

GRI-rapport 2004:7

Revisorrollens nedgång och fall

Sten Jönsson

E-post: Sten.Jonsson@gri.gu.se

REVISORSROLLENS NEDGÅNG OCH FALL

När den första aktiebolagslagen kom i Frankrike på 1600-talet var syftet att skapa bättre förtroende för näringsverksamhet genom att varje kreditgivare inte längre skulle behöva lägga kraft och resurser på egna undersökningar. Transaktionerna skulle underlättas och nationen tillväxa i alla avseenden. Det där projektet blev väl inte så lyckat eftersom den ledde till en ytterligare ansamling av rikedom hos aristokratin. Så högg man huvet av dem i franska revolutionen och satsade på en ny regim under slagorden ”frihet, jämlikhet, broderskap.” Den regimen födde Napoleon, en mästare i att mobilisera massorna för att vinna ära och (o-)dödlighet på slagfälten. När den regimen drivits till sin överdrift var det ajöss med den och världens stora fördjupade sig i hur man kunde indela världskartan så att flera skulle kunna ha utrymme för sina ambitioner. (Vi svenskar fick Norge för att vi valde sida i rätt ögonblick även om det bara blev i en union.) Kolonialförvaltningens tid satte in. Man kan förundras över hur engelsmännen kunde hålla hela kontinenter, såsom Indien, i schack med minimalt antal trupper och ganska lite kolonialadministration. Knepet var att övertyga de förtryckta om att britererna var överlägsna i allt. Är man det blir det helt naturligt att vara lydig. Vicekungen av Indien visste att känslan av maktens överlägsenhet hos kolonistörerna såväl som hos undersåtarna underhålls bäst genom ”performance,” överväldigande uppvisningar i pompa och ståt. (Jämför dagens ”galor” för artister av olika slag. ”Looking good”!)

Under tiden som imperierna byggdes omsattes franska revolutionens ideal i praktiken utan någon Napoleon-figur i USA. Bland andra Benjamin Franklin, som var mera ”francophone” och gillad av sina landsmän, tillhandahöll texter som behandlas med religiös vördnad idag, men som skapade förutsättningar för borgarnas genombrott i industrialismens stordrift mot 1800-talets slut. Det industriella genombrottet i stor skala kom i USA därför att en stor och ständigt växande hemmamarknad kunde öppnas upp genom järnvägarna. Till en början rådde visserligen en rå kapitalism, men snart hade den anställda företagsledningen tagit befälet och ägarfamiljerna dragit sig tillbaka till en mindre stressande tillvaro. USA hade fått sin ”managerial” revolution (Chandler, 1977, Berle & Means, 1932). På köpet hade USA också fått en stor kår av affärsjurister, som efter kartell-lagstiftningens ikraftträdande 1871 lyckades hålla nästan alla mål utanför domstolarna (Reich, 1991). Kampen mellan lagstiftarens

regleringsförsök och en framgångsrik kår av affärsjurister hade börjat. Man bör notera att här drevs inte livsformen till sin överdrift utan de tidiga storkapitalisterna retirerade i relativt god ordning. Det var spekulanterna som kastade sig ut från fönstren i skyskraporna 1929 och detta i förening med den omfattande arbetslösheten som följde är naturligtvis trauma nog. För svensk del blev slutpunkten på denna tidiga period Kreuger-kraschen och här förenas USA och Sverige i sina behov av reglering för att undvika framtida upprepningar av krascher. För Sverige var Kreuger-kraschen enorm i sin omfattning, men man skall också komma ihåg att det var Kreugerkraschen som ledde till att det blev fart på den lagstiftning som ledde fram till bildandet av Securities and Exchange Commission (SEC) 1934 (Flesher & Flesher, 1986). Kreuger-imperiets aktie, Kreuger & Toll klarade sig igenom 1929 års börskrasch, och var vid den här tiden New York-börsens mest omsatta aktie. Många amerikanska småsparare förlorade på Kreuger och kongressen drev igenom reglering av börsen via SEC som en följd av Kreuger snarare än den stora börskraschen 1929. Nu blev frågan om revisorns roll strategisk och professionen måste agera i båda länderna. Innan jag går in på detta, ämnet för uppsatsen, låt mig först avsluta "historieskrivningen" kring regimer som drivs till sin överdrift och kollapsar som jag påbörjat.

