



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Extern redovisning och
Företagsanalys
Vt 2004

Implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler

Självreglerad efterlevnad?

Magisteruppsats

Handledare:
Gudrun Baldvinsdottir

Författare:
Jörgen Johansson
Anna Treijner

FÖRORD

Att skriva en uppsats om trovärdighet och förtroende är komplicerat, då sådana begrepp grundas på betraktarens subjektiva uppfattningar om vad som är att anse som ett trovärdigt beteende. Vi vill inleda uppsatsen med att tacka alla de som bidragit till dess slutgiltiga skick. Ett stort tack vill vi rikta till vår handledare Gudrun Baldvinsdottir, som givit oss konstruktiva synpunkter under arbetets gång. Vi vill även tacka respondenterna från FAR respektive de fyra revisionsbyråerna, vilka avvarade tid för att ställa upp på våra intervjuer.

Vi hoppas att vår uppsats skall bidra till ökad förståelse angående vilka förutsättningar, som en organisation behöver uppfylla, för att kunna uppfattas som trovärdig, vilket i sin tur lägger grunden till ett vunnet förtroende.

Göteborg den 11 juni 2004

Jörgen Johansson

Anna Treijner

SAMMANFATTNING

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, Vt 2004

Författare: Jörgen Johansson och Anna Treijner

Handledare: Gudrun Baldvinsdottir

Titel: Implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler – Självreglerad efterlevnad?

Bakgrund och problem: Uppsättningar av yrkesetiska koder har ansetts vara givande för att påverka en professions etiska agerande. Emellertid är de ofta ineffektiva, eftersom de sällan implementeras. Det finns ett antal olika teorier angående hur upprättade yrkesetiska regler på effektivaste sätt implementeras och hur efterlevnad av dem skall kontrolleras. Försök att kontrollera oetiska beteenden genom att upprätta yrkesetiska regler, lagstiftning och andra normer leder inte till framgång. Istället behövs någon form av självreglering för att skapa en bred entusiasm inför ett etiskt agerande inom yrkeskåren. En förutsättning för att skapa ett etiskt agerande är enligt tidigare undersökningar att agera förtroendeingivande, vilket innebär att yrkeskåren måste uppvisa ett trovärdigt agerande. Utifrån en sådan diskussion ställer vi oss frågan om självreglerad efterlevnad kan bidra till ökad trovärdighet för branschen, då den agerar på det sätt som den gör vid efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler.

Syfte: Att bidra till ökad förståelse för vilka förutsättningar som revisorskåren behöver uppfylla för att kunna påverka sin trovärdighet och därigenom erhålla omgivningens legitimitet som självreglerande profession.

Avgränsningar: Uppsatsen redogör av utrymmesmässiga skäl inte för innehållet i FAR:s yrkesetiska regler, utan fokuserar på implementering och efterlevnad av dem. Vidare beträffande revisionsbyråernas medverkan till efterlevnad av yrkesetiska regler är uppsatsen avgränsad i det avseendet att den endast omfattar de fyra största revisionsbyråerna.

Metod: Uppsatsen har haft sin utgångspunkt i en kvalitativ forskningsmetod. Såväl primär- som sekundärdata har insamlats och använts. Primärdatan består av material från intervjuer med fem respondenter, varav en från FAR:s Etikkommitté och fyra från revisionsbyråer. Sekundärdata i form av vetenskapliga tidskrifter, litteratur och Internet har använts.

Resultat och slutsatser: Vi har funnit att de vi intervjuat inom branschen gav oss mycket givande information i vilka föreskrifter som utarbetats att gälla de olika ledamöterna. Vad vi däremot saknar är informationsspridning kring utfall av efterlevnad av föreskrifterna. Vi anser att FAR är den mest lämpade med hänsyn till sin ställning och kunskap, att ha som uppgift att informera i yrkesetiska frågor. Vi anser att trovärdighet för branschen kan uppnås om ett större ansvar att informera visas, inte minst vad gäller resultat av kartlagd kompetens i efterlevnad av de yrkesetiska reglerna. Utan omgivningens förståelse för hur branschen efterlever sina yrkesetiska regler, och varför de gör på det viset som de gör finns en risk för att trovärdigheten sjunker, och därigenom även legitimiteten för självreglering.

Förslag till fortsatt forskning: Förslagsvis en studie av kommunikationen mellan revisionsbranschen och media, som skulle syfta till mer korrekt rapportering.

1	INLEDNING	5
1.1	BAKGRUND	5
1.2	PROBLEMDISKUSSION	6
1.3	FRÅGESTÄLLNING	7
1.4	SYFTE	7
1.5	AVGRÄNSNINGAR	7
1.6	UPPSATSENS DISPOSITION	7
2	METOD	9
2.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	9
2.2	VAL AV METOD	10
2.3	URVAL AV RESPONDENTER	10
2.4	DATAINSAMLING	10
2.5	PRAKTISK RELEVANS	11
2.6	KÄLLKRITIK	11
3	REFERENSRAM	12
3.1	ETIK OCH MORAL	12
3.1.1	<i>Dygdetik</i>	12
3.1.2	<i>Moral</i>	13
3.1.3	<i>Yrkesetiska koder</i>	13
3.2	FAR	13
3.2.1	<i>FAR:s Etikkommitté</i>	14
3.2.2	<i>FAR:s yrkesetiska regler</i>	14
4	TEORETISK REFERENSRAM	15
4.1	INSTITUTIONELL TEORI	15
4.1.1	<i>Legitimitet inom institutionell teori</i>	16
4.1.2	<i>Legitimiteten grundas på förtroende</i>	16
4.1.3	<i>Förtroende i utbyte mot trovärdighet</i>	17
4.2	TROVÄRDIGHET	17
4.2.1	<i>Förutsättningar för trovärdighet</i>	18
4.2.2	<i>De sju förutsättningarna</i>	18
4.2.2.1	<i>Competence – Kompetens</i>	19
4.2.2.2	<i>Legal compliance - Juridisk förenlighet</i>	20
4.2.2.3	<i>Responsibility to Inform - Ansvar att informera</i>	21
4.2.2.4	<i>Quality Assurance – Kvalitetssäkring</i>	22
4.2.2.5	<i>Procedural Fairness - Rättvist förfarande</i>	23
4.2.2.6	<i>Interactional Courtesy - Ömsesidig respekt</i>	23
4.2.2.7	<i>Finansiell balans</i>	24
4.2.3	<i>Sju förutsättningar och implementering samt efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler</i>	24
5	EMPIRI	26
5.1	FAR:s ETIKKOMMITTÉ	26
5.2	DE FYRA STORA REVISIONSBYRÅERNA	28
6	ANALYS OCH SLUTSATS	33
6.1	IMPLEMENTERING OCH EFTERLEVNING AV FAR:S YRKESETISKA REGLER	33
6.1.1	<i>Uppfyllande av de sju förutsättningarna</i>	33
6.1.1.1	<i>Ansvar att informera</i>	34
6.1.1.2	<i>Kompetens</i>	34
6.1.1.3	<i>Juridisk förenlighet</i>	36
6.1.1.4	<i>Kvalitetssäkring</i>	36
6.1.1.5	<i>Rättvist förfarande</i>	37
6.1.1.6	<i>Ömsesidig respekt</i>	37
6.1.1.7	<i>Finansiell balans</i>	38
6.1.2	<i>Tillräckligt för trovärdighet och legitimitet?</i>	39
6.1.3	<i>Kan självreglering institutionaliseras?</i>	39
6.2	SLUTSATS	40
7	KÄLLFÖRTECKNING	43
8	BILAGOR	45

1 INLEDNING

I det inledande kapitlet ges en bakgrund till ämnet samt en efterföljande problemdiskussion. Därefter presenteras de frågeställningar som är relevanta att besvara för att uppnå syftet med uppsatsen, och vilka avgränsningar vi valt. Kapitlet avslutas med en presentation av uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

En av de största revisionsskandalerna hittills uppstod i det amerikanska bolaget Enron, vars redovisning granskades av revisionsbyrån Arthur Andersen. Byrån misslyckades enligt vissa bedömare med att agera i enlighet med dess yrkesetiska regler, d.v.s. att ge korrekta utlåtanden om rättvisande bild samt att följa god revisions sed. Arthur Andersens misslyckanden i dessa avseenden resulterade i att dess legitimitet från samhället till fortsatt existens som revisionsbyrå upphörde. Av de tidigare fem stora välansedda byråer inom branschen fanns det efter skandalen fyra byråer kvar.¹

Inom EU har revisorerna som yrkeskategori blivit ifrågasatta efter bl.a. skandalen i Enron, men även i Sverige har revisorerna på senare tid blivit föremål för hårdare kontroll och granskning.² Att EU, svenska myndigheter och samhället i övrigt har tagit händelserna på allvar visar den senaste tidens fokusering på det sjunkande förtroendet för revisorsbranschen och hur det skall kunna byggas upp igen. I Sverige har bl.a. en Förtroendekommission tillsatts av den svenska staten, vilken i april 2004 framlade sitt betänkande *Näringslivet och förtroende*.³

Med anledning av EU-kommissionens rekommendation (2001/256/EG) beträffande kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen föranledde det FAR:s styrelse att i mars 2003 anta FAR:s yrkesetiska regler, vilka trädde ikraft den 1 juli 2003. Bland de antagna reglerna återfinns de internationella etiska regler som International Federation of Accountants (IFAC) utarbetat, vilka skall gälla för revisorer även i Sverige med ikraftträdande på utlåtandeuppdrag som dateras den 31 december 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras dock.⁴ Syftet med EU-kommissionens rekommendation är att öka allmänhetens förtroende för revisorn som yrkesutövare och innebär att medlemstaterna skall vidta åtgärder för att säkerställa att alla personer som utför lagstadgad revision lever upp till de yrkesetiska regler som utformats.⁵

Varför det kan anses viktigt från samhällets sida att yrkeskåren lever upp till de yrkesetiska reglerna, grundar sig i den kompetens som professionen besitter. Övriga i samhället är beroende av, och sårbara för, hur professionens kompetens kommer till användning. Det är därför viktigt för samhället att försäkra sig om att professionen inte missbrukar sin maktställning.⁶ Ett utmärkande drag hos en profession är att den till stor del är självreglerande, så tillvida att den utformar sina egna etiska regler samt reglerar ofta själv efterlevnaden av dem. Så länge en professions maktställningen inte missbrukas ger de icke professionella i samhället professionen legitimitet att reglera sig själv så länge den agerar på ett sätt som är till gagn för dem som givit legitimiteten. Ett sätt från samhällets sida är då att

¹ Tonge et al, (2003), s. 15

² *En första reaktion från EU på Enron-relaterade policyfrågor*, www.eu.int

³ SOU 2004:47, s. 231 ff.

⁴ FAR:s Samlingsvolym, (2003), s. 126

⁵ *Överenskommelse om samarbete mellan Revisorsnämnden, FAR samt Svenska Revisorsamfundet (SRS) om kvalitetssäkring av lagstadgad revision*, www.far.se

⁶ Brien, (1998), s. 391

försäkra sig om efterlevnad genom strängare lagar och regler för yrkesutövaren. Ett tillvägagångssätt som enligt en del bedömare ansetts som mindre framgångsrikt.⁷

1.2 Problemdiskussion

Det är av stort intresse för revisorer att som profession åtnjuta samhällets förtroende. Utan sådant förtroende finns risken att de mister sin sociala legitimitet, något som alla institutioner är beroende av för att överhuvudtaget existera på sikt.⁸ Det visar inte minst fallet med Arthur Andersen, som förlorade omgivningens förtroende och därigenom även sin legitima existens. Om en revisionsbyrå inte lever upp till samhällets förväntningar, kan det bli svårt att förklara varför den skall existera.⁹ Här kan öppet redovisade yrkesetiska regler vara god vägledning för branschens omgivning att bygga upp sina förväntningar kring.

Uppsättningar av yrkesetiska koder har enligt tidigare undersökningar ansetts vara givande för att påverka en professions etiska agerande. Emellertid är de ofta ineffektiva, eftersom de sällan implementeras. Endast förekomsten av etiska regler medför inte att människor blir mer etiskt orienterade. De vanliga försöken att kontrollera oetiska beteenden genom att upprätta yrkesetiska regler, lagstiftning och andra normer leder inte till framgång. Istället behövs någon form av självreglering för att skapa en bred entusiasm inför ett etiskt agerande inom yrkeskåren.¹⁰

Av andra undersökningar framgår det att även om de flesta certifierade revisorer löser etiska problem i enlighet med de yrkesetiska reglerna, så återspeglar deras beslut inte alltid deras uppfattning om vad som är moraliskt riktigt. Det beror på att det moraliskt korrekta ofta förväxlas med det lagligt korrekta i dagens legalistiska samhälle. Därför kan det uppstå konflikter mellan å ena sidan att följa yrkesetiska regler, å andra sidan att agera så som anses korrekt etiskt agerande. Ett första steg för att uppmuntra till en professions etiska beteende, är att försäkra sig om att auktoriteter inom professionen framhäver vikten av ett etiskt agerande.¹¹

Själva upprättandet av FAR:s yrkesetiska regler kan sägas vara en av de enklare åtgärderna i processen att försöka påverka förtroendet för revisorsbranschen. Den stora utmaningen ligger i hur det skall säkerställas att revisorerna faktiskt efterlever de utarbetade yrkesetiska reglerna. Hur reglerna implementeras och hur efterlevnaden av dem kontrolleras kan vara avgörande för om omgivningens förtroende för professionen kan uppnås. Hur en sådan implementering och reglering av efterlevnad skall gå till kan utgå från olika ståndpunkter och ideologier.

Huruvida institutioner, som t.ex. statliga myndigheter, skall ha ansvaret för att FAR:s yrkesetiska regler integreras och efterlevs av revisorerna, eller om revisorsbranschen själva skall ha det ansvaret i form av självreglering är frågor som diskuterats. Hur FAR och byråerna själva anser att implementeringen och efterlevnaden bör gå till är en viktig fråga i sig. Än viktigare är att undersöka vilka strategier FAR och byråerna faktiskt använder sig av vid kontroll av att de yrkesetiska reglerna efterlevs. Om det är så att branschen eftersträvar omgivningens legitimitet genom att så långt som möjligt vara självreglerande, är det av intresse att undersöka vilka förutsättningar som då behöver uppfyllas för att vara trovärdig

⁷ Ibid, s. 393

Pasewark et al, (1995), s. 77 ff.

⁸ Fogarty, (1996), s. 245 f.

⁹ Suchman, (1995), s. 575

¹⁰ Brien, (1998), s. 392 ff.

¹¹ Higgs-Kleyn och Kapelianis, (1999), s. 365 ff.

uppgiften att reglera sig själv. I annat fall finns risken att omgivningen väljer att ge legitimiteten till någon annan institution, vilken anses uppvisa högre trovärdighet beträffande förmåga att få branschen att agera etiskt.

Ett annat problem berör ansvarsfrågan vid revisionskandaler. Det är viktigt att de problem som uppstått noggrant analyseras innan lagstiftaren lägger fram ny yrkesetisk reglering inom revisionsområdet. Det visar inte minst de pusselbitar som börjar falla på plats vad gäller bedömningen av Arthur Andersens agerande i Enronaffären. Enligt vissa bedömare hade ingen revision, hur föredömligt den än följt de yrkesetiska reglerna, upptäckt det som en del anser borde ha upptäckts av Arthur Andersen.¹² Professionens strävan efter legitimitet från omgivningen att reglera sig själv, riskerar att få gehör på felaktiga grunder om ansvarsfrågan vid revisionskandaler inte utreds grundligt innan nya etiska regler införs.

1.3 Frågeställning

Med utgångspunkt i den problemdiskussion som förts framför vi härmed följande två frågeställningar. Svaret på den första frågan skall kopplas till svaret på den andra i analysen.

- Hur medverkar FAR och revisionsbyråerna till att FAR:s yrkesetiska regler implementeras och efterlevs av revisorer i dess verksamhet?
- Kan självreglerad efterlevnad bidra till ökad trovärdighet för revisionsbranschen?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att bidra till ökad förståelse för vilka förutsättningar som revisorskåren behöver uppfylla för att kunna påverka sin trovärdighet och därigenom erhålla omgivningens legitimitet som självreglerande profession.

1.5 Avgränsningar

Vi kommer p.g.a. utrymmesskäl inte redogöra för innehållet i FAR:s yrkesetiska regler, utan kommer istället fokusera på implementering och efterlevnad av dem. Vidare har vi beträffande revisionsbyråernas medverkan till implementering och efterlevnad av yrkesetiska regler, valt att i det avseendet avgränsa vår studie till de fyra största revisionsbyråerna.

