephson, O. (1996). *Från tanke till text – en språkhandbok för uppsatsskrivande studenter*. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, J. & Vikberg, S. (2003). *Förväntningar och förväntningsgap: företagens förväntningar på revisorn och revisorns syn på dessa: en fallstudie av tre företag och tre revisorer*. Kandidatuppsats. Luleå Tekniska Universitet

Johansson-Lindfors, M-B. (1993). *Att utveckla kunskap: Om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Lund: Studentlitteratur AB.

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

Jönsson, S. (2004). Debatt: Blev Arthur Andersen & Co lynchat?. *Balans*, No. 6-7, ss. 44-46.

Kane, E. J. (2004). Continuing dangers of disinformation in corporate accounting reports, *Review of Financial Economics*, Vol. 13, No. 1-2, ss. 149-164.

Larsson, B. (2004). *Revisorernas anmälningskyldighet rapport 2004:4*. Stockholm: Brottsförebyggande rådet.

Latour B. & Woolgar, S. (1986). *Laboratory Life: The Construction of Scientific Facts*. Princeton: Princeton University Press.

Liggio, C. D. (1974). The expectations gap: the accountants Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, ss. 27-44.

Lowe, J. (1994). The expectation gap in the legal system: perception differences between auditors and judges. *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10, No. 3, ss. 39-45.

McMillan, K (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 943-953.

Merriam, B. M. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.

Miles, M. B. & Humberman, M. A. (1994). *Qualitative Data Analysis*. USA: Sage Publications Inc.

Moizer, P., García-Benau, M. A., Humphrey, C. & Martinez, A. V. (2004). The Corporate Image of Auditors in a eveloping Audit Market within the EU: The Case of Spain. *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 3, ss. 561-582.

Morrison, M. A. (2004). Rush to judgment: The lynching of Arthur Andersen & Co. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 3, ss. 335-375.

Neu, D. (1991). Trust, impression management and the public accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 3, ss. 295-313.

Nilsson S. (2002). *Redovisningens normer och normbildare*. Lund: Studentlitteratur.

O'Connell. B. (2004). Enron Con: "He that filches from me my good name . . . makes me poor indeed". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 733-749.

Ollevik, N-O. (2003). Allt brast i kontrollerna av chefernas affärer. *Svenska Dagbladet*, 2003-02-12.

- Patel, R. & Davidson, B. (1991). *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- Patton, Q. M. (1980). *Qualitative evaluation and research methods*. USA: SAGE Publications Inc.
- Pehrson, L. (2002). Enronskandalen: Revisorjätten fick dödsstöt. *Dagens Nyheter*, 2002-03-16.
- Pike, R. & Dobbins, R. (1986). *Investment Decisions and Financial Strategy*. Oxford: Philip Allan.
- Porter, B. A. (1993). An empirical study of the Audit Expectations-Performance Gap. *Accounting and Business Research*. Vol. 24, No. 93, ss. 49-68.
- Purewal, R. & Sikka, P. (1987). The Expectations Gap in Britain: Some Evidence and Comments, *A paper presented at the BAA Conference*. University of Glasgow.
- 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 and Society*, Vol. 12, No. 3, ss. 273-291.
- Reinecker, L. & Jörgensen, P. S. (2002). *Att skriva en bra uppsats*. Malmö: Liber.
- Reinstein, A. & McMillan, J. (2004). The Enron debacle: more than a perfect storm. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 955-970.
- Reynolds, J. K. & Francis, J. R. (2000). Does Size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, No. 3, ss. 375-400.
- Rezaee, Z. (2004). Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 1, ss. 134-148.
- Roulac, S. (2002). Accounting for Pure Independence. Why CPAs should place public trust above personal greed. *Journal of Property Management*. Vol. 67, No. 2, ss. 70-72.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectation gap: Some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, ss. 299-330.
- Smith M, (2003). A fresh look at the accounting ethics. *Accounting Horizons*, Vol. 17, ss. 47-50.
- Sunesson, B. (2004). Nämnd friar helt Skandias revisorer. *Svenska Dagbladet*, 2004-11-11.
- Swift, T. A., Humphrey, C. & Gor, V. (2000). Great Expectations?: The Dubious Financial Lagacy of Quality Audits. *British Journal of Management*, Vol. 11, ss. 31-45.