Man kan då konstatera att redan på 30-talet hade alltså ägarfunktionen och företagsledningsfunktionen skiljts åt. Ägarna blev "marknaden", som om den är effektiv, förväntas hålla kontroll, via sin valda styrelse, över företagets skötsel. Problemet blev i USA att styrelsen dominerats av interna direktörer, och i Sverige av en relativt liten elit i nätverk (kom ihåg banksfärerna). Detta bidrog i båda fallen till att skapa ett utrymme för revisorerna som länken mellan en diffus marknad/ägare och den ansvariga företagsledningen. Det utrymmet fylldes väl fram till börsbubblan under 1990-talet. Kanske hade euforin på börsen sin grund i att den store fienden i öster var besegrad. Muren hade fallit och samhällsanalytiker deklarerade att "historien var slut" (Fukuyama, 1992). Kampen var över och nu kunde samhälleliga dygder få nytt spelrum. Fukuyama (1995) följer upp med en argumentation för att välstånd uppstår när människor i förtroende samarbetar i gemensamma projekt. Denna förmåga till spontan social organisering som bar fram den amerikanska ekonomi har gått förlorad. Putnam (t.ex. 2002) har stimulerat till en ny våg av forskning kring socialt kapital, det förtroendekapital som finns mellan människor i ett samhälle och som nyare forskning kunnat visa har starkt samband med positiv samhällsutveckling i

snart sagt varje dimension. Naturligtvis blir människor upprörda över fiffel-skandaler och orimliga ersättningar till företagsledare som vårdar börskursen genom att friställa anställda och flytta ut tillverkning till låglöne-länder; en management-prestation av relativt låg kvalitet. Skandalerna etablerar en etisk diskurs där revisorernas professionalitet borde komma väl till pass. Varför får man en känsla av att revisorerna är på väg att falla tillsammans med sina uppdragsgivare?

Revisorsprofessionens strategiska agerande

Förutsättningarna för en professionell revisorskår skapades i 1895 års aktibolagslag. Svenska Revisorssamfundet bildades 1899. Man försökte intressera Riksdagen för frågan om hur revisorskåren skulle organiseras, men så småningom ledde en utredning i samfundets regi till att man började auktorisera revisorer via Handelskammaren i Stockholm. Sex personer, bl.a. den blivande professorn Oskar Sillén auktoriserades (dessa tenderade att starta firmor i eget namn - Hagströms, Öhrlings – och flera höll inledningsvis till i Industribyråns lokaler). Professor Sillén hade blivit engagerad samtidigt vid Handelshögskolan i Stockholm och Industriförbundets Industribyrå (vars uppdrag var att sprida Taylorismens idé) år 1913. Från 1919 kunde andra Handelskamrar auktorisera revisorer. Kraven var att man skulle vara över 25 år gammal, vara oberoende, ha ett gott rykte och ha genomgått Handelshögskolan i Stockholm. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) bildades 1923 genom en utbrytning ur Revisorssamfundet. FAR skulle främja medlemmarnas intresse och verka för hög professionell standard. Kraven för att beviljas medlemskap utvecklades i ett par omgångar till att 1946 innebära att man måste vara aktiv revisor (minst ett år före ansökan) och vara oberoende (ej anställd i t.ex. stat eller kommun). Detta år tillkom en passus i FARs stadgar, som då var föremål för översyn, innebärande att FAR skulle verka för sammanhållning och samförstånd mellan medlemmarna. Detta innebar bl.a. att revisionsbyråer inte fick göra reklam för sina tjänster. Man skulle vinna kunder genom sin professionalitet. Noterbart är också att auktoriserad revisionsbyrå endast fick ägas av ”svensk man” vilket bl. a. betyder att svensk revisionsbyrå inte kunde köpas upp av internationella byråer. Föreningens ordförande under dess första 18 år var professor Sillén. Föreningen, som lade stor vikt vid fortsatt utbildning, anordnade föredrag och diskussioner. Den första kursen gavs 1939. Tidskriften Balans startades 1975. Två kommittéer av särskilt intresse inrättades 1964, Revisionskommittén och