1.6 Uppsatsens disposition

Uppsatsen innehåller sex kapitel, där det första inledande kapitlet behandlar bakgrund, problemformulering samt uppsatsens syfte. Efterföljande kapitel redogör för metodval samt källkritik. Det tredje kapitlet introducerar begreppen etik och yrkesetiska regler, samt syftet med FAR:s yrkesetiska regler. I det fjärde kapitlet återfinns uppsatsens teoretiska referensramen, med redogörelser för den institutionella teorin och Caldwell och Claphams teori om trovärdighet. Det empiriska material som insamlats genom intervjuer finns i det femte kapitlet. I det sjätte och avslutande kapitlet analyseras det empiriska materialet och

¹² Morrison, (2004), s. 2 ff.

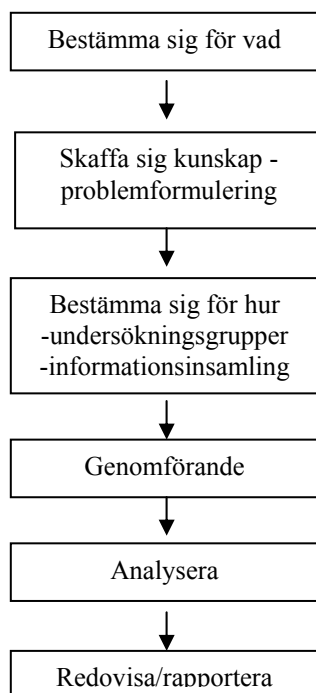
slutsatser dras med utgångspunkt i de vetenskapliga teorier som presenteras i det fjärde kapitlet om teoretiska referensramar.

2 METOD

I metodkapitlet ger vi en beskrivning av hur vi gått tillväga vid genomförandet av undersökningen, d.v.s. hur och varför vi valt att göra som vi gjort. Vidare syftar kapitlet till att ge en uppfattning om uppsatsens tillförlitlighet med utgångspunkt i den metod som använts.

2.1 Tillvägagångssätt

Nedanstående modell¹³ beskriver kort vårt tillvägagångssätt vid genomförandet av uppsatsen.



Figur 1: Forskningsprocessen

Inledningsvis bestämde vi oss således för vad vi ville undersöka och skriva om, vilket resulterade i ämnet implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler. Med utgångspunkt i ämnet skaffade vi oss kunskap inom området, vilket mynnade ut i uppsatsens problemformulering. Därefter bestämdes genomförandet av studien skulle ske, d.v.s. vilken vetenskaplig teori som skulle användas och vilka som skulle intervjuas, samt hur intervjumallen skulle utformas. Vårt val föll på Caldwell och Claphams teori¹⁴ om de sju förutsättningarna för att uppnå trovärdighet. De frågor vi ställde till respondenterna utarbetades emellertid inte utifrån modellen, utan vi valde att ställa öppna frågor om det valda ämnet för att låta respondenten själv bestämma hur mycket information som denne ville lämna. Respondenterna hade inte kännedom om teorin. Insamlat material sorterades sedan in i modellen, d.v.s. i de fall information lämnats som kunde placeras i modellen. Efter undersökningens genomförande analyserades det insamlade materialet. Avslutningsvis redovisades undersökningen i form av denna uppsats. En utförligare redogörelse för tillvägagångssättet vid urval av respondenter respektive datainsamling följer nedan.

¹³ Patel och Davidsson, (2003), s. 40

¹⁴ Caldwell och Clapham, (2003)

2.2 *Val av metod*

Den kvalitativa metoden innebär att forskningen inriktas på insamling av icke-statistisk data, vilket skiljer metoden från den kvantitativa metoden. Exempel på sådan data kan vara kvalitativa intervjuer och tolkande analyser, vanligtvis i form av verbala analysmetoder av textmaterial.¹⁵ Vidare grundas den kvalitativa forskningen ofta på mindre studier, som omfattar få deltagande och istället är mer djupgående.¹⁶ I vår studie har vi valt att begränsa oss till att intervjua fem respondenter för att få en djupare kunskap om den faktiska processen vid implementering och efterlevnad av FAR:s etiska regler. Vår analys kommer att grundas på det textmaterial som insamlats. Vi har valt att inte genomföra några statistiska undersökningar, eftersom vi inte anser att det skulle medföra något bidrag till uppsatsens syfte. Med bakgrund härav har vår uppsats haft sin utgångspunkt i en kvalitativ forskningsmetod.

2.3 *Urval av respondenter*

För att uppfylla syftet med vår studie har vi valt att vända oss till och genomföra en intervju med en av ledamöterna i FAR:s Etikkommitté. Detta med anledning av föreningens roll vid implementering och efterlevnad av etiska regler för revisorer. Av geografiska skäl föll vårt val på en ledamot som är verksam i västra Sverige. Vi har vidare valt att genomföra intervjuer med en representant från vardera av de fyra stora revisionsbyråerna, eftersom vi antagit att dessa p.g.a. sin storlek lägger ner mer resurser på att införa och säkerställa FAR:s etiska regler än mindre byråer. Intervjuerna syftar till att få kunskap om revisionsbyråernas roll i ovanstående. Varje revisionsbyrå valde själva ut vem vi kunde intervjua med utgångspunkt i revisorns kunskap om frågorna. Samtliga revisorer som intervjuades arbetade med kvalitetssäkring och etiska frågor. Av de fem genomförda intervjuerna har två, bl.a. med ledamoten i FAR:s Etikkommitté, genomförts personligen och tre per telefon. Anledningen härtill är revisoreernas tidsbrist, samt geografiska skäl. Vi har gjort valet att låta respondenterna vara anonyma, men inte p.g.a. att frågorna varit känsliga utan för att koncentrera oss på innehållet i det insamlade intervjumaterialet

2.4 *Datainsamling*

Vi inledde vårt uppsatsarbete med en skrivbordundersökning för att få kunskap om och förståelse för yrkesetiska regler, samt om etiska teorier som behandlar framförallt hur förtroende uppstår. Härvid har vi använt oss av sekundärdata i form av vetenskapliga tidskrifter, litteratur och Internet. Sökningen gjordes via Göteborgs Universitets databas Gunda, FAR:s databas samt Googles databas. De sökord vi använt oss av är bl.a. etik, yrkesetik, FAR och revisorer. När vi hittat något av intresse i litteratur eller i media, har sökningar gjorts på vetenskapliga artiklar för att se hur frågan där har diskuterats.

I vår empiriska undersökning har vi med hänsyn till uppsatsens syfte och kvalitativa metod valt att använda oss av intervjuer för att inhämta primärdata. Vi utarbetade en lista över frågor som vi önskade få besvarad, vilken vi skickade till FAR:s ledamot och revisorererna någon dag i förväg för att dessa skulle ha möjlighet att tänka igenom och reflektera över frågorna innan vi träffades. Intervjuerna genomfördes antingen som en personlig intervju eller som en intervju per telefon. Vi bedömde att det inte skulle uppstå skillnader i resultat beroende på intervjusätt, eftersom vi i vår studie sökt information främst om faktiska förhållanden snarare

¹⁵ Patel och Davidsson, (2003), s. 14

¹⁶ Denscombe, (2000), s. 204 f.

än värderingar. Vidare hade respondenterna, som ovan nämnts, fått frågorna i förväg. Vi förde anteckningar vid intervjutillfällena och sände över sammanställningen av intervjun till respektive respondent för eventuella förtydliganden eller ändringar. Flera av respondenterna har gjort ändringar i våra sammanställningar, men inte av någon betydande omfattning.

2.5 *Praktisk relevans*

Den praktiska relevansen med den här undersökningen är att lämna ett bidrag till frågan om implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler. Relevansen består även i att förtroende för revisorsbranschen är ett växande diskussionsämne i samhället.

2.6 *Källkritik*

Två begrepp som används i samband med källkritik är validitet och reliabilitet. Validitet är ett mått på hur forskaren lyckats framlägga underlag för en trovärdig tolkning av det studerade ämnet. De tolkningar som presenteras bör vara så väl underbyggda, att en läsare av uppsatsen kan bilda sig en uppfattning angående dess trovärdighet. Reliabilitet handlar om hur väl mätningarna motstår slumpinflytanden av olika slag.¹⁷ Det innebär att intervjuerna skall ge tillförlitliga och stabila utslag.¹⁸

Utgångspunkten vid uppsatsarbetet har varit att efter bästa förmåga inta ett kritiskt och objektivt förhållningssätt gentemot det insamlade materialet. Beträffande uppsatsens teoretiska inslag grundas dessa huvudsakligen på vetenskapliga artiklar. Den omständighet att en artikel är publicerad i en vetenskaplig tidskrift, borde generellt sett indikera på hög trovärdighet.

Våra frågor vid intervjutillfällena utformades med syftet att ha karaktär av öppna frågor, allt för att undvika ledande frågor. De erhållna svaren kan därför emellanåt uppfattas som otydliga eller ofullständiga. Vår tanke var emellertid att respondenterna själva skulle bestämma omfattningen av den information, som de ville lämna till oss som utomstående. Respondenterna valdes ut av byråerna med hänsyn till deras kunskaper om etiska frågor. Vid intervjuerna förde vi anteckningar, vilka vi sedan sammanställde. Det finns för- och nackdelar med att använda bandspelare vid intervjuer. Orsaken till att vi inte använde bandspelare var att vi befarade att respondenterna skulle bli hämmade om en sådan användes. Efter intervjuerna skickade vi över de sammanställda anteckningarna till respektive respondent för att bekräfta riktigheten, detta för att öka tillförlitligheten i den insamlade primärdatan. Då det gäller vårt val av såväl personliga intervjuer som intervjuer per telefon, kan man inte säga att personliga intervjuer nödvändigtvis är bättre än telefonintervjuer, eller tvärtom.¹⁹ Syftet med våra intervjuer har inte varit att få fram enskildas värderingar och uppfattningar angående implementering och kontroll av efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler, utan att få kunskap om den faktiska processen. Vi är emellertid medvetna om att en viss intervjuareffekt kan ha förekommit. Det har inte heller varit fråga om någon jämförelse mellan byråerna, varför de olika intervjusätten inte medfört att någon hamnat i ett sämre läge.

¹⁷ Patel och Davidsson, (2003), s. 102 ff.

¹⁸ Eriksson och Wiedersheim-Paul, (1991), s. 39

¹⁹ Jacobsen, (1993), s. 159

3 REFERENSRAM

För att öka förståelsen för den teoretiska referensramen ges i introduktionen först en kort beskrivning av etiska begrepp som kan vara av intresse. Därefter förklaras FAR:s Etikkommittés uppgifter samt de yrkesetiska regler som utarbetats att gälla för FAR:s ledamöter. Etik och moral som generella begrepp kan behandlas på ett flertal nivåer, men av utrymmesskäl ges inte möjlighet att beskriva samtliga teoriinriktningar och varianter. Vi inleder därför kortfattat med en generell redogörelse för begreppen etik och moral, för att sedan gå över olika begrepp som kan tänkas ha betydelse när FAR:s yrkesetiska regler diskuteras.

3.1 Etik och moral

Den allmänna debatten om etik och moral tar ny fart då någonting hänt, och det uppdragas att någons agerande inte överensstämmer med den allmänna uppfattning om vad ett etiskt och moraliskt korrekt agerande är. Termerna etik och moral har i vardagligt tal ofta givits samma betydelse och kan bero på att de ursprungligen har samma innebörd. Begreppet etik kommer av grekiskans *ethos* medan moral kommer från latinets *moralis*. De båda termerna betyder sed eller sedvänja. Idag skiljs begreppen åt genom att moral anses vara en beteckning för handlingar och ställningstaganden, medan etik står för reflexion över det moraliska handlandet och de moraliska ställningstagandena.²⁰ Vilken begreppslig dimension avspeglar då FAR:s yrkesetiska regler? Bakgrunden till reglerna, och avsikten med uppkomsten av dem, kan då tänkas vara etiska teorier för att på så vis uppnå ett moraliskt handlande.

3.1.1 Dygdetik

Aristoteles kan sägas ha lagt grunden till dygdetiken, även kallad karaktäretik, vilken utgör en av begreppsriktningarna inom dagens etikforskning. Den store filosofen ansåg att det finns en viktig etisk gestaltning, vilken beror på karaktär och sedvänjor. De utgör den delade uppfattningen, som individuellt ansvar och dygd vilar på. Enligt karaktäretik spelar moraliska regler en sekundär roll i det etiska livet. Den verkliga fokuseringen borde istället ligga på beskrivning och utveckling av goda kriterier för omdöme och agerande.²¹

Det är ett sådant karaktäretiskt agerande som Brien kan sägas efterlysa med sitt resonemang om professioner och deras yrkesetiska regler. Han menar att det inte endast handlar om att utföra ett arbete om en person skall uppfattas som professionell. Det innefattar, utöver arbetsuppgiften, att vara en speciell typ av person, med särskilda värderingar, attityder och karaktärsegenskaper. Vidare anser han att bara den kan anses som professionell som uppnår en viss typ av karaktärsegenskaper, då särskilda värderingar och uppfattningar framkallas av dennes karaktär.²² Följaktligen uppnås förtroende genom uppvisande av trovärdighet i form av ett etiskt agerande. Den övergripande karaktärsegenskapen skulle enligt Briens resonemang vara, att den professionelles agerande bestäms utifrån dennes förmåga att vinna förtroende. Den professionelle skall alltid ställa sig den övergripande frågan; vinner jag intressentens förtroende med det här agerandet? Om inte, agera då så att du vinner det!²³

²⁰ Collste, (1996), s. 12 ff.

²¹ Klein, (2003), s. 28

²² Brien, (1998), s. 405

²³ Ibid, s. 395 ff.

3.1.2 Moral

Förväntningar, tillit och förtroende är samhällets byggstenar, där alla uttalade normer och regler som vi följer i vardagen håller ihop samhället. En viktig utgångspunkt är förmågan till inlevelse, eftersom en moraliskt medveten människa inte kan förhålla sig likgiltig inför människor i hennes närhet som utsätts för lidande. Moral kan även sägas ta det allvarliga på allvar. Det i sin tur kräver ett personligt engagemang av oss. Det måste även vara personligt förankrat med förklaringen att ett moraliskt ställningstagande nödvändigtvis inte är hållbart bara för att det omfattas av många. Ett sådant personligt ansvarstagande medför att ibland välja ett handlande mot vad som anses passande eller mot en allmän mening.²⁴

3.1.3 Yrkesetiska koder

Det är viktigt definiera vad etiska koder egentligen är. De flesta yrken har idag sin egen yrkesetiska kod. Ibland anknyter dessa till etiska regler formulerade av yrkeskårens internationella sammanslutning. Yrkesetiska regler är viktiga p.g.a. av deras stödjande funktion för dem som eftersträvar ett medvetet etiskt förhållningssätt i sin yrkesutövning. De etiska reglerna kan vidare utgöra en grund för att komma till rätta med ett eventuellt oetiskt handlande inom yrkeskåren. Samtidigt bör man vara medveten om de yrkesetiska reglernas begränsningar, då de ofta är vagt och allmänt formulerade. Det kan i sin tur innebära att de kan vara svåra att tillämpa i konkreta situationer. De etiska reglerna får naturligtvis inte ersätta ett personligt genomtänkt ställningstagande i moraliska valsituationer.²⁵

Vad är då yrkesetiska koder? Definitionsmässigt kan det sägas finnas fyra gemensamma element som ingår i etiska koder. För det första kan sägas att den etiska koden är ett uttalande, ofta i form av ett skrivet dokument. För det andra tar koden upp organisationens normer och värderingar om vad den anser utgöra ett korrekt eller bra uppförande. Det tredje elementet består i avsikten att genom koden uppmuntra ett visst sätt att tänka, samt att påverka attityder inom organisationen. Det fjärde och sista elementet är uppfattningen om att koden kommer att leda till ett önskat beteende eller agerande.²⁶

3.2 FAR

FAR är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer, samt kvalificerade specialister inom revisionsbyråbranschen. Föreningen ansvarar för yrkesutveckling, utbildning och information inom revisorernas verksamhetsområden. Vidare ges stöd till ledamöternas yrkesutövning i form av bl.a. rekommendationer, uttalanden och utbildning. Föreningen omfattar de flesta av de ca 2 400 auktoriserade revisorerna och ca 450 godkända revisorer och kvalificerade specialister. Arbetet inom FAR sker centralt vid kansliet, i styrelsen, i kommittéerna och i kretsarna²⁷

²⁴ Collste, (1996), s. 12

²⁵ Ibid, s. 78

²⁶ Wood och Rimmer, (2003), s. 183

²⁷ www.far.se

3.2.1 FAR:s Etikkommitté²⁸

FAR:s Etikkommitté skall klargöra innebörden av god yrkessed och aktivt verka för utveckling på etikområdet inom revisionsbyråbranschen. Kommittén består av tolv ledamöter och deras uppdrag är ett icke arvoderat förtroendeuppdrag.