- Thelander, A., Toresson, A-K., & Eriksson, K. (1994). *Förväntningsgapet – ett nonchalerat problem?*. Magisteruppsats. Lunds universitet
- Thuren, T. (1996). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Stockholm: Liber AB
- Turner, L. (2002). *Speech at the AICPA's advanced litigation/national conference on fraud*, 2002-10-31, Tillgänglig: <www.aicpa.org/index.html>, 2004-11-25.
- Umar, A. & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: a comparative study of the USA and Australia, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No. 1, ss. 99-116.
- Unerman, J. & O'Dwyer, B. (2004). Enron, WorldCom, Andersen et al.: a challenge to modernity. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 971–993.
- Wahlberg, J. & Holgersson, S. (1999). *Förväntningsgapet såsom informationsproblem - dags för revisorskåren att ta bladet från munnen?*. Kandidatuppsats. Stockholms Universitet.
- Wennberg, I. (1994). Ett gap mellan revisorerna och deras eget regelverk. *Balans*, No. 8-9, ss. 39-41.
- Williams, P. (2004). You reap what you sow: the ethical discourse of professional accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, No. 6-7, ss. 995-1001.
- 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 & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2, ss. 32-56.
- Wyatt, A. (2003). Accounting Professionalism- They just don't get it!, *Accounting Horizons*, Vol. 18, No. 1, ss. 45-54.
- Österman, T. (1998). *Opinionens mekanismer. Om värderingar och verklighet*. Diss. Stockholms Universitet.

Bilagor

Bilaga 1 - Attitydenkät

Påståenden som ska graderas 1-6, instämmer inte alls - instämmer helt

Revisorers oberoende

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 1. Revisorer är oberoende | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 2. Revisorer har tystnadsplikt | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 3. Revisorer får inte ha egenintressen i revideringsklientbolaget | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 4. Revisorer får representera klienten i förhandling | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 5. Revisorer behöver inte analysera sitt klientförhållande innan uppdragets början | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 6. Revisorer hotade av klient slipper ansvar vid fel | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Revisorers ansvar

- | | | | | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 7. Revisorer ansvarar för upprättande och inlämnade av deklARATIONEN | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 8. Revisorer underskrift fråntar bolaget ansvaret för årsredovisningen | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 9. Revisorer har det övergripande ansvaret för årsredovisningen | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 10. Revisorer har det övergripande ansvaret för bokslutet | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 11. Revisorer ansvarar för att balansräkningen är korrekt värderad | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 12. Revisorer ansvarar för att upptäcka ekonomisk brottslighet | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 13. Revisorer har anmälningsplikt | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 14. Revisorer har ansvar för undvika konkurser | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Revisorns uppgifter

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 15. Revisorer granskar bokföring | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 16. Revisorer granskar interna system | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 17. Revisorer granskar rutiner | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 18. Revisorer brukar ge rådgivning till sina revideringsklienter | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 19. Revisorer brukar delta i ekonomiska beslut hos sina revideringsklienter | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 20. Revisorer brukar sköta bokföringen för sina revideringsklienter | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 21. Revisionens syfte är att upptäcka alla fel i redovisningen | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Reglering av revision

- | | | | | | | |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 22. Revisorer kontrolleras av staten | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 23. Revisorer kontrollerar varandra | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 24. Revisorer stiftar redovisningslagar | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 25. Revisorer påverkas av internationella regleringar | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Uppfattning om revisorer

- | | | | | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 26. Revisorer är förtroendeingivande | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 27. Revisorer är tillräckligt kompetenta/ utbildade för sina uppgifter | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| 28. Revisorerers lojalitet ligger hos... ..klienten -- ...byrån | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Kvalitativa frågor:

Till alla respondenter:

Vilken utbildning och arbetslivserfarenhet har du?

Har du några övriga reflektioner du vill tillägga?

Till journalister och företag:

Vilken erfarenhet har du av revisorer?

Till företag:

Har du blivit påverkad av senaste tidens redovisningsskandaler?

Till revisorer:

Vilken förtroende har du för affärspress?

Blir revisorer uthängda i media enligt dig?