Redovisningskommittén. Redovisningsrekommendationer till ledning för revisorernas bedömningar av vad som kunde anses vara god redovisningssed fanns införda i ledamotsförteckningen i form av essäer från 1949. Denna första essä kom som rekommendation nummer 1 i 1966 års ledamotsförteckning tillsammans med ytterligare 3 (lagerreserv, investeringsfonder, pensionskostnader) som, noterbart, rörde relationen till skattesystemet. Samma år kom ett förslag till ”grundläggande principer för utförandet av revision i Svenska aktiebolag”, vilket var tidigt i internationell jämförelse. Den starka kopplingen till de två handelshögskolor (Stockholm och Göteborg) som gav den kvalificerande civilekonomexamen upprätthölls intensivt. Koncentrationen till Stockholm av inflytandet över ”god sed” var mycket kraftig. När jag själv i början av 1980-talet genomförde en intervjuundersökning med de 40 mest respekterade auktoriteterna på redovisningsområdet gjordes endast 7 intervjuer utanför Stockholm. De stora revisionsbolagen hade sina huvudkontor i Stockholm och det var framförallt revisorer som hade auktoritet på redovisningsområdet. Professionen stod på höjden av anseende. Hur hade det gått till?

UPPGÅNGEN

Upprensningen efter Kreuger-kraschen innebar i Sverige framförallt lagstiftningsinitiativ (Jönsson, 1991). Professionen bestod av 56 auktoriserade revisorer så man kunde inte välja någon annan väg än att, via sin ordförande, delta i lagstiftningsarbetet. Situationen var ju lite speciell. Socialdemokraterna hade kommit till makten i en uppgörelse med Bondeförbundet 1933, Saltsjöbadsavtalet var på väg. Skattelagstiftningen från 1928 hade ändrats 1938 så att företagen hade fri avskrivningsrätt. Staten intog en ny roll i samspel med industrin och facket.

Kreugers sätt att manipulera redovisningen hade varit att sätta artificiellt höga värden på de monopolrättigheter som han förvärvat i samband med hjälpen till flera länder med deras finanser efter första världskriget. Han ansåg att den investerande allmänheten bara behövde veta vilken utdelning de kunde förvänta framöver (20 % på nominella värdet av aktierna i Kreuger & Toll). Mot bakgrund av tillväxten i eget kapital kunde han emittera finansiella instrument som gav ett kassaflöde som gjorde det möjligt att upprätthålla en alltför hög utdelning. Spelet kollapsade 1932. Det var kanske inte orimligt att förarbetena till 1944 års aktiebolagslag anger företagets