FAR:s Etikkommitté har till uppgift att:

1. bevaka ämnet nationellt och internationellt,
2. följa tillämpningen av FAR:s yrkesetiska regler,
3. till styrelsen avge förslag till ändringar av FAR:s yrkesetiska regler,
4. utarbeta och till styrelsen överlämna förslag till rekommendationer i yrkesetiska frågor,
5. utarbeta uttalanden i yrkesetiska frågor,
6. på ledamöts begäran lämna vägledning för tillämpning av de yrkesetiska reglerna i särskilda fall,
7. medverka som sakkunnig i yrkesetiska frågor,
8. utarbeta underlag för remissvar,
9. informera om yrkesetiska frågor.

3.2.2 FAR:s yrkesetiska regler²⁹

Att bidra till ett ökat eller bibehållet högt förtroende för företagens finansiella rapportering anses av FAR vara revisionsbranschens grundläggande uppgift. I inledningen till FAR:s yrkesetiska regler beskrivs att ett sådant förtroende är nödvändigt, dels för att företagen skall få det riskkapital som behövs, dels för att transaktioner skall kunna genomföras utan särskilda kontrollåtgärder. FAR inleder därmed med en fokusering på att det är aktieägare och andra investerare, så som kreditgivare, vilka främst är beroende av trovärdigt redovisad information. Det finns emellertid även intressenter som leverantörer, kunder, företagsledning, anställda samt stat och kommun, vilka även de är beroende av en hög trovärdighet i den finansiella rapporteringen.

Ett avgörande moment beträffande huruvida förtroendet för revisionsbranschen kan vinnas, är hur den enskilde ledamöten förhåller sig till de yrkesetiska regler som denne har att ta ställning till. För att bevara marknadens förtroende ligger det därför lika mycket i den enskildes, som i revisionsbyråbranschens intresse, att verka för upprätthållande av god sed. Det är genom FAR:s yrkesetiska regelverk och praxis som god yrkessed kommer till uttryck. Syftet med de av FAR:s styrelse utarbetade yrkesetiska reglerna, är enligt FAR att ge ledamöterna vägledning och hjälp i de frågor som rör god yrkessed.

²⁸ Ibid

²⁹ FAR:s Samlingsvolym, (2003), s. 99 f.

4 TEORETISK REFERENSRAM

Vår huvudfråga gör anspråk på att försöka besvara hur FAR och de undersökta revisionsbyråerna medverkar till att de yrkesetiska reglerna implementeras och efterlevs av de yrkesverksamma revisorerna. Dessutom vill vi öka vår förståelse om trovärdighet att reglera sig själv kan uppvisas då de agerar på det sätt som de gör. Vi behöver således finna en teori som kan förklara orsakssamband i revisorers omgivning och som passar in i den kontext som vår undersökning vill bidra med ökad förståelse inom. Därmed behöver vi en teori som kan förklara vilka förutsättningar som bidrar till trovärdighet vid självreglerad efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler och således påverkar förtroendet för branschen. I det här kapitlet presenterar vi de teorier som kan ge oss vägledning om hur trovärdig revisorskåren kan uppfattas då FAR och undersökta byråer väljer en viss strategi för implementering och kontroll av de yrkesetiska reglernas efterlevnad.

4.1 Institutionell teori³⁰

Begreppet institution kan enligt Scott ges olika definitioner. De utgör en samling idéer om vad en institution innebär och har med tiden vuxit fram genom olika forskares bidrag till den institutionella teorin. Institutioner är flerfacetterade, varaktiga sociala strukturer, som utgörs av symboliska element, sociala aktiviteter och materiella resurser. De tenderar att föras vidare över generationer för att på det viset bevaras och återskapas. Dessutom är de relativt motståndskraftiga mot förändring.

Det är på grund av de processer som sätts i rullning av faktorer inom det reglerande, normativa och kulturellt medvetna som institutioner uppvisar de här egenskaperna. Faktorer som kan ses som byggstenarna i institutionella strukturer, vilka även bidrar till en slags typ av elastiska fibrer som motverkar förändring. Även om regler, normer och kulturella uppfattningar är centrala ingredienser, måste institutionsbegreppet även inbegripa tillhörande beteenden och materiella resurser.

Regler, normer och mening uppstår genom samspel och upprätthålls samt modifieras genom det mänskliga beteendet. Det är enligt Scott ett misstag att isolera systemet från mening av dess relaterade agerande. Även materiella resurser bör inkluderas i alla begrepp som rör sociala strukturer, liksom att ta med asymmetrier av makt i beräkning. Om regler och normer skall anses effektiva måste de backas upp av någon form av sanktionerande makt. Även de som innehar sådan makt måste med hjälp av verkställande resurser söka auktorisation och legitimitet för sitt agerande.

Även om institutioner har en funktion av stabilitet och ordning, genomgår de trots detta förändringar. Därför kan vi inte föreställa oss institutioner som ett tillstånd av existerande social ordning, utan måste även se institutioner som en process. I en sådan process ingår institutionalisering, men även motsatsen som benämns för deinstitutionalisering. Det är även viktigt att se hur den här förändringen sker.

Institutioner beror på olika överföringar och tränger fram genom multipla medier. De här institutionella bärarna varierar beroende på vilken process de intar för att överföra sitt budskap. Dessutom opererar institutioner på flera nivåer, allt från världssystemet till det mellanmänniska samspelet. Skillnader existerar mellan olika skolor, men enligt Scott är den största skillnaden vilka institutionella element som anses ge företräde.

³⁰ Scott, (2001), s. 24 ff.

Enligt Scott betonas ofta institutioners kapacitet att kontrollera och begränsa beteende. De ger restriktioner genom att definiera legala, moraliska och kulturella bundenheter. Det är emellertid viktigt att beakta att institutioner även stödjer och bemyndigar aktiviteter, samt dem som utför dessa. Institutioner ger därmed riktlinjer och resurser likväl som förbud och restriktioner vid agerande. På så vis bestäms var gränsen går mellan det legitima och det icke legitima agerandet.

4.1.1 Legitimitet inom institutionell teori

Organisationer behöver olika former av legitimitet. Formerna skiljer sig åt beroende på vems legitimitet organisationen är beroende av, t. ex. staten, de anställda eller aktieägarna.

Enligt Scott behöver organisationer fler resurser än materiella och teknologisk information för att överleva. De behöver även social acceptans och trovärdighet. Sociologer har antagit begreppet legitimitet för att förklara sådana förutsättningar. Utifrån ett institutionellt perspektiv är legitimitet inte en handelsvara att innehas eller utbytas, utan ett tillstånd som speglar uppnådd överensstämmelse med aktuella sedvänjor och lagar, normativt stöd eller vad som ligger i linje med kulturmedvetna föreställningsramar.

Till skillnad från materiella resurser och teknologisk information är legitimitet inte någon input att kombineras med andra resurser eller något som kan omvandlas i syfte att producera ny eller annorlunda output. Det är istället ett symboliskt värde att visa upp på ett sådant sätt att det blir synligt för utomstående. Scott anser att en organisations legitimitet hänför sig till graden av kulturellt stöd för organisationen.

Enligt Suchman kan begreppet legitimitet utgå från två begreppsmässiga dimensioner; den värderande och den medvetna. Den värderande dimensionen belyser kulturell anpassning som en förutsättning för en organisations existensberättigande. Den kan med andra ord förklaras som att legitimitet överensstämmer med samhälleliga värden, vilka är associerade med eller införda av organisatoriska aktiviteter och normer för accepterat beteende i det större samhällssystemet. Även den medvetna dimensionen belyser överensstämmelsen mellan organisationen och dess kulturella omgivning, men fokuserar mer på det medvetna än det värderande. Organisationer är legitima då de är förståeliga snarare än önskvärda. Organisatorisk legitimitet hänför sig till vilken grad etablerade kulturella föreställningar ger förklaringar till en organisations existens. Då Suchman sammanför de båda dimensionerna växer definitionen av begreppet legitimitet fram till en generell uppfattning eller ett antagande att en organisations agerande är önskvärt, korrekt eller lämpligt inom vissa samhälleligt konstruerade system av normer, värderingar, uppfattningar och definitioner.³¹

4.1.2 Legitimiteten grundas på förtroende

För att återknyta till den kontext som vi befinner oss i gällande FAR:s yrkesetiska regler återkommer vi till begreppet förtroende. FAR beskriver själva att den enskilde ledamotens förhållning till de yrkesetiska reglerna påverkar förtroendet för revisionsbyråbranschen.³²

Tidigare undersökningar har konstaterat att lagstiftande inslag är otillräckliga och opersonliga substitut, för att omgivningen skall hysa förtroende och ge legitimitet för en organisation. Lagstiftningsförsök med syfte att uppnå förtroende har även visat sig ineffektivt för att nå

³¹ Suchman, (1995), s. 571 ff.

³² FAR:s Samlingsvolym, (2003), s. 100

legitimitet.³³ Frågan infaller sig då vad som kan göras för att påverka förtroende utan att ta till lagliga hjälpmedel.

”At the same time, legitimacy affects not only how people act toward organizations, but also how they understand them. Thus, audiences perceive the legitimate organization not only as more worthy, but also as more meaningful, more predictable, and more trustworthy. Part of the cultural congruence captured by the term legitimacy involves the existence of a credible collective account or rationale explaining what the organization is doing and why.”³⁴

Om omgivningen ser den legitima organisationen som trovärdig kan det tänkas att även det omvända gäller, d.v.s. att den trovärdiga organisationen är legitim. Det är med andra ord omgivningen som ger organisationen dess legitimitet då det existerar en rationell förklaring till hur organisationen agerar och varför den gör så.³⁵

En anledning till yrkesetiska reglers ineffektivitet är att de allt för ofta inte implementeras och efterlevs. Misslyckandet beror mycket på att det saknas en entusiasm vad gäller efterlevnaden av dem. Om det istället för ett entusiastiskt etiskt agerande skapas yrkesetiska regler, som det blir olagligt att inte följa, skapas inte de rätta förutsättningarna för den enskilde att agera etiskt i sin verkliga betydelse. Ett sådant agerande är en förutsättning för att vinna förtroende. Yrkesetiska regler är ett viktigt bidrag till ett etiskt agerande, men det är inte tillräckligt. Det är dessutom nödvändigt att skapa effektiva och aktiva efterlevnadsmekanismer.³⁶ Innan redogörelsen för vilka verksamma mekanismer som kan tänkas vara effektiva och aktiva inom revisorbranschen, ges en förklaring till sambandet mellan förtroende och trovärdighet.

4.1.3 Förtroende i utbyte mot trovärdighet

Tidigare definitioner av begreppen trovärdighet och förtroende har inte varit enhetliga, eller så har de saknat begreppslig klarhet. Begreppen har ofta använts synonymt som om de hade samma betydelse. Anledningen till den begreppsliga förvirringen kan enligt Caldwell och Clapham bero på att det ena begreppet utgör en förutsättning för det andra. Efter att ha studerat olika undersökningar har de dragit slutsatsen att förtroende är uttryck för en tro på, och tillit till, att en person eller en institution är rättvis, pålitlig, etisk, kompetent och inte hotande. Trovärdighet däremot, är den tidigare samlade insiktsfulla erfarenhet som leder till att någon har förtroende för en annan person, institution eller organisation.³⁷

Att ha ett förtroende eller hysa ett förtroende är dessutom ett temporärt fenomen, eftersom det grundar sig i erfarenheter, samspel och uppfattningen om andra, organisationer och institutioner. Förtroende eller tillit är en attityd som speglar en välvilja att anta en risk samt avstå kontroll i utbyte mot någon form av fördel. Beslutet att hysa förtroende för någon är enligt Caldwell och Clapham baserat på den subjektiva uppfattningen hos varje individ, vilket i sin tur är en produkt av deras individuella lins.

4.2 Trovärdighet

Revisionen syftar till att påverka trovärdigheten i företagets finansiella rapportering. FAR:s yrkesetiska regler har i det sammanhanget till uppgift att ge vägledning till ledamöterna i

³³ Mayer och Davis, (1995), s. 710

³⁴ Suchman, (1995), s. 573 f.

³⁵ Ibid, s. 575

³⁶ Brien, (1998),s. 392 f.

³⁷ Caldwell och Clapham, (2003), s. 350 f.

deras dagliga verksamhet. Då FAR:s yrkesetiska regler indirekt syftar till att vinna förtroendet för revisionsbranschen, och därigenom företagens finansiella rapportering, bör frågan om vilka det är som förväntas hysa ett sådant förtroende utredas. Svaret på den frågan kan få konsekvenser för hur FAR:s yrkesetiska regler i verkligheten implementeras och efterlevs samt hur implementeringen och efterlevnaden kan tänkas höja trovärdigheten och legitimiteten för revisorerna.

Omgivningen kan hysa förtroende genom att uppfatta den finansiella rapporteringen som trovärdig. Förtroendet är i sin tur beroende av omgivningens tilltro till huruvida revisionsbranschen agerar trovärdigt eller ej. Omgivningen kan endast på frivillig basis hysa förtroende för den som förtjänar ett sådant. Brytting förklara fenomenet i Förtroendekommissionens rapport på följande vis:

”Förtroende...kan inte tvingas fram eller krävas. Den som har förtroende litar på, eller känner tillit, på mer eller mindre goda grunder, fast alltid frivilligt. Fokus för en diskussion om hur förtroende kan stärkas, borde med andra ord vara på dem som förväntas hysa förtroende.”³⁸

I inledningen till FAR:s yrkesetiska regler beskrivs i stort sett hela samhället hysa ett potentiellt förtroende för revisionsbranschen, men fokus ligger ändå på de grupper som har möjligheten att förse företagen med riskkapital, det vill säga aktieägare och övriga investerare.³⁹ Vilka som i sin tur kan betraktas som aktieägare är här hela samhället. Företagen vänder sig inte enbart till nuvarande aktieägare med sin finansiella rapportering utan även potentiella aktieägare, vilket får konsekvensen att hela samhället kan sägas hysa det förtroende som revisionsbranschen eftersträvar. Den stora frågan är hur branschen skall vinna det förtroendet.

4.2.1 Förutsättningar för trovärdighet

En organisations trovärdighet har många likheter med begreppets användning beträffande trovärdighet mellan individer. Ett flertal undersökningar har genomförts där förutsättningar för trovärdighet har diskuterats, varigenom det har vuxit fram ett antal beroende faktorer för trovärdighet. Det är utifrån de tidigare undersökningarna som Caldwell och Clapham utformat en egen förklaringsmodell. De anser att trovärdighet involverar sju förutsättningar, eller skyldigheter, som måste uppfyllas för att kunna framstå som trovärdig.⁴⁰

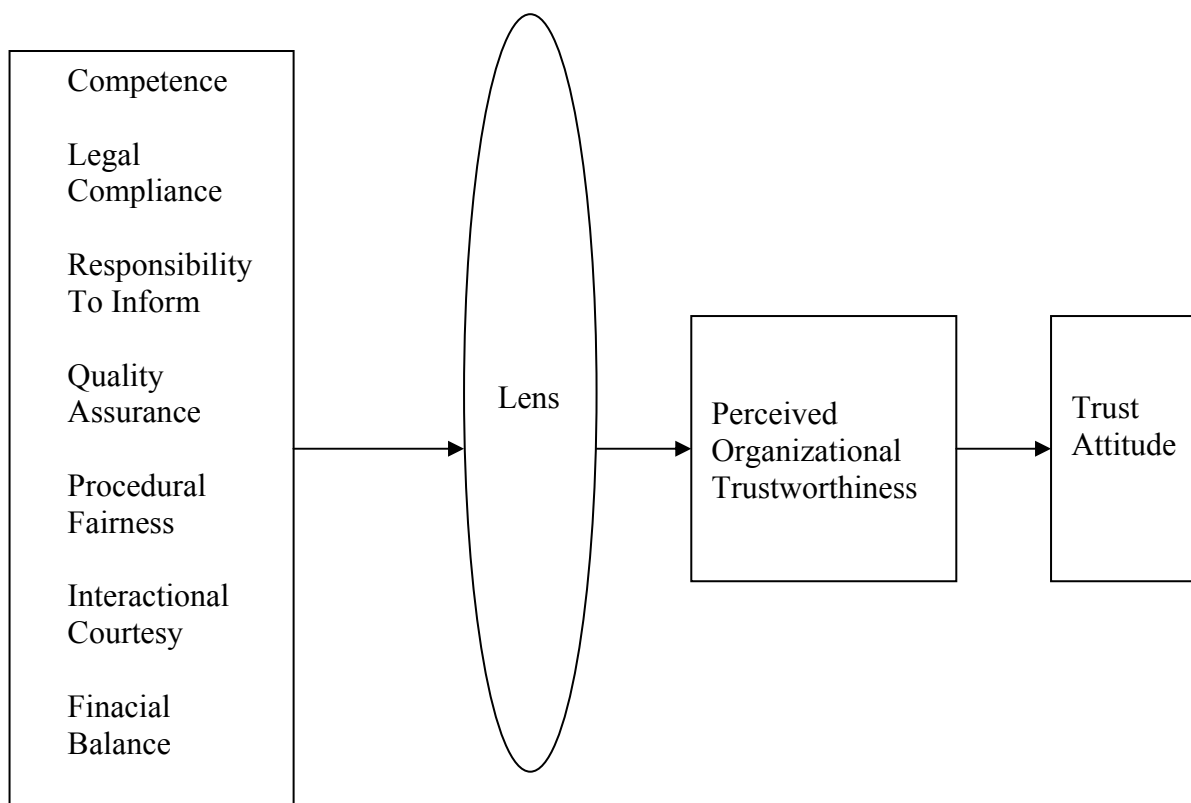
4.2.2 De sju förutsättningarna

När förutsättningarna infogas i deras modell får modellen enligt Caldwell och Clapham följande utseende, där de sju punkterna kan ses som förutsättningar för att en organisation skall uppfattas som trovärdig. Uppnås ett trovärdigt agerande inom de olika förutsättningarna, kan det resultera i ett hyst förtroende hos betraktaren av organisationen.

³⁸ SOU 2004:47, s. 21

³⁹ FAR:s Samlingsvolym, (2003), s. 99

⁴⁰ Caldwell och Clapham, (2003), s. 352



Figur 2: Organizational Trustworthiness⁴¹

De sju förutsättningarna gäller generellt för att uppnå trovärdighet. För att underlätta förståelsen för tillämpningen av modellen inom en specifik kontext, kan det vara lämpligt att den anpassas till de faktorer som rör det specifika användningsområdet.⁴² Med hänsyn till uppsatsens syfte kan modellen anpassas efter de faktorer, vilka kan tänkas påverka revisorskårens trovärdighet vid efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler. Modellen har således använts utifrån revisionsbranschens villkor. Vissa begrepp har infogats i modellen och förekommer därmed i den fortsatta beskrivningen av de sju förutsättningarna. Alla kommer att beröras, men större fokus kommer ges de som mer än andra kan tänkas beröra revisorsbranschens trovärdighet.

4.2.2.1 Competence – Kompetens

Kompetens innebär den kunskapsnivå som bör innehas, för att uppnå de resultat revisionskåren som organisation syftar till.⁴³

Speciell kompetens kan sägas utgöra en av de viktigaste faktorerna för att en profession skall uppstå. En profession kan sägas ha kontroll över den speciella kompetensen och hur den används i det dagliga arbetet. Ytterligare en förutsättning för att en profession skall uppstå, är att samhället har ett behov av just den speciella kompetensen. När ett sådant behov finns kan samhället och dess medlemmar sägas vara beroende av professionen, men samtidigt även vara sårbara för hur professionen agerar.⁴⁴

⁴¹ Ibid, s. 356

⁴² Ibid, s. 352

⁴³ Ibid, s. 352

⁴⁴ Brien, (1998), s. 391

Sårbarheten kan kopplas samman med den risk som den i beroendeställning tar, eftersom denne litar på att den med speciell kompetens använder kompetensen på det sätt som det förväntas. Det är viktigt att förstå riskdimensionen och den roll den har, då diskussioner om trovärdighet och förtroende förs. Det beror på att en risk alltid tas i frågor som berör förtroende och att graden av risktagande beror på situation.⁴⁵

De som besitter speciell kompetens förväntas använda sin kompetens på bästa sätt för att uppnå någon form av mål. Förklaringen härtill är att behovet av speciell kompetens uppstår då ett kunskapsområde anses som komplext av samhället, och att förtroende på något sätt reducerar komplexiteten. Det bidrar till att världen kan fungera som vanligt utan alltför stora svängningar. Undersökningar har gjorts där frågor har ställts som; Kan du lita på en icke kompetent advokat? Svårigheten i sådana frågor var just komplexiteten. Den speciella kompetensen fanns inte hos de flesta av dem som intervjuades i undersökningarna. Om den inte innehas av dem som tillfrågas, blir det svårt att kritiskt utvärdera kompetensen hos den professionelle.⁴⁶

Förväntningar om att en profession besitter speciell kompetens, kan sägas utgöra en grundläggande förutsättning för utomståendes uppfattning om dess trovärdighet. Det som är avgörande för en professions trovärdighet, är överensstämmelsen mellan å ena sidan omgivningens förväntningar i hur kompetensen kommer till användning, och å andra sidan professionens faktiska användande av den speciella kompetensen.⁴⁷ En profession kan med andra ord besitta hög kompetens, men inte använda den på det sätt som det förväntas av omgivningen.

4.2.2.2 *Legal compliance - Juridisk förenlighet*

Juridisk förenlighet hänförs till vilken nivå tillämpliga lagar förstås och efterlevs av revisorerna i organisationen.⁴⁸ För att kåren skall uppfattas som trovärdig har det stor betydelse hur insatta de enskilda ledamöterna är angående lagstiftning inom revision, samt hur dessa lagar efterlevs av dem. De lagar som branschen har att förhålla sig till är mångfaldig och här bör för säkerhets skull ett förtydligande göras angående vilka lagar en revisor har att granska efterlevnaden av vid ett revisionsuppdrag.

Vid revision skall revisorn kontrollera att det granskade företaget efterlevt lagar som Årsredovisningslagen, Bokföringslagen, Aktiebolagslagen och Skattebetalningslagen. Därutöver finns specifika lagar som en revisor har att beakta beroende på vilken typ av bolag det rör sig om.⁴⁹ Det är alltså inte de här lagarna som i modellen i första hand utgör en förutsättning för revisorn att följa. Naturligtvis har revisionsbyråerna skyldighet att följa lagar på liknande sätt som övriga bolag vid bedrivande av företagsverksamhet. Det är dock inte det vi här är intresserade av. Revisorn har främst att följa Revisorslagen⁵⁰, Revisionslagen⁵¹ samt ett flertal andra författningar. Här kommer bland annat till uttryck att en ledamot, revisorsledamot eller specialistledamot skall följa god revisors- och revisionsled.

⁴⁵ Mayer och Davis, (1995), s. 709 ff.

⁴⁶ Hosmer, (1995), s. 379 ff.

⁴⁷ Caldwell och Clapham, (2003), s. 354

⁴⁸ Ibid, s. 352

⁴⁹ RS 250, FAR:s samlingsvolym, (2003), s. 459 ff.

⁵⁰ Revisorslag (2001:883)

⁵¹ Revisionslag (1999:1079)

FAR:s yrkesetiska regler är av privaträttslig natur och har till uppgift att ge de olika ledamöterna vägledning till god yrkessed. Vägledningen skapar tillsammans med Revisorsnämndens uttalanden, förhandsbesked och beslut i disciplinärenden samt domstolspraxis god revisorssed.⁵² För att iaktta god yrkessed skall därmed en ledamot även följa FAR:s yrkesetiska regler.

För att komma till rätta med de brister som lagstiftning medför i syfte att skapa ett etiskt agerande föreslår Brien någon form av påtvingad självreglering, där professionen själva utarbetar sina yrkesetiska regler. De skall sedan godkännas av ett övervakande organ och blir efter godkännandet att anses som lagar. En strategi som han kallar Enforced self-regulation. Det är då samhället som kontrollerar. Lagstiftarna skulle låta varje yrkeskår skriva sin etiska kod som passar just de specifika omständigheter som gäller för det yrket.⁵³

4.2.2.3 *Responsibility to Inform - Ansvar att informera*

Med ansvar att informera menas den kommunikation som sker med de intressenter, vilka har ett intresse i organisationens mål och utfall.⁵⁴ Förtroende kan i en bredare mening ses som att någon har tilltro till att dennes förväntningar kommer förverkligas. Förs diskussionen på en sådan nivå kan begreppet förtroende appliceras på såväl materiella ting som på människor och de system som de verkar inom.⁵⁵ Vi vill dock föra diskussionen på en mer kontextnära nivå. Det är då viktigt att klargöra vilken typ av information som innefattas i ansvaret att informera.

Det finns de som pekat på andra faktorer besläktade med ansvar att informera. En förutsättning för trovärdighet har, enligt Sztompka, då bland annat varit att visa öppenhet.⁵⁶ För att inte riskera missförstånd vid användning av det begrepp vi här redovisar, görs härmed en distinktion mellan de båda begreppen, samt ett förtydligande angående vad som menas. Begreppet öppenhet innehåller många dimensioner. För en revisor kan öppenhet i sig betyda ett allvarligt avsteg från de yrkesetiska regler vad gäller t.ex. tystnadsplikten. Istället kan begreppet ansvar att informera vara ett mer yrkesetiskt korrekt begrepp att använda sig av för att minimera risk för missförstånd.

Att inte visa total öppenhet behöver inte betyda minskat förtroende. Integritet kan förklaras som en del av de moraliska och etiska aspekter, vilket den som skall visa sig trovärdig ibland har att förhålla sig till. Ett sådant förhållande kan accepteras av både den som skall förhålla sig till sådana aspekter samt av den som önskas hysa förtroende, såvida integriteten uppfattas som förutsägbar och pålitlig.⁵⁷

Begreppet *ansvar att informera* är likvärdigt med Sztompkas definition *öppenhet* såtillvida att det innehåller samma förutsättande logiska resonemang. Enligt den definition Sztompka ger kan förtroende hysas för den, revisionsbyråbranschen i det här fallet, som uppvisar ansvar att informera om dess funktion, effektivitet samt vad som uppnåtts. Även det som revisorer misslyckats med finns ett ansvar att informera om. Tillgången till sådan information förser den som hyser ett förtroende en känsla av säkerhet och förutsägbarhet. Något som kan kopplas till förväntningar om revisorers framtida agerande. Trovärdighet för branschen kan

⁵² FAR:s samlingsvolym (2003), s. 101

⁵³ Brien, (1998), s. 394 ff.

⁵⁴ Caldwell och Clapham, (2003), s. 352

⁵⁵ Tomkins, (2001), s. 165

⁵⁶ Sztompka, (2000), s. 123

⁵⁷ Bews och Rossouw, (2002), s. 381 f.

enligt Sztompkas resonemang därmed uppnås om öppenheten, eller ansvaret att informera i vårt fall, visas i frågor som motparten anser viktiga.⁵⁸

Utifrån det resonemanget bör i första hand fokus ligga på att informera de intressenter revisionsbyråbranschen önskar vinna förtroende hos. Med tanke på FAR:s yrkesetiska regler kan ansvaret att informera då utgöras av att informera om vad reglerna har för huvudsyfte samt hur de har upprättats. Men framförallt bör ansvaret att informera ligga i hur de efterlevs av de yrkesverksamma revisorerna i deras dagliga verksamhet. Vid ett sådant ansvar redogörs både för vad som uppnåtts och det som misslyckats. Den som hyser förtroende vet då vad denne kan förvänta sig av den som skall visa sig trovärdig, och får då de förutsättningar som behövs för att hysa ett förtroende. Den som skall visa sig trovärdig, bör alltså informera angående efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler för att förtroende skall uppnås.

Medias roll kan inte förbises när begreppet information diskuteras. Återgår vi till fallet med Enron och Arthur Andersen har det genom undersökningar framkommit att den information media haft tillgång till inte redovisats till allmänheten i sin helhet. Trots att information om detaljer som kunde ha påverkat trovärdigheten för Arthur Andersen, rapporterade inte media om detta med undantag för en artikel i Business Week.⁵⁹

4.2.2.4 *Quality Assurance – Kvalitetssäkring*

Kvalitetssäkring innebär i vilken omfattning kvalitetsstandarder förstås och kontinuerligt används för att uppnå önskat utfall. Ett flertal gjorda undersökningar pekar på att olika program i form av kvalitetssäkring har en positiv inverkan på trovärdighets- och förtroendenivån.⁶⁰

Enligt Brien är det bästa sättet att uppmuntra någon att hysa förtroende, att den som är beroende av ett sådant förtroende måste *agera* etiskt och samtidigt visa det öppet. Visserligen innehåller yrkesetiska regler etiska inslag men det är enligt Brien inte tillräckligt att endast förhålla sig till sådana regler.⁶¹

En annan undersökning som gjorts har ifrågasatt yrkesetiska regler genom att jämföra dessa med etik. Det framkom att utformningen av reglerna liknade mer en mix av kvalitetssäkrande regler, med inslag av yrkesetiska regler. Dock med övervägande fokus på kvalitet snarare än etik. Enligt undersökningen beror det i sin tur på förändringen i utvecklingen, där redovisningsinformation med fokus på samhällets bästa blivit mer ett kvalitetstänkande med koncentration på kvalitén på produkten eller tjänsten.⁶²

En redogörelse för huruvida FAR:s yrkesetiska regler kan uppfattas som etik eller kvalitet finns inte utrymme för här. Men utifrån Briens resonemang blir det ett etiskt agerande som kan tänkas bli föremål för kvalitetssäkring och vi utgår då ifrån att det etiska agerandet innebär att efterleva FAR:s yrkesetiska regler. Han menar att det enda sättet att nå förtroende är att *agera etiskt*. Uppfattningen huruvida omgivningen uppfattar ett agerande etiskt eller ej kan bara lyftas fram genom en informerande dialog med omgivningen. Det vill säga vad de etiska reglerna skall bestå av samt vilket syfte och mål de skall ha.

⁵⁸ Sztompka, (2000), s. 123

⁵⁹ Morisson, (2004), s. 6

⁶⁰ Caldwell och Clapham, (2003), s. 352

⁶¹ Brien, (1998), s. 401

⁶² Velayutham, (2003), s. 489 ff.

4.2.2.5 Procedural Fairness - Rättvist förfarande

Rättvist förfarande inkluderar omfattningen av intressenters möjligheter att medverka i rättvisprocesser och system associerade med det formella och informella förfarandet inom kåren.⁶³ Den här förutsättningen tolkar vi kort som intressenters möjligheter att påverka utformningen av FAR:s yrkesetiska regler.

4.2.2.6 Interactional Courtesy - Ömsesidig respekt

En ömsesidig respekt, eller ett ömsesidigt tillmötesgående, omfattar graden av visad respekt och tillmötesgående gentemot andra vid efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler. Förutsättningen i modellen innebär enligt Caldwell och Clapham bl.a. att uppvisa lojalitet gentemot andra individers intressen.⁶⁴

Lojalitet och förtroende är två närbesläktade begrepp då de representerar två sidor av samma mynt. De kan endast existera inom en kontext där relationer existerar mellan två eller flera parter, eftersom du har förtroende för någon och du är lojal mot någon. Ett förtroende för någon medför en förväntan om ett framtida beteende av den personen. Lojalitet kan därmed ses som ett komplement till förtroende då trovärdighet kan uppnås om lojalitet visas mot den som det önskas vinna ett förtroende hos. Därutöver krävs lojalitet dels av ledamöterna gentemot professionen som helhet, dels mellan professionen och dess intressenter, inte minst om förväntningar skall motsvara ett faktiskt agerande.⁶⁵

Begreppet förväntningsgap vid revision är mycket omdiskuterat. En ständigt återkommande fråga är hur förväntningsgapet skall minimeras avseende det som omgivning förväntar sig av revisorsprofessionen och det som en revision faktiskt resulterar i. Det här är viktigt att försöka komma tillrätta med eftersom ju större gapet är, ju lägre trovärdighet, förtjänstmöjligheter och prestige förknippas med professionens uppgifter.⁶⁶

Härvid finns emellertid ett inbyggt problem beträffande omgivningens historiska uppfattning angående revisorns roll i samhället. Historiskt har revisorns roll inneburit att upptäcka av brott och bedrägerier har prioriterats vid revisionen. Under 50-talet skedde dock en omprioritering. Rollen som "fraud detector" flyttades ner till ett underordnat mål med revision, för att istället ge utrymme till fokusering på "rättvisande bild". Orsaken till omprioriteringen är flera men den kraftiga marginaliseringen i revisionslitteraturen av revisionens mål att upptäcka bedrägerier var en starkt bidragande orsak. Det medförde ett ökat förväntningsgap, eftersom tillfrågade personer på gatan fortfarande ansåg att målet med revisorns uppgift främst var att upptäcka brott och bedrägerier.⁶⁷

Det inbyggda problemet kan tänkas ligga i den ökade komplexiteten vad gäller företagens ekonomiska transaktioner. Kanske är det därför som de större byråerna under 80-talet motsatte sig plikten att rapportera bedrägerier. Det gjordes med motiveringen att en plikt att rapportera bedrägeri även således innebär en plikt att upptäcka bedrägeri. Något som skulle innebära en större insats vid revision samt högre kostnader för bolagen. Det i sin tur kunde hota bolagens vinster.⁶⁸

⁶³ Caldwell och Clapham, (2003), s. 352

⁶⁴ Ibid, s. 352

⁶⁵ Rosanas och Velilla, (2003), s. 56 f.

⁶⁶ Sikka et al, (1998), s. 299 ff.