uppgift som inte bara att vara ett instrument för privat vinst utan också att bidra till industriell och samhällelig utveckling. Det gällde alltså att skydda företaget mot aktieägare och andra element som kunde hota företagets existens. Företagen skulle samtidigt ges goda förutsättningar för tillväxt. Man bör komma ihåg att arbetarrörelsens efterkrigsprogram 1944 uttalade att socialisering inte längre hade hög prioritet. Det som skulle ske skulle ske i samspel med staten. År 1955 togs den fria avskrivningen bort, men snart var investeringsfonder ett lika effektivt medel att via skatteförmåner stimulera till investeringar. Kreditmarknaden var strängt reglerad och styrdes mot finansiering av ett ambitiöst bostadsbyggnadsprogram (miljonprogrammet) som sjuösattes 1964. En snabb följd av statliga reformer och två oljekriser med åtföljande inflation tillhandahöll ett antal problemställningar att förhålla sig till för professionen. Inte minst innebar de nya lagarna på redovisningsområdet strategiska problem för FAR. Bokföringslagen (1976) medförde också inrättandet av ett statligt organ, Bokföringsnämnden (BFN) för reglering av redovisningspraxis. FAR hade en egen Redovisningskommitté sedan 1964, som utfärdade rekommendationer i redovisningsfrågor till stöd för revisorernas bedömning av vad som skulle anses vara god redovisningssed. Hur skulle man förhålla sig till en statlig konkurrent? Efter några år hade man förhandlat fram en arbetsfördelning som man kunde leva med. Vår undersökning (Jönsson, 1985) visade att företrädarna för andra intressen än revisorernas hade stora svårigheter att hävda sig inte minst därför att deras huvudmän fäste liten vikt vid redovisningsfrågor. Detta gällde inte minst de fackliga representanterna i BFN ("ekonomisk demokrati" var ett slagord som utgick från regeringen vid den här tiden), som knappast hade någon diskussionspartner i sina moderorganisationer och därmed kom att förlita sig på sakkunskapen hos representanterna för FAR. Professionen hade genom förhandling och samverkan bibehållit en mycket stark ställning i centrum av regleringen av god redovisningspraxis.

I detta skede gjorde en forskargrupp i Göteborg (Jönsson, 1985) en kartläggning av vem som har inflytande över regleringen. Vi intervjuade några vi visste var inflytelserika och frågade dessa om vilka personer de respekterade och fick därigenom fram en lista på 40 personer som alla intervjuades på samma sätt (och där inga nya namn tillkom). Vi fick fram vem som respekterade vem och i vilka institutionella positioner samtliga var verksamma dvs., det sociala nätverket bland redovisningsseliten. Eftersom vi hade samtliga ömsesidiga respektrelationer mellan

medlemmarna av eliten kunde vi urskilja "klickar" såväl som den inre kärnan som tycktes engageras i alla frågor. "They have institutional positions and a personal attitude that favours independence and professionalism. In Sweden this group currently consists of five persons." (Jönsson, 1984). Av dessa 5 var 3 revisorer. Vi kunde konstatera att det förekom lite offentlig debatt och i den mån debatt förekom kopplades den till arenor som etablerades i anslutning till den statliga reform/lagstiftningsprocessen. Vid denna tid, mitten av 1980-talet stod den svenska revisorskåren på höjden av anseende och inflytande. Uppgången måste anses grundad i det professionella engagemanget som användes för att ta initiativet vid lösning av problem som hade med redovisning att göra. Denna problemlösning var nationell och man kunde genom nätverkspositioner och anseende för kompetens och oväld vara säker på att kopplas in när problem uppstod. Professionen hölls samman genom rekommendationsverksamheten och diskussionen om "god sed." Professionens ledare hade stor auktoritet som personer, vilket delvis hängde samman med deras nära koppling till akademien.

När man står på topp har naturligtvis nedgången redan börjat (med logisk nödvändighet). Det tar sig uttryck i strukturrationalisering och avprofessionalisering. Så här efteråt kan man se vad som hänt, men under tiden som det pågår är det fråga om de många små stegens tyranni. För att se mönstret behöver vi återvända till USA. Det är därifrån den nya utvecklingen kommer. Till en början inser var och en att det är en fördel för en revisionsbyrå att kunna erbjuda revisionservice till storföretag med verksamhet över hela världen utan alltför stora resekostnader. Man sluter samarbetsavtal med de stora byråerna ("The big eight") och tar hjälp av lokala kontor. Redan från tiden efter Kreuger-kraschen hade PriceWaterhouse rätt att bedriva verksamhet i Sverige i eget namn (ej ägt av "svensk man"). Så småningom togs förbehållet att bolagsmännen måste vara svenskar bort, liksom förbudet mot att göra reklam. Det var naturligtvis rimligt. På 80-talet kom en diskussion av "value-for-money" (kopplas till Thatcherismen) och oberoende. Det blev vid mitten av 80-talet praxis att dela på revisionsuppdragen mellan revisionsbyråer. Det fanns goda argument för det. Dels kunde priserna pressas genom konkurrerande anbud, dels kunde revisorerna hålla varandra mera oberoende genom att de kom från olika byråer, än vad som annars skulle vara fallet. Efterhand började man se revisionsarbetet i termer av "debiterbara timmar" (inputsidan snarare än outputsidan). Konkurrensen driver fram ett kostnadtänkande. När jag en gång på 80-