⁶⁷ Ibid, s. 310

⁶⁸ Ibid, s. 316

4.2.2.7 Finansiell balans

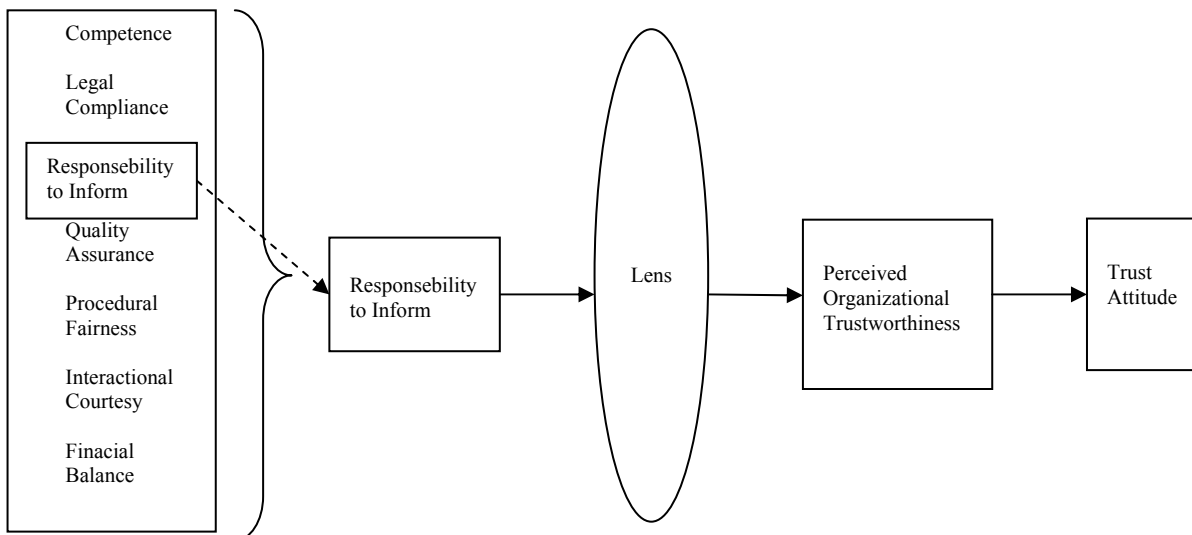
Med finansiell balans menas förmågan att uppnå både effektivitet samt att genom ett effektivt agerande nå de resultat som revisorskåren har för avsikt att nå.⁶⁹

Återigen kan förväntningsgapet göra sig gällande, eftersom det kan uppstå skillnader i uppfattningen om vad ett sådant effektivt agerande skall innefatta. Internt inom byråerna krävs av den enskilde ledamoten, likväl som i alla andra affärsdrivande bolag, att uppgifter utförs effektivt. I annat fall finns risken att kostnaden för revisionen blir för hög att bära i jämförelse med vad den inbringar till byrån.

Vid en revision kontrolleras inte varje transaktion, eftersom det skulle innebära ofantliga kostnader. Istället analyseras klientens system för intern kontroll, vilket skall vara utformat för att undvika fel och bedrägerier. Vid ett bedrägligt beteende från en anställd som backas upp av någon trovärdig och ansedd tredje part som t.ex. banker och advokatfirmor, finns det ingen revision så som den nu är institutionaliserad som kan upptäcka det.⁷⁰ När det gäller FAR:s yrkesetiska regler kan då förutsättningen i modellen utgöras av att både utformningen samt efterlevnaden av dem skall balansera alla inblandades finansiella intressen.

4.2.3 Sju förutsättningar och implementering samt efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler

Det kan uppfattas som att det är många förutsättningar, eller skyldigheter, att uppfylla för att vinna intressenternas förtroende. Med anledning av att fokus i den här uppsatsen ligger på implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler kommer vi anpassa modellen utifrån den specifika kontext vi befinner oss i. Den modifiering vi gör är att lägga större fokus på förutsättningen *ansvar att informera*. Tillvägagångssättet har därför varit att ställa frågor av öppen karaktär vid intervjuerna, för att i analysen utvärdera inom vilka områden ett ansvar att informera har visats. Mot bakgrund härav har vi anpassat modellen på följande sätt:



Figur 3: Organizational Trustworthiness.⁷¹ Plikten Ansvaret att informera har här givits ett prioriterat fokus och har därför lagts in i modellen för att gälla de sju plikterna, inklusive ansvaret att informera.

⁶⁹ Caldwell och Clapham, (2003), s. 352 f.

⁷⁰ Morrison, (2004), s. 2

⁷¹ Caldwell och Clapham, (2003), s. 356

Modellen skall nu förstås som att det ligger ett ansvar hos den som vill vinna förtroende att informera om hur de sju förutsättningarna uppfylls samt vilket utfall uppfyllandet ger, bra likväl som dåligt.

Det är enligt Brien en kärnfråga att kompetensen inom en profession inte missbrukas. Det är ett sådant missbruk som olika typer av reglering försöker undvika. Därför är det enligt Brien viktigt att rätt regleringsform inrättas för att uppnå syftet med efterlevnaden av etiska reglerna, att agera etiskt. Han menar att lösningen på hur ett etiskt agerande kan främjas ligger i att sträva efter etik indirekt genom att sträva efter ett mål. Det målet är förtroende. Med indirekt menar han att då målet är förtroende skall den som vill nå målet med förtroende ställa sig frågan om dennes agerande kan generera i ett hyst förtroende hos den som målet riktar sig till. Så länge som det inte gör det är det indirekt ett oetiskt agerande och tvärtom.⁷²

Inom vår kontext blir det därför även ett högre fokus på kompetens i efterlevnad av de yrkesetiska reglerna. Kompetensen i efterlevnaden av reglerna anser vi viktig för att det av omgivningen kan uppfattas som ett trovärdigt etiskt agerande då de efterlevs. Ansvar att informera om utfallet anser vi viktigt för att omgivningen skall kunna skapa sig rätt förväntningar kring branschens etiska agerande.

Den här modellen kan vara behjälplig att ha i tankarna under den nästföljande empiridelen, vilken redogör för den information vi som utomstående erhållit vid genomförda intervjuer.

⁷² Brien, (1998), s. 395 ff.

5 EMPIRI

I detta kapitlet kommer vi att återge respondenternas svar på våra frågor beträffande bl.a. etiskt agerande, samt implementering och efterlevnad av yrkesetiska regler. Inledningsvis presenteras de erhållna svaren från ledamoten i FAR:s Etikkommitté, och därefter följer de fyra revisionsbyråernas intervju svar.

5.1 FAR:s Etikkommitté

Vad innebär ett etiskt agerande för FAR?

En spontan och generell uppfattning inom revisorskåren är att sunt förnuft, baserat på att man skall behandla andra som man själv skulle vilja bli behandlad, är vad som skall gälla som etisk ledstjärna.

Vilken strategi använder FAR för att säkerställa att de yrkesetiska reglerna implementeras och integreras i revisorernas dagliga verksamhet?

Utgångspunkten för den svenska revisorskåren är IFAC:s etiska regler och EG-rekommendationen, då det gäller etiska frågor. Den internationella påverkan är betydande. Inom revisorsbranschen förekommer olika värderingar om etik. De som är aktiva i yrkesutvecklingen inom kåren har större kunskap om etiska frågor än enskilda revisorer.

Från och med 2001 är FAR öppet även för specialister, d.v.s. inte enbart revisorer. Anledningen härtill är att ledamöterna ska spegla hela revisionsbranschen. Det handlar således nu om god yrkes sed, istället för enbart det snävare begreppet god revisorssed. God revisorssed är en del av revisorslagstiftningen. Revisorslagen är en ramlag som hänvisar till god revisorssed. Revisornämnden har accepterat FAR:s yrkesetiska regler som uttryck för god revisorssed. FAR bedriver en kretsverksamhet, bestående av 15 – 20 kretsar. Föreningen vill på så sätt aktivera personer i verksamheten. Ledamoten i FAR:s Etikkommitté (fortsättningsvis benämnd ledamoten) har varit i kretsarna och informerat om yrkesetiska regler. Reglerna har emellertid inte förändrats mycket, utan det är främst en anpassning till EU:s och IFAC:s regler som skett. För vissa som varit omedvetna om reglerna kan det dock komma som en ”chock”. FAR innehar en övervakande roll med en internationell förpliktelse att hålla sig inom IFAC:s ramar. Storbyråerna står för en väsentlig del beträffande implementering av yrkesetiska regler. Det är svårare att kontrollera om mindre byråer implementerar reglerna. FAR har ett yrkesetiskt råd, dit medlemmar kan vända sig med frågor. Incitament till fråga krävs från ledamot, vilket kan vara känsligt. Vidare arbetar FAR för god sed vid upphandling av revisionsuppdrag, en s.k. upphandlingsvägledning. Förhoppningsvis kan det bli ett instrument, som visar vad en klient kan förvänta sig av tjänsten. Enligt ledamoten är en sådan vägledning ett måste för att vara tydlig om revisorns roll i uppdraget.

Hur medverkar FAR till kvalitetssäkring inom revisionsbyråbranschen?

Den föreningsbaserade kvalitetssäkringskontrollen sker vart femte år. Det är viktigt att det då finns en branschorganisation som FAR. Organisationens existens tillsammans med kvalitetssäkring bidrar till att även de små byråernas kvalitet överensstämmer med reglerna. Kvalitetssäkringen är samordnad med Revisornämnden, som är intresserad av att ta del av resultatet. För att FAR skall gå vidare med ett ärende till Revisornämnden fordras en viss nivå på bristerna. FAR:s kontrollarbetare kan därigenom sägas arbeta tillsammans med

nämnden som ett led i självregleringssträvanden. FAR, SRS och Revisorsnämnden har ingått avtal om denna samverkan.

Bör revisionsbyråerna vara utsatta för yttre reglering vid kontroll av efterlevnad eller kan de vara självreglerande?

Beträffande självreglering kontra statlig reglering, så svänger pendeln mellan de båda. För närvarande är självreglering mest aktuell i debatten, vilket är den reglering FAR strävar efter.

På vilket sätt sker informationsspridning till samhället angående de yrkesetiska reglerna?

Beträffande information till samhället, är FAR:s ordförande generalsekreterare Dan Brännström ansvarig för kommunikation utåt. Uppdraget som ordförande i FAR:s styrelse innehas emellertid endast under två år av ”vanliga” revisorer. Följaktligen blir generalsekreterarens funktion desto viktigare. Denne fokuserar bl.a. på relationen till branschens tillsynsmyndighet Revisorsnämnden. När det gäller medias bild av revisorsbranschen, är det svårt att nå fram med en önskvärd bild av yrkeskåren på grund av komplexiteten i revisorns roll och intressentkretsens förväntningar. Ett sätt att bygga upp en eftersträvd bild av kåren utgörs av att FAR medverkar till information inom utbildningsväsendet, främst på gymnasienivå, angående revisorsyrkets roll. Att på ett tydligt sätt tydliggöra implementering av yrkesetik är en marknadsföringsfråga.

Finns det möjligheter för andra intressenter än FAR-ledamöter att påverka utformningen av de yrkesetiska reglerna?

Omgivningen har inte direkt möjlighet att påverka etiska regler. Däremot känner ledamöterna till intressenternas krav.

Vilket/vilka av verktygen är kraftfullast/används mest frekvent?

Det är viktigt med kunskap för att vinna trovärdighet. Byråerna lägger ner stora summor på utbildning för att öka kunskap. Enligt IFAC:s ramar för utbildning ska del av utbildningen ha en output-baserad insats, d.v.s. revisorn skall kunna visa vilket resultat som nåtts. I Sverige finns det inte något sådant inslag i utbildningskraven ännu. FAR arbetar emellertid för att införa det. Etik är svårt att implementera, måste ha ett filosofiskt perspektiv med etik på generell nivå. Det är viktigt att revisorn kan sina yrkesetiska regler, bl.a. de som reglerar tystnadsplikt. Det är inte ovanligt att banker vill ha information om klienten utan dennes vetskap. Skattemyndigheten och kreditgivare känner ofta till kvaliteten hos revisorn. Ju bättre revisorn är på att tillämpa regler, desto mer respekterad. Personlig image spelar stor roll. Revisorns roll är mycket komplicerad. Klienterna är inte intresserade av information beträffande revisorns roll, utan vill ofta ha så lite med regler att göra som möjligt. Klienter utgår ifrån att revisorn är lojal, men revisorn företräder ju en hel krets av intressenter. Kan man leva upp till förväntningar hos alla intressenter? Enligt ledamoten ligger fokus på den ekonomiska informationen och de som använder den. Informationen skall vara korrekt och riktig. Är informationen korrekt behöver man inte bekymra sig för vem som har störst intresse av den. Integritet är viktigt och ju mer kunskap revisorn har, desto större integritet. Det finns ingen logik i att öka kontrollinsatser vid revisionstjänster.

Utförs någon kartläggning angående kompetensnivån av verksamma revisorer?

Någon sådan kartläggning sker inte i dagsläget. Efter avlagd revisorsexamen sker utbildningsinsatser. Det finns ett generellt krav på 90 timmar vidareutbildning per

treårsperiod. Någon uppföljning av angående hur mycket av den ursprungliga kunskapen som består hos den enskilde revisorn sker inte. Som sagts tidigare pågår arbete med att införa någon form av output-baserad del i vidareutbildningsprogrammet.

5.2 *De fyra stora revisionsbyråerna*

Vad innebär begreppet etiskt agerande för Er byrå?

Enligt byrå A innebär begreppet att i efterhand kunna stå för vad som gjorts, både i relation till de egna reglerna och till någon slags allmän etikuppfattning. Någon särskild fokusering finns inte på byrån. Byrå B kunde inte ge något generellt svar på frågan. Här är den personliga uppfattningen hos respondenten att ett etiskt agerande inte enbart kan avspeglas i regelverk. Det är viktigt att personen agerar i linje med de tankar som reglerna är tänkta att styra. Transparens är ett viktigt inslag, det som utförs skall tåla insyn och granskning. Ett problem är ibland tidsperspektivet när diskussion förs i de här frågorna, d.v.s. att det diskuteras i efterhand huruvida en revisor borde ha agerat, och då med ny information som inte tidigare varit tillgänglig på samma sätt. Ett sådant händelseförlopp kan då inte ses som ett etiskt agerande från revisorns sida. Därutöver skall erkännas att även revisorer begår misstag, likväl som övriga i samhället. Revisorn kanske ibland inte upptäcker vad som borde ha upptäckts vid en revision.

Gemensamma värderingar är enligt byrå C det som anger ett korrekt beteende. Dessa värderingar sammanfattas i följande begrepp; integritet, respekt och laganda. Enligt byrå D skall alla i samhället uppfatta revisorns agerande som etiskt. Det som av enskilda på gatan uppfattas som ett etiskt agerande behöver nödvändigtvis inte ha samma lagmässiga definition. Ta t.ex. de bolag som tillverkar vapen och cigaretter, eller de som bedriver pornografisk verksamhet i aktiebolagsform. Är det ett etiskt agerande för en revisor att befatta sig med sådana bolag? Enligt ett uttalande från FAR någon gång under åttiotalet var det inte upp till den enskilde revisorn att moralisera, utan staten har auktoriserat revisorn att revidera alla aktiebolag, då alla aktiebolag enligt lag skall granskas av en godkänd eller auktoriserad revisor. Därmed har alla aktiebolag även rätt till en sådan revisor. Det ställer frågan lite på sin spets huruvida en revisor, i de fall de åtar sig uppdrag från en sådan klient, agerar etiskt eller inte.

På vilken nivå bör revisionsbranschens yrkesetiska regler upprättas (EU-nivå, nationell myndighet, revisorsbranschen eller den lokala revisionsbyrån)?

Det råder nästan samstämmighet bland byråerna i den här frågan. Alla byråer, förutom byrå A, anser att EU bör vara den organisation som utarbetar revisorskårens yrkesetiska regler. Byrå A är istället av den uppfattningen att IFAC, i samråd med den amerikanska motsvarigheten, skall utarbeta ett internationellt accepterat och ratificerat ramverk. Därutöver finner byrå A att reglerna kan detaljreglernas mer på nationell nivå. När det gäller EU:s reglering, är byråerna ense om att den också skall utgöra ett ramverk, och att detaljerna inom ramverket överlämnas till nationell nivå. Skillnaden är således endast den att en av byråerna finner att ramverket utarbetas av IFAC istället för EU. I övrigt finner samtliga byråer att detaljregleringen kan ske på nationell nivå. Det påpekas av samtliga byråer att det vore önskvärt med en samordning internationellt av alla yrkesetiska regler, så att samma sak gäller oavsett i vilket land revisorn arbetar. Även inom EU bör enligt byrå D harmoniseringsfrågan ses över, då det idag kan finnas stora skillnader mellan regelverken angående reglering av revisorns verksamhet i de olika medlemsländerna. EU måste därför på grund av konkurrensskäl ta tag i den frågan på allvar så att det kommer till stånd ett enhetligt regelverk

som alla revisorer/konsulter inom EU har att förhålla sig till. Regleringen i revisionsfrågor är idag mycket mer omfattande i Sverige än i t.ex. Spanien eller Storbritannien, vilket kan få effekt vid prövning av en klient med hjälp av analysmodellen. De svenska revisorerna måste då oftare än de spanska avsäga sig ett revisionsuppdrag på grund av det strängare regelverket i Sverige.

Bör kontroll av implementering och efterlevnad beträffande FAR:s yrkesetiska regler ske av myndigheter, t.ex. Revisorsnämnden, eller kan revisorsprofessionen vara självreglerande?

Vad gäller kontroll av implementering och efterlevnad av de yrkesetiska reglerna anser byrå B att det är FAR som i första hand bör tillse att efterlevnaden är tillfredsställande. FAR:s yrkesetiska regler är upprättade internt av FAR och är därför mest lämpade att utföra sådan kontroll. En självreglerande kår ansågs vidare av byrå B vara orealistiskt. För att vinna det förtroende som branschen behöver efter allt som hänt de senaste åren behövs en tillsynsmyndighet, vilken övervakar efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna, inte minst för trovärdighetens skull. Vad som är viktigt för branschen i stort är att agera med transparens. De uppgifter som utförs skall alltid tåla en extern granskning. De yrkesetiska reglerna som FAR utarbetat är enligt byrå B en bra ram att förhålla sig till, men det är inte tillräckligt. Det går inte att enbart med ett regelverk att få till ett etiskt agerande, hur detaljerat det än må vara. Det krävs grundläggande värderingar hos den enskilde ledamoten. Värderingar som kan utvecklas och uppnås genom dialog och diskussion med FAR, samt övriga ledamöter inom branschen.

Även de övriga byråerna finner att den löpande kontrollen av att FAR:s yrkesetiska regler implementeras och efterlevs bör så långt som möjligt vara självreglerande genom att byråerna inför egna rutiner för uppföljning och kontroll av den enskilde revisorn/konsulten. En myndighet, såsom Revisorsnämnden, eller någon annan fristående organisation krävs emellertid för att utöva tillsyn och vid behov vidta disciplinära åtgärder, inte minst för att ytterligare öka trovärdigheten i hur efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna faktiskt sker.

Inom byrå A har konkreta regler införts tillsammans med kraftfull övervakning. Bland annat finns ett förbud mot en enskild revisors innehav av aktier i de bolag som byrån reviderar. Även ett förbud mot lån från de klienter som revideras kan nämnas som exempel. Den kraftfulla övervakningen i fallet med innehav av aktier går till på det viset att alla kvalificerade revisorer inom byrån har anmälningsskyldighet angående innehav av aktier. Visar det sig att någon innehar aktier i ett bolag som är förestående klient blir den eller de som innehar de här aktierna uppmanade att sälja aktierna inom sju dagar. De små byråerna kan ha svårare att genomföra intern kvalitetskontroll. Mycket av svårigheten ligger i just storleken, då exempelvis utförd konsultverksamhet riskerar att komma i konflikt med utförd revisionsverksamhet. Ett sådant förfarande kan då även bli ett fall där revisorns oberoende ifrågasätts.

Vilken strategi använder Er byrå för att säkerställa att FAR:s yrkesetiska regler efterlevs av de yrkesverksamma revisorerna?

På vår fråga vilken strategi byråerna använder sig av för att säkerställa implementeringen och efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler framkom att fokus främst läggs på utbildning, kvalitetskontroller och tillämpning av analysmodellen. För att lättare få en översikt vilka delar som bl.a. ingår i byråernas strategi återges givna svar här i punktform för respektive byrå:

Byrå A

- Kompetens genom intern utbildning i de yrkesetiska reglerna är det inledande steget bland flera andra. Byrån har även utarbetat en skrift innehållande "Code of Conduct", vilken beskriver hur den enskilde revisorn skall agera i olika situationer.
- Åtskilliga timmar investeras i seminarier av olika slag där även yrkesetiska regler diskuteras.
- Löpande interna kvalitetskontroller av auktoriserade revisorer genomförs med intervaller om tre år. Här kontrolleras dels revisorns professionella agerande, dels tas etiska frågor upp. Kontrollansvarig inom byrån utser en kontrollant. Även internationellt sker regelbundna kvalitetskontroller. Härigenom kan exempelvis en kontrollant från Storbritannien försäkra sig om att de lokala svenska kontorsrutinerna inom byrån överensstämmer med de krav som ställs på revisorers rutiner i Storbritannien.

Vid inledandet av ett revisionsuppdrag använder sig byrån av en i databasen inbyggd kontroll för att pröva revisorns oberoende. Då nytt revisionsår skall inledas måste aktuell revisor besvara ett antal frågor. De frågor som ställs bygger på analysmodellen och måste besvaras för att komma vidare i databasen. Beroende på vilka svar som förts in i databasen, får uppdraget en poängsättning. Vid en viss uppnådd poäng går uppdraget vidare till en särskild avdelning inom byrån. Där görs sedan den slutgiltiga bedömningen huruvida uppdraget fortsättningsvis kan accepteras, vilket kan leda till att revisorn får avsäga sig uppdraget.

Byrå B

- Kontinuerlig utbildning i aktuella frågor.
- Utarbetade policys i ett flertal frågor, vilka syftar till att ge vägledning till den enskilde revisorn i dennes dagliga yrkesutövning.
- Rapporteringsskyldighet i vissa oberoendefrågor, som t.ex. vid innehav av aktieandelar.
- Analysmodellen är ett viktigt analysverktyg och dess efterlevnad dokumenteras.
- Stickprovskontroller och kontinuerliga kvalitetskontroller är ett återkommande inslag.
- De fall som uppfattas som tveksamma vid kontroll och uppföljning går vidare till byråns disciplinkommitté, där en utredning sker för att därefter eventuellt utdela disciplinära åtgärder.

Byrå C

- Utbildning i FAR:s yrkesetiska regler ingår i de revisionskurser man genomför de första åren efter nyanställning.
- Enligt dess revisionsmetodik ska det för varje nytt år upprättas/uppdateras en prövning enligt analysmodellen, som ska dokumenteras.
- För alla nya konsultuppdrag ska det ske en prövning av oberoendet enligt fastställt schema (flödesschema) innan uppdraget kan accepteras. Om det inte är uppenbart att

uppdraget kan accepteras (enligt schemat) är konsulten skyldig att kontakta kundansvarig revisor. På motsvarande sätt är kundansvarig revisor skyldig att kontakta en speciell grupp inom byrån på nationell nivå som bland annat ger råd och anvisningar om hur den enskilde revisorn/konsulten ska agera för att inte bryta mot t.ex. FAR:s yrkesetiska regler.

- Speciella koder för olika typer av utfört arbete i systemet för tidrapportering som utgör underlag för fakturering och lön. Om någon revisor utför t.ex. ett rådgivnings- eller utlåtningsuppdrag framgår det av inrapporterad tid som följs upp.
- Det finns en nationell databas som alla revisorer och konsulter har tillgång till som behandlar denna typen av frågeställningar. Här finns också standardblanketter, flödesscheman, praktiska exempel m.m.
- En speciell grupp på nationell nivå, se ovan.

Regelbundet återkommande kvalitetsrevisioner med 2 – 3 års mellanrum. Varje revisor får då minst ett eller flera uppdrag granskade. Här ingår t.ex. en uppföljning av att en prövning av analysmodellen har dokumenterats.

Byrå D

- Vid ny klient genomförs en omfattande screening där all information som går att inhämta om klienten beaktas och analyseras. Tidigare revisionsberättelser, ekonomisk situation samt övrig information övervägs för att på det viset få en bild av klienten samt om byrån vill åta sig revisionsuppdraget.
- Prövning enligt analysmodellen genomförs alltid vid ny klient eller om det under löpande revision framkommer ändrande förhållanden, hos klienten eller byrån, som bör prövas enligt analysmodellen. Även inför nytt revisionsår prövas klienten enligt analysmodellen.
- Därefter godkänner avdelningschefen det eventuella uppdraget.
- I nästa steg godkänner kvalitetsansvarig klienten för att redan från början försäkra sig om att det rör sig om en godkänd ”ren” klient.

På byrån D ses en risk i det informationsflöde som idag strömmar in från alla håll hur den enskilda revisorn skall förhålla sig i olika frågor. Därför behövs förenkling för att det inte skall framstå som en omöjlighet att hinna hämta in den information som är av väsentlig karaktär. Det pågår för närvarande ett arbete på byrån med att ta fram en webbaserad databas med länkar till nödvändig information.

Finns det någon ansvarig på Er byrå i etiska frågor?

Samtliga byråer har en person som är ansvarig för etiska frågor och Code of conduct. Byrå B skiljer sig något från de andra, då den ansvarige i första hand är byråns VD. Därutöver finns en avdelning, Independence Partner, vilken utarbetar policyfrågor. Vidare begärs uppföljande handlingar in, vilket är en del i kontrollen av efterlevnad av egna policyfrågor.

Har er byrå upprättat någon form av Code of Conduct och finns det möjlighet att få ta del av en sådan skrift i sådant fall?

På byrå A finns en upprättad Code of conduct, som allmänheten kan få ta del av. Byrå B har dokument som har till syfte att utgöra en Code of conduct, men dessa är inte avsedda för allmänt bruk, utan skall ses som ett stöd i olika frågor för den enskilde revisorn inom byrån. Det pågår ett globalt arbete på byrå C för att utarbeta en Code of Conduct, vilken väntas vara klar under hösten. På byrå D finns ingen utarbetad Code of conduct avseende ett generellt etiskt agerande som allmänheten kan ta del av.

6 ANALYS OCH SLUTSATS

Det kan vara svårt att genom relativt korta intervjuer få med all information som den intervjuade anser vara viktig och känner ett ansvar att informera om. Analysen skall därför ses som ett första steg i en fortsatt diskussion angående vilka plikter eller skyldigheter som det behöver informeras om för att revisorskåren skall visa sig trovärdig vad gäller efterlevnad av de yrkesetiska reglerna.

6.1 Implementering och efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler

Om revisionsbranschen uppfattas som trovärdig medför det att omgivningen kan hysa förtroende för branschen, samt ge den fortsatt legitimt existensberättigande. Hur implementeringen och efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler medverkar till att påverka trovärdigheten för revisionsbranschen är därför av intresse. Enligt FAR:s Etikkommittés redogörelse skall FAR vara ett övervakande organ med uppgift att följa upp efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna. Dessutom skall de informera i yrkesetiska frågor. Ansvar att informera är en viktig faktor i Caldwell och Claphams modell över vilka faktorer som påverkar en organisations trovärdighet. En fråga som vi därför bör överväga är vilka FAR vänder sig till med sådan information. Vänder de sig inte till samhället i stort för att informera hur de yrkesetiska reglerna implementeras, och framförallt efterlevs, finns risken att ett hyst förtroendet uteblir då det inte fullt ut visas upp för omvärlden varför kåren är att uppfatta som trovärdig.

Vi instämmer dock i Caldwell och Claphams uppfattning angående att kompetensen utgör en av de väsentligaste förutsättningarna för att kunna uppfattas som trovärdig. Då ämnet revision berör komplexa frågor med åtskilliga sambandsfaktorer avsåg vi att använda oss av Caldwell och Claphams förklaringsmodell med en mindre modifikation. Det gjorde vi för att vi som uppsatsskrivare besatt begränsad kunskap om hur FAR och revisionsbyråerna hanterar efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna, trots att vi studerat ämnet under en period. Då kan det tänkas att de som överhuvudtaget inte kommit i kontakt med revisionsfrågor är i än mer behov av förståelig information, varför vi valt att beröra förutsättningen ”ansvar att informera” genomgående i analysen.

6.1.1 Uppfyllande av de sju förutsättningarna

Innan vi analyserar de svar som gavs vid intervjuerna vill vi påpeka att det var under begränsad tid som dessa lämnades. Vardera intervju varade i ungefär en timma, med undantag för intervjun med ledamoten i FAR:s Etikkommitté, vilken varade i ca en och en halv timma. De personer inom branschen med erfarenhet av etikfrågor har av naturliga skäl begränsat med tid att avsätta till intervjuer. Vad som är av intresse är inom vilka områden som de intervjuade uppfattade som viktigare än andra att informera. Vi har därför utifrån de öppna frågeställningarna jämfört svaren med hur mycket information som lämnades inom vardera av de sju förutsättningarna. Då det inte förekommit information inom en specifik förutsättning har vi påvisat vad det skulle kunna medföra för problem. Vi inleder med ”Ansvar att informera” eftersom det är ett prioriterat fokus i Caldwell och Claphams modell. Därefter tar vi upp förutsättningarna i den ordning som ursprungsmodellen förklarar.

6.1.1.1 Ansvar att informera

Eftersom det finns utarbetade yrkesetiska regler avseende branschen, vilket kan anses vara ett av stegen i en process för att uppnå trovärdighet, bör nästa steg vara att informera om efterlevnaden för de intressenter som revisionsbranschen önskar skall hysa ett förtroende. Som tidigare nämnts var intervjufrågorna av öppen karaktär, vilket föranleddes av syftet att erhålla ett underlag angående vilka frågor ett ansvar att informera fanns. Då vårt fokus i analysen hamnat på ansvaret att informera fick modellen utseendet enligt figur 2 på sidan 25. Vi kommer således utifrån modellen analysera inom vilka områden vi anser att ett ansvar att informera råder.

På vår frågeställning angående informations spridning till samhället, svarade ledamoten att det är FAR:s generalsekreterare som har ansvaret för den typen av information. Därutöver sprids en del information om revisorsrollen på gymnasieskolor. Då vi antagit ett fokus på just ansvaret att informera, ser vi en risk att det förfarandet inte är tillräckligt. Det framstår som omöjligt för generalsekreteraren att utföra merparten av det arbetet. Vi har i annat fall svårt att förstå den inställning som finns inom revisionsbranschen vad gäller den bristande entusiasmen att gå ut och förklara revisorns roll i media. Det ansågs som svårt av ledamoten att nå ut med en önskvärd bild av yrkeskåren på grund av komplexiteten i revisorns roll och intressentkretsens förväntningar.

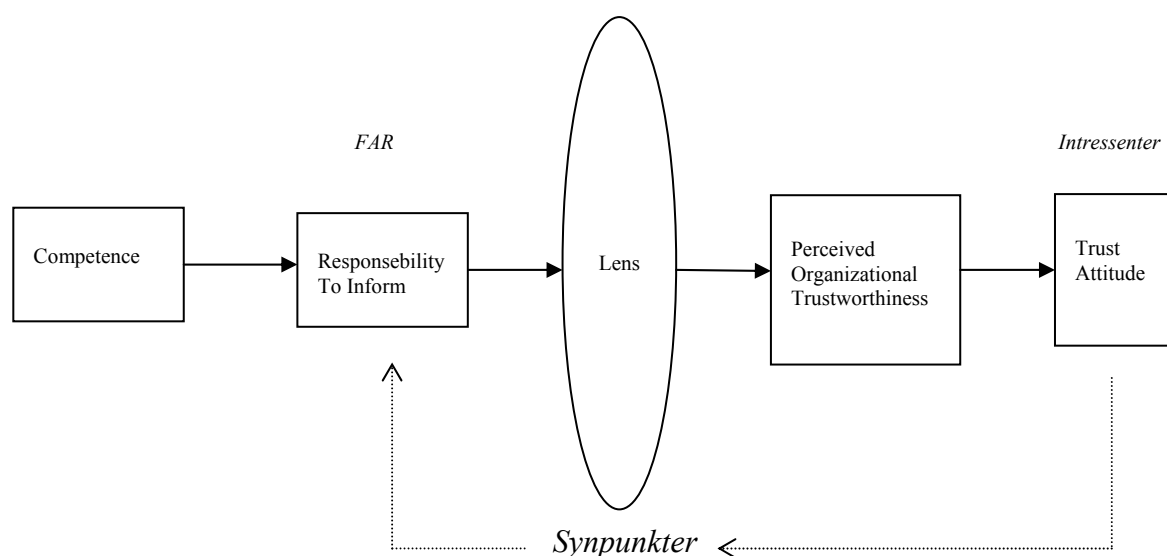
De personer som på olika massmedias uppdrag granskar revisionsskandaler i efterhand har ett utomordentligt viktigt samhällsekonomiskt ansvar beträffande objektivitet vid sin granskning. Det finns en risk för revisionsbranschen att samhället får en oriktig bild av branschen om inte branschen är tillräckligt öppen gentemot allmänheten. Enligt ledamoten finns det ingen logik i att öka kontrollinsatser vid revisionstjänster. Vi betvivlar inte att så möjligen kan vara fallet. Vad vi dock efterlyser är varför det inte är logiskt. Återigen behöver sådan information nå ut till dem som skall hysa förtroende för branschen. Då de flesta intervjuade i stort var överens om att det är förtroendet hos personerna på gatan som skall vinnas, bör i så fall de personerna informeras om det ologiska i att öka kontrollinsatser vid revision. Utan deras förståelse för hur och varför branschen efterlever sina yrkesetiska regler, finns en uppenbar risk för att trovärdigheten i efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna sjunker, och därigenom även legitimiteten att reglera sig själva. I annat fall ser vi en risk i att det arbete som trots allt läggs ner, av de som enligt ledamoten är inblandade i yrkesutvecklingen och är mest kunniga i yrkesetiska frågor, gör så i motvind.

6.1.1.2 Kompetens

FAR:s yrkesetiska regler ger ingen information om hur kompetensen hos användaren av dem förhåller sig. Det är istället upp till ledamöterna att bevisa sin kompetens genom att efterleva de yrkesetiska reglerna. Från FAR:s sida sker i dagsläget ingen kartläggning om hur hög kompetensen hos ledamöterna är vad gäller efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna. FAR liksom branschen i övrigt har i det fallet inget att informera om, d.v.s. angående efterlevnaden.

Om ingen kartläggning av revisorernas kompetens angående efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler sker, kan inte heller information ges intressenten som då inte vet vad som kan förväntas av sin motpart. Det är något som ökar risken och sårbarheten hos dem som skall hysa förtroende. Därmed finns en fara att omgivningens förväntningar hamnar på kollisionkurs med ett faktiskt agerande inom branschen, och det hysta förtroende kan då skadas. Ett scenario som skulle kunna bidra till ett ökat förväntningsgap.

Att de ledamöter som arbetar med de här frågorna dagligdags besitter en hög kompetens i ett flertal frågor, är inget som vi ifrågasätter i vår analys. Tvärtom tror vi att det råder hög kompetensnivå inom branschen, inte minst med tanke på byråernas redogörelse av deras fokus på löpande utbildning i bl.a. etiska regler. Däremot tror vi att den nödvändiga dialog som krävs, då det är en relation två parter emellan, uteblir. En dialog med de intressenter som branschen önskar visa sig trovärdig inför får inte glömmas bort. Vi anser annars att det blir svårt att nå konsensus i vad ett etiskt agerande skall bestå av. Informeras inte intressenterna om det som branschen lyckats bra med såväl som det som misslyckats med, kan det bli svårt för dem som skall hysa ett förtroende att medverka i dialogen. De har då svårt för att ge sina synpunkter kring vad de anser vara ett etiskt agerande i aktuella frågor.



Figur 4: Ansvar att informera om efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna i syfte att ge de intressenter som önskas hysa förtroende ett underlag till vad de kan förvänta sig av branschen vad gäller kompetens för att därefter ge sina synpunkter, vilket i sin tur har till syfte att reducera risk och sårbarhet.

Trots att den enskilde ledamotens förhållande till de yrkesetiska reglerna kan påverka förtroendet för revisorskåren, borde det ligga på det övervakande organet att förse intressenterna med information angående kompetensen i efterlevnad av yrkesetiska regler. Det är branschorganisationen FAR som utarbetat de yrkesetiska reglerna, varför den borde vara den mest lämpade organisationen med möjlighet att kartlägga efterlevnaden hos hela kåren. De enskilda byråerna kan ju inte kartlägga kompetensen i frågan hos de andra byråerna, utan enbart svara för egen del.

De kvalitetskontroller som idag genomförs skulle emellertid kunna utgöra en plattform vid en dialog med intressenterna. Ansvar att informera borde då ligga på vad som efterlevs eller ej. Vi anser att det är en bättre lösning att gå den vägen än att gå via Revisorsnämnden eller media angående kompetensnivån hos ledamöterna i yrkesetiskt agerande. Att gå den sistnämnda vägen kan riskera att gå rakt emot Briens resonemang, då han efterlyser en entusiasm för att nå ett etiskt agerande. Enligt FAR:s Etikkommitté består ett etiskt agerande av sunt förnuft, baserat på att man skall behandla andra som man själv skulle vilja bli behandlad.

Vi delar FAR:s Etikkommittés åsikt om att det här är komplexa frågor att handskas med. Efterlevnaden borde kartläggas internt inom kåren och därefter läggas fram externt för intressenterna, för att på så vis försäkra sig om att det sunna förnuftet överensstämmer med

omgivningens förväntningar. Det kan i framtiden framkomma att det faktiskt var sunt förnuft som utgjorde etisk ledstjärna för Arthur Andersen i fallet Enron, men att agerandet inte stämde överens med omgivningens förväntningar.

6.1.1.3 Juridisk förenlighet

Hur information hänförlig till vilken nivå tillämpliga lagar förstås och efterlevs skall distribueras är en fråga av intresse att diskutera. Med det empiriska materialet som utgångspunkt, mot vilka bör sådan information riktas? Enligt ledamoten är branschens klienter inte intresserade av information beträffande revisorns roll, utan vill ofta ha så lite som möjligt med regler att göra. Vidare förväntas revisorn vara lojal gentemot klienten. Vi har här inga åsikter om innehållet i de lagar som branschen har att följa, utan vill istället framhäva vikten av kompetens i lagarnas utformning.

För att återknyta till yrkesetik uppfattas det som viktigt att informera allmänheten om vad det egentligen innebär. En av de intervjuade ifrågasatte om etiskt agerande föreligger, då revisorn åtar sig ett revisionsuppdrag i ett aktiebolag som kan anses bedriva tvivelaktig verksamhet. Ansvar att informera kan här utgöras av att förklara vad det åligger revisionsbranschen vad gäller revision av aktiebolag enligt lag. Enligt respondenten skall alla aktiebolag granskas av en godkänd eller auktoriserad revisor. Således har alla bolagen rätt till en revisor. Vi anser sådan information är mycket bra. Det förklarar revisorns roll på ett lättförståeligt sätt och blicken riktas i det fallet istället mot de institutioner som godkänner att sådan affärsverksamhet får bedrivas i aktiebolagsform. Vi anser att allmänheten med lätthet kan förstå ett sådant resonemang och vi efterlyser därför sådan typ av ansvar att informera.

I det här avsnittet skulle även Briens resonemang kunna passa in. För att komma till rätta med de brister som lagstiftning medför i syfte att skapa ett etiskt agerande föreslår han någon form av påtvingad självreglering, där professionen själva utarbetar sina yrkesetiska regler. De skall sedan godkännas av ett övervakande organ och blir efter godkännandet att anses som lagar. En strategi som han kallar Enforced self-regulation och det är då samhället som kontrollerar. Lagstiftarna skulle låta varje yrkeskår skriva sin etiska kod som passar just de specifika omständigheter som gäller för det yrket. En användbar vidareutveckling av det resonemanget skulle kunna vara att varje revisionsbyrå utarbetade en Code of Conduct som sedan FAR godkänner och därefter blir lag, likt Briens resonemang. Hänsyn kan då tas till nationella förutsättningar, stora och små byråer samt olika typer av uppdrag med skillnader i intressentfokus. FAR skulle då kunna bistå med kontakt utåt mot intressenterna för att informera sig om hur ett etiskt agerande uppfattas på olika nivåer för att sedan ha det som underlag vid godkännande av byråernas Code of Conduct.

6.1.1.4 Kvalitetssäkring

Åtskilliga undersökningar har påvisat att kvalitetssäkringsprogram har en positiv inverkan som en förutsättning för att uppnå trovärdighet. Mot bakgrund härav fortsätts analysen angående vad som kvalitetssäkras inom revisorns område. Även hur den kvalitetssäkringen går till och varför det görs på det sättet, analyseras i det här avsnittet. Vår fråga till intervjupersonerna angående hur de säkerställer att FAR:s yrkesetiska regler implementeras och efterlevs gav en del information. De svar vi fick skall även de ses utifrån ”ansvar att informera”. Utifrån modellen åligger det informationsgivaren att ge de svar som genom modellens lins till mottagaren skapar uppfattningen om ett trovärdigt beteende.

Vad som kan vara viktigt att tänka på är vad som skall kvalitetssäkras och varför det är just de kriterierna som skall säkras. Dessutom är det viktigt att diskutera hur de kriterierna på lämpligast sätt skall kvalitetssäkras. Caldwell och Clapham ger ingen utförlig förklaring till vad som ingår, utan vi får istället koppla plikten att kvalitetssäkra till den kontext där FAR:s yrkesetiska regler ingår. Utgångspunkten blir återigen syftet med de yrkesetiska reglerna, vilket vi tidigare påpekade var att påverka förtroendet för revisionsbyråbranschen hos dem som förväntas hysa ett sådant förtroende.

Alla byråerna kunde på ett klart och tydligt sätt spalta upp informationen på ett för oss lättförståeligt sätt. Det kan även konstateras utifrån de svar vi inhämtat, att arbetet med kvalitetskontroller inom byråerna är intensivt. Vad vi däremot saknar är information kring utfallen av kontrollerna. Det är enligt modellen ett genomgående tema att vara öppen om det som organisationen lyckas bra med likväl som det mindre lyckade utfallen. Anledningen härtill är att utomstående skall kunna bilda sig en uppfattning om vad denne kan förvänta sig av den organisation som denne skall hysa förtroende för.

6.1.1.5 Rättvist förfarande

Den tolkning vi gav den här förutsättningen är intressenters möjlighet att påverka utformningen av FAR:s yrkesetiska regler. Det finns enligt ledamoten idag inte någon direkt möjlighet för intressenterna att göra det, men ledamöterna känner emellertid till deras krav. Det förfarandet är användbar information i sig. Det kan tänkas att ledamöterna är lyhörda för intressenternas krav, det vet vi ingenting om. Vad vi däremot vet är vad reglerna innehåller. De finns redan för allmänheten att ta del av. Vad vi saknade vid intervjuerna var informationen utåt vad gäller uppnådd eller misslyckad efterlevnad av de yrkesetiska reglerna. Ansvar att informera även om det som lyckats mindre bra är en viktig förutsättning för att visa sig trovärdig enligt modellen. Annars finns risken att intressenter inte vet vad de kan förvänta sig av revisorns efterlevnad av reglerna eller vilka krav de kan ställa på utformningen samt efterlevnaden av reglerna.

6.1.1.6 Ömsesidig respekt

Författarna till modellen menar att uppvisande av lojalitet gentemot intressenters intressen är en viktig förutsättning. Här påpekade ledamoten att klienten utgår ifrån att revisorn är lojal, men att revisorn ju företräder en hel krets av intressenter. Utgångspunkten anser vi blir skev redan från början, men att komma tillrätta med ett sådant problem tror vi är lättare sagt än gjort. Hur skall budskapet att det finns fler intressenter nå fram till klienten?

Vi anser att ansvaret att informera här bör ha två inriktningar. Dels behöver klar och tydlig information nå ut till branschens klienter om vilka som ingår i intressentkretsen, dels vilken av intressenterna som det fokuseras mest på. Enligt ledamoten ligger idag fokus på den ekonomiska informationen och de som använder den. Branschen behöver därför öppet visa, i enlighet med Sztompka's resonemang på sidan 20, hos vilka intressenter som i första hand lojaliteten ligger och varför den gör det.

För att klara en sådan press som en enskild ledamot kan utsättas för, då det förväntas av klienten att ledamoten är lojal, behövs stöd. Det stödet bör komma från samhället för att på det viset skapa ett tryck på klienterna att det inte är dem, som branschen i första hand skall vara lojala mot. Vi anser att det är allt för lätt att i efterhand "döma" den enskilde ledamoten när ny information kommit fram som tidigare inte fanns tillgänglig för upptäckt. Så länge det

inte strider mot tystnadsplikten bör därför sådana fall komma upp till ytan, där ledamöter utsätts för press av klienten att vara lojal mot denne när motstridiga intressen står och väger mot varandra.

En viktig fråga är således vem det är som revisorn skall vara lojal mot. Olika intressenter har olika intressen, som i de fall då banker vill ha information om klienten utan deras vetskap. Enligt ledamoten undviks ett sådant problem om den ekonomiska informationen är korrekt och riktig. Vi uppfattar det som att det är en strävan från revisorns sida att den ekonomiska informationen skall vara korrekt och riktig, som denne skall förhålla sig lojal till. Vi kan hålla med om ett sådant resonemang, men ställer oss frågande till vad som då menas med korrekt och riktig. Är det utan väsentliga fel? Och vad är väsentligt? Här passar det bra med förutsättningen "ansvar att informera". För att omgivningen skall veta vad de har att förvänta sig angående den ekonomiska informationen, behöver först redogöras för hur branschen ser på "väsentlighet". Annars vet inte intressenterna vilken risk de tar. Anses det därefter av intressenterna att det råder en gemensam uppfattning om begreppet väsentlighet blir då risken för sårbarhet medräknad, men trovärdigheten för revisorn påverkas då inte till det sämre.

Vad vi funnit när vi undersökt byråernas efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler är att det läggs stor vikt vid efterlevnad av analysmodellen där frågan om revisorns opartiskhet fokuseras. Det i sig kan sägas vara en garanti för att revisorn inte skall uppfattas som lojal mot någon i eget intresse. Däremot anser vi att revisorns omgivning bör informeras om vilken lojalitet som är i fokus, då t.ex. FAR:s yrkesetiska regler eller analysmodellen efterlevs.

6.1.1.7 Finansiell balans

Ansvar att informera blir här åt två håll om man utgår ifrån det empiriska materialet. Det bör öppet redovisas vad som kan uppnås genom efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler, samt hur stor kostnad en sådan efterlevnad medför för det granskade företaget. Här kan enligt oss media spela en viktig roll i egenskap av sitt arbete i samhällets tjänst. I ett första skede får intressenter, aktieägare och övriga investerare, som har ett intresse i att den ekonomiska information som företagen lämnar är "helt korrekt", ta ställning till huruvida aktuell efterlevnad av de yrkesetiska reglerna är tillräcklig. Utifrån det får intressenterna sedan besluta om de är beredda att betala kostnaden för den efterlevnad som de anser är tillräcklig. Det blir i det fallet intressenterna som får göra avvägningen mellan kostnad och nytta. Anser de att revisionens mål är att t.ex. upptäcka brott och bedrägerier, måste de beakta vad en sådan revision skulle medföra för kostnader för bolaget.

Det kanske finns en vilja från investerare till hårdare kontroll i utbyte mot sänkt vinst för det kontrollerade företaget. Det är i sammanhanget viktigt att informera den här intressentkretsen att en sådan revision i så fall alltid måste genomföras i förebyggande syfte. Från intressentens sida kan inte sådana krav ställas i efterhand då ny information ligger för handen, vilket en av revisionsbyråerna påpekade. Aktieägare och övriga intressenter måste därför ha klart för sig då en "skandal" inträffar att de inte i efterhand kan peka på hur mycket de inte hade förlorat om en tillräcklig granskning genomförts.

Då revisionen skulle genomföras i förebyggande syfte får även företagens intressenter vara med och betala kostnaden för det i förebyggande syfte. Hur stor kostnad det skulle röra sig om kan inte vi redogöra för i den här uppsatsen. För att få reda på det behöver branschen därför i ett inledande skede gå ut med information om vad som kan uppnås med efterlevnad av FAR:s yrkesetiska regler, så som de nu är utformade. Därefter skulle det vara upp till intressenterna att avgöra. Vi anser att kompetensen att tillmötesgå de granskningskrav som intressentkretsen

eventuellt skulle ställa finns inom yrkeskåren. För att nå dit har branschen emellertid i ett första skede ett ansvar att informera om vilka möjligheter som finns.

Kopplingen till kompetensen gör sig här gällande, för utan ansvar att informera om vilken kompetens som finns inom branschen samt vad en sådan består i, kan det bli svårt för utomstående att bilda sig en uppfattning om vad de kan förvänta sig. Vi anser inte att kompetensen att upptäcka brott saknas inom revisorskåren, utan det kan snarare ligga en brist i ansvaret att informera om vilka avvägningar som en revisor har att ta ställning till vid planering av en revision. Dels måste de beakta kostnadsfrågan för det reviderade bolaget för att dess vinster inte skall sänkas, dels måste revisorn ta ställning till vad som bör granskas för att den finansiella rapporteringen skall visa en så rättvisande bild som möjligt utifrån gjorda avvägningar.

Om vi återgår till vad ledamoten lade fram vid intervjun angående det pågående arbetet med att ta fram en s.k. upphandlingsvägledning, som sedan skall gälla som god sed vid upphandling av uppdrag. Här nämndes att det är en förhoppning att det kunde bli det instrument som visade klienten vad denne kunde förvänta sig av uppdraget. Det arbetet tror vi kan utgöra en utomordentlig plattform riktad åt ett håll, d.v.s. mot klienten så som vi uppfattar det. I det arbetet kan då ansvar att informera riktas även åt ett annat håll, nämligen till företagets övriga intressenter så att även de kan bilda sig en uppfattning om vad de kan förvänta sig av uppdraget.

6.1.2 Tillräckligt för trovärdighet och legitimitet?

Det kan vara svårt för de intervjuade att genom en kort intervju, ge så mycket information som modellen kräver. Vad vi ändå kan konstatera är att det ges knapphändig information i vissa frågor. Framförallt vilka yrkesetiska regler som branschen har svårt för att efterleva. Flera av de intervjuade påpekade att mängden information som en revisor har att inhämta kan utgöra ett problem i sig. Det är den sortens information som vi anser borde komma till intressenternas kännedom. Med för mycket information att inhämta för den enskilde revisorn, tror vi kan innebära en risk att all information inte kan bearbetas på ett tillfredsställande sätt.

Det kan ifrågasättas om det endast räcker med att informera om efterlevnaden av nuvarande yrkesetiska regler. Om omgivningens uppfattning är att den ger revisorn dess legitimitet med den prioriterade uppgiften att rapportera brott och bedrägerier, måste i sådant fall det förhållandet i ett första skede diskuteras. Om en sådan uppfattning existerar hos allmänheten kan vi inte redovisa i den här uppsatsen. Men vill omgivningen lyfta den uppgiften till ett prioriterat mål för en revision, får i så fall även omgivningen vara beredd att betala kostnaden för en sådan granskning och rapportering. Vi anser att det genom en sådan dialog med intressenterna kan skapas rätt nivå på omgivningens förväntningar som revisorskåren sedan har att leva upp till. Något som eventuellt skulle kunna minska förväntningsgapet.

6.1.3 Kan självreglering institutionaliseras?

Om vi återupptar Briens resonemang angående Enforced self-regulation och ser på de svar som framkom under intervjun angående självreglering av FAR:s yrkesetiska regler efterlevnad. Det framkom bl.a. att de yrkesetiska reglerna inte ansågs som tillräckliga för att åstadkomma ett etiskt agerande, hur detaljerade reglerna än är utformade. Det ansågs att reglerna borde utformas på internationell nivå (IFAC) alternativt på EU-nivå och att de reglerna då skulle utgöra någon form av ramverk. Vidare ansåg ledamoten i FAR:s

Etiktkommitté det svårt att kontrollera om mindre byråer implementerar reglerna. Svårigheten kan ligga i vad som Brien kallar avsaknad av aktiva och effektiva efterlevnadsmekanismer.

Vi anser att en lösning på problemet med avsaknaden av sådana mekanismer skulle kunna vara att ramverket utarbetades på internationell nivå (IFAC) eller på EU-nivå. FAR skulle därefter, förslagsvis, kunna begära in en Code of Conduct från byråerna och efter godkännande av FAR skulle de sedan vara att anse som lag. På så vis skulle FAR, som av en intervjuad ansågs mest lämpad, övervaka de yrkesetiska reglernas efterlevnad och godkänna en typ av Code of Conduct för de större byråerna och en för de mindre. Förutsättningen är att de håller sig inom IFAC:s ramverk. De här dokumenten skulle sedan av FAR redovisas öppet för allmänheten. På så vis skulle uppfattningen kring förutsättningen ansvaret att informera eventuellt kunna stärkas. Vi anser att det av revisorskåren skulle uppfattas som att de vore självreglerande, då FAR skulle bli det övervakande organet med befogenhet att godkänna vad de anser är ett etiskt agerande i specifika frågor.

Enligt Scott uppstår regler, normer och mening genom samspel och upprätthålls samt modifieras genom det mänskliga beteendet. Om regler och normer skall anses effektiva måste de backas upp av någon form av sanktionerande makt. Även de som innehar sådan makt måste med hjälp av verkställande resurser söka auktorisation och legitimitet för sitt agerande.

6.2 *Slutsats*

Det är svårt att dra några generella slutsatser huruvida hela branschen uppfyller modellens förutsättningar. En omständighet är att tiden till förfogande vid intervjuerna varit begränsad. Vad gäller den information som vi har applicerat i Caldwell och Claphams modell så kan den ha påverkats av att vi besitter en viss kunskap i ämnet. Då vårt fokus genomgående varit på ansvaret att informera om efterlevnaden av yrkesetiska regler, måste vi följaktligen inta ett kritiskt förhållningssätt till omfattningen av respondenternas givna information. Enligt förklaringsmodellen föreligger ett stort ansvar att informera om såväl det som efterlevs bra, som det som efterlevs mindre bra.

Då knapphändig information lämnades om det som efterlevs mindre bra skapar vi, likväl som allmänheten, en uppfattning om att de yrkesetiska reglerna efterlevs utan problem. Vi förlitar oss på att så är fallet tills annat framkommer. Med utgångspunkt i den teoretiska modellen kan bristande information angående det som efterlevs mindre bra leda till att våra förväntningar inte alltid står i proportion till det faktiska agerandet inom branschen. Ges bilden att revisorn inte har problem i något avseende med att efterleva de yrkesetiska reglerna, blir det den bilden som utgör underlag för våra förväntningar.

Enligt Caldwell och Claphams förklaringsmodell uppstår ett faktiskt hyst förtroende då ett faktiskt agerande utvärderas genom var och ens personliga lins. Om förtroende skall vinnas är det av stor betydelse att förväntningarna står i proportion till ett faktiskt agerande. Om allmänheten uppfattar ett faktiskt agerande av en revisionsbyrå som oetiskt, samtidigt som förväntningarna är högt ställda på att branschen efterlever de yrkesetiska reglerna, riskerar det hysta förtroende att allvarligt skadas om reglerna inte efterlevs fullt ut. Allmänheten, likväl som övriga intressenter, kan då söka andra institutioner att hysa förtroende för, t.ex. Revisorsnämnden. I sådant fall blir nämnden den institution som revisionsbranschens intressentkrets kan tänkas ge högre legitimitet att kontrollera efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler. Därigenom sker en gradvis förskjutning från självreglering till mer övervakad reglering av efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna.

Vår uppfattning är att det från FAR:s sida läggs ett stort ansvar på de enskilda byråerna att implementera och efterleva de yrkesetiska regler som utarbetats. Att FAR i dagsläget inte kartlägger hur hög kompetensen hos revisorerna är ser vi som en nackdel. För att kunna ta på sig ansvaret att informera intressenterna om kompetensen, bör fortlöpande kartläggning och redovisning av efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna ske. Som vi tidigare nämnt leder trovärdighet hos ena parten till ett hyst förtroende hos den andra parten i en relation.

Det pågående arbetet med en s.k. upphandlingsvägledning framstår som ett bra instrument för att informera klienten och övriga intressenter om revisorns roll. Ansvaret att informera skulle då kunna se ut så här: ”För den här kostnaden kan vi granska så här mycket, men vill ni att vi skall granska även det här så blir kostnaden den här istället.” När väl intressenterna gjort sitt val vet de, likväl som klienten, vad de kan förvänta sig av granskningsuppdraget och kan således uppskatta sitt risktagande vid sin investering. Förväntningar, risktagande samt sårbarhet är, som vi tidigare nämnt, påverkande faktorer när en diskussion om trovärdighet och förtroende förs.

Vi har i den här uppsatsen inte genomfört någon undersökning om olika intressenters syn på revisorskårens trovärdighet. Om kåren avser att bibehålla eller öka nuvarande förtroendenivå behöver den, med FAR i spetsen, enligt modellen nå upp till förutsättningen ”ansvar att informera” i ett antal frågor, bl.a. gällande revisorernas kompetens att efterleva FAR:s yrkesetiska regler.

Vi anser inte att legitimiteten från omgivningen gentemot revisionsbranschen i stort kan hotas. Emellertid kan en enskild byrå i vissa specifika fall förlora sin legitimitet från omgivningen, vilket fallet med Arthur Andersen bevisat. Liknande fall kan undvikas om omgivningen på förhand vet vad de kan förvänta sig av dels efterlevnaden av FAR:s yrkesetiska regler, dels vilka utfall en revision kan ge så som utformningen av dem tillsammans med praxis nu vägleder den enskilde revisorn.

FAR:s medverkan till att de yrkesetiska reglerna implementeras och efterlevs anser vi kan bygga upp förtroende internt inom branschen. Den information som FAR ger revisorerna i sin kretsverksamhet om yrkesetiska reglers innebörd, samt deras kontroll av efterlevnad genom kvalitetskontroller, anser vi vara viktiga inslag för att skapa förtroende inom branschen. En brist finns, enligt oss, i att det inte förs en tillräcklig extern dialog om utfallen av kvalitetskontrollerna med allmänheten.

Revisorsnämnden vill visserligen ta del av kvalitetskontrollernas utfall, vilka den till viss del låter allmänheten ta del av. Det är emellertid ett förfarande som kan leda till minskad legitimitet vad gäller branschens förmåga att reglera sig själv. Revisorsnämnden är enligt oss fel institution att öppet redovisa de brister som kan tänkas finnas inom branschen. Vi anser istället att det är FAR som skall ansvara för den uppgiften. I annat fall riktas allmänhetens uppmärksamhet mot Revisorsnämndens kontroll av efterlevnaden. Nämnden blir därigenom den institution som får legitimitet från allmänheten att bedöma om de yrkesetiska reglerna efterlevts eller ej.

Det är svårt att genomföra förändringar beträffande professionens etiska agerande om det saknas kunskap om omgivningens uppfattning i detta avseende. Utan omgivningens förståelse för hur branschen efterlever sina yrkesetiska regler, finns en uppenbar fara för att trovärdigheten i efterlevnaden av de yrkesetiska reglerna kan sjunka, då ett faktiskt agerande inte lever upp till ställda förväntningar. Därigenom riskerar även legitimiteten för självreglering att försvagas. Det är trots allt omgivningen som ger professionen dess legitimitet att reglera sig själv, då den förstår hur professionen agerar.

Med utgångspunkt i den teoretiska referensramen och den information som framkommit, anser vi att självreglerad efterlevnad i dagsläget inte bidrar till ökad trovärdighet för branschen. Om det är så att yrkeskåren vill nå målet med självreglering, d.v.s. att så långt som möjligt reglera efterlevnaden själv, blir vår slutsats att branschen behöver nå ut med förståelig information till allmänheten. Vi finner att FAR i detta avseende har ett stort ansvar, men det borde ligga i hela branschens intresse att öppet informera om de yrkesetiska reglernas innebörd samt utfallen av dess efterlevnad. Det skulle dessutom avlasta FAR:s generalsekreterare, vilken ensam har uppgiften att informera allmänheten.

Sammanfattningsvis finner vi att trovärdighet för branschen kan uppnås om ett större ansvar att informera visas, inte minst vad gäller resultat av kartlagd kompetens i efterlevnad av de yrkesetiska reglerna. Mot bakgrund av revisionsprofessionens många och komplexa frågor, är FAR den mest lämpade att svara för information beträffande yrkesetiska frågor med hänsyn till sin ställning och kunskap.

7 KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Collste, G, (1996), *Inledning till etiken*, Studentlitteratur, Lund

Denscombe, M, (2000), *Forskningshandboken*, Studentlitteratur, Lund

Eriksson, L.T. och Wiedersheim-Paul, F, (1991), *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Stockholm

FAR:s Samlingsvolym, del II, (2003), FAR Förlag, Stockholm

Jacobsen, J.K, (1993), *Intervju – konsten att lyssna och fråga*, Studentlitteratur, Lund

Klein, E.R, (2003), *People First: Professional and Business Ethics Without Ethics*, University Press of America, Maryland

Patel, R. och Davidsson, B, (2003), *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund

Scott, W. R, (2001), *Institutions and Organisations*, Sage Publications, California

Sztompka, P, (2000), *Trust: A Sociological Theory*, Cambridge University Press, New York

Vetenskapliga artiklar

Bews, N.F. och Rossouw, G.J, (2002), *A Role for Business Ethics in Facilitating Trustworthiness*, Journal of Business Ethics, volym 39, s. 377-390

Brien, A, (1998), *Professional Ethics and the Culture of Trust*, Journal of Business Ethics, volym 17, s. 391-409

Caldwell, C och Clapham, S.E, (2003), *Organizational Trustworthiness: An International Perspective*, Journal of Business Ethics, volym 47, s. 349-364

Fogarty, J.T, (1996), *The Imagery and Reality of Peer Review in The U.S: Insights from Institutional Theory*, Accounting, Organizations and Society, volym 21, s. 243-267

Higgs-Kleyn, N och Kapelianis, D, (1999), *The Role of Professional Codes in Regulating Ethical Conduct*, Journal of Business Ethics, volym 19, s. 363-374

Hosmer, L.T, (1995), *Trust: the connecting link between organizational theory and philosophical ethics*, Academy of Management Review, volym 20, s. 379-404

Mayer, R.C och Davis, J.H, (1995), *An Integrative Model of Organizational Trust*, Academy of Management Review, volym 20, s. 709-734

Morrison, A.M, (2004), *Rush to judgement: The lynching of Arthur Andersen & Co.*, Critical Perspective on Accounting (Article in press), s. 1-41

Pasewark, R.W, Shockley, A.R, och Wilkerson, E.J, (1995), *Legitimacy Claims of The Auditing Profession VIS-A-VIS The Behaviour of Its Members: An Empirical Examination*, Critical Perspective on Accounting, volym 6, s. 77-94

Rosanas, J.M. och Velilla, M, (2003), *Loyalty and Trust as the Ethical Bases of Organizations*, Journal of Business Ethics, volym 44, s. 49-59

Sikka, P, Puxty, A, Wilmott, H. och Cooper, C, (1998), *The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence*, Critical Perspectives on Accounting, volym 9, s. 299-330

Suchman, M.C, (1995), *Managing legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*, Academy of Management Review, volym 20, s. 571-610

Tomkins, C, (2001), *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*, Accounting Organizations and Society, volym 26, s. 161-191

Tonge, A, Greer, L och Lawton, A, (2003), *The Enron story: you can fool some of the people some of the time...*, Business of Ethics: A European Review, volym 12, s. 4-22

Velayutham, S, (2003), *The Accounting Profession's Code of Ethics: Is it a Code of Ethics or a Code of Quality Assurance?*, Critical Perspective on Accounting, volym 14, s. 483-503

Wood, G och Rimmer, M, (2003), *Codes of Ethics: What are They Really And What Should They Be?*, International Journal of Value-Based Management, volym 16, s. 181-195

Offentligt tryck

SOU 2004:47, Förtroendekommissionens rapport; *Näringslivet och förtroende*

Internet

www.eu.int, 2004-04-09

www.far.se, 2004-04-18

Intervjuer

FAR:s Etikkommitté, Intervju den 18 maj kl. 15.00 – 16.30

Byrå A, Intervju den 12 maj kl. 13.00 – 14.00

Byrå B, Intervju den 28 maj kl. 09.00 – 10.00

Byrå C, Intervju den 6 maj kl. 13.00 – 14.00

Byrå D, Intervju den 14 maj kl. 09.00 – 10.00

Lagrum

Revisorslag (2001:883)

Revisionslag (1999:1079)

8 BILAGOR

Frågeformulär till FAR:s Etikkommitté

Vad innebär ett etiskt agerande för FAR?

Vilken strategi använder FAR för att säkerställa att de yrkesetiska reglerna implementeras och integreras i revisoreernas dagliga verksamhet?

Hur medverkar FAR till kvalitetssäkring inom revisionsbyråbranschen?

Bör revisionsbyråerna vara utsatta för yttre reglering vid kontroll av efterlevnad, eller kan de vara självreglerande?

På vilket sätt sker informationsspridning angående de yrkesetiska reglerna?

Finns det möjligheter för andra intressenter än FAR-ledamöter att påverka utformningen av de yrkesetiska reglerna?

Vilket/vilka av verktygen är kraftfullast/används mest frekvent?

Utförs någon kartläggning angående kompetensnivå av verksamma revisorer?

Frågeformulär till revisionsbyråerna

Vad innebär ett etiskt agerande för er byrå?

Vem/vilken nivå bör utarbeta/upprätta revisionsbyråbranschens yrkesetiska regler?

- EU-nivå?
- Nationell myndighet?
- Revisionsbyråbranschen (Branschorganisationen FAR)?
- Den lokala revisionsbyrån?

Bör kontroll och reglering av att FAR:s yrkesetiska regler implementeras och efterlevs ske via myndigheter, t ex Revisorsnämnden, eller kan revisorsprofessionen vara självreglerande?

Vilken strategi använder Er byrå för att säkerställa att FAR:s yrkesetiska regler efterlevs av de yrkesverksamma revisorerna?

Finns det någon ansvarig på er byrå i etiska frågor?

Har er byrå upprättat någon form av Code of Conduct och finns det möjlighet att få ta del av en sådan skrift i sådant fall?