talet frågade VD i den största revisionsbyrån i landet vad man behöver hålla reda på för att styra en revisionsbyrå blev svaret: "Det finns bara ett mått – debiterbar tid!" Personalen vid revisionsbyrån hade en orimlig längtan efter att bedriva "utvecklingsverksamhet" och det tjänar man ju inga pengar på. Kostnadsjakten leder uppmärksamheten till kostnaden för vidareutbildning av personalen. Kan man bedriva den i ett större sammanhang blir kostnaden per revisorsassistent lägre. Detta talar för att det finns stordriftsfördelar i strukturrationalisering. Det blir frestande för partners att sälja byrån om villkoren för fortsatt partnerskap i den större byrån är förmånliga. Standardiseringen i den större, internationella byrån fokuserar på manualer, att göra granskningen effektiv i termer av timförbrukning och att göra rätt så att man undviker skadeståndsanspråk. För att stimulera till ökad intjäning i byrån som helhet uppmuntras försäljning av konsulttjänster på olika sätt. Professionaliteten får ge vika för affärsmannaskapet. Bristen på personligt ansvar och professionalitet avslöjas i skandalfall då den standardiserade revisionsprocessen visar sig vara dåligt ägnad att upptäcka det förslagna bedrägeriet eller avvikelser från standardsituationer. En ekonomichef berättar för mig att företagets revisorer har gått över till att begära redogörelser från ekonomiavdelningens personal av hur de förfar med t.ex. prisdifferenser. Tycks personalen veta vad de gör behöver man ju inte lägga timmar på att granska och pricka verifikationer. Så kan man spara in någon timma här och där. Ekonomichefen vill ha personal som kan ge intryck av att vara säkra på sin sak. "Looking good" snarare än "doing good." Jag menar att detta illustrerar ett professionellt förfall hos revisionen.

HUR KAN MAN FÖRKLARA ATT DET BLIVIT SÅ HÄR?

Det kan förefalla alltför opportunt att i Sverige påstå att det kommer från USA, men i det här fallet finns det en indiciekedja som kan illustrera hur kulturer smittar varandra. Låt oss börja med den gamle Arthur Andersen-partnern Arthur R. Wyatt. Han höll förra året (2003) ett anförande vid AAAs (American Accounting Association) årliga kongress under titeln "Accounting Professionalism – They just don't get it!" där han redogjorde för sina erfarenheter av 40 års anställning inom Arthur Andersen, revisionsbyrån som upphörde att existera till följd av Enron-skandalen.

Wyatt börjar med att påpeka att när han började på byrån var i stort sett alla universitetsutbildade med fördjupade redovisnings- och revisionskurser i sin examen. Ledarna för de stora byråerna hade högt anseende och deltog i debatten kring professionen och dess betydelse i samhället. Det var inte tillåtet att söka vinna kunder genom annonsering. Man konkurrerade genom sitt professionella anseende. Flera byråer avbröt samarbetet med företag som inte ville underordna sig god redovisningssed. Förtroendekapitalet var byråns stora tillgång. Redan på 50-talet engagerade sig Arthur Andersson i ett stort konsultuppdrag rörande ett hålkortsystem för General Electric (i egenskap redovisningssakkunniga). Den verksamheten växte fortare än man kunde rekrytera. Kravet var att alla medarbetare skulle förbereda sig för och efter hand ta CPA-provet. Trycket från efterfrågan medförde dock att man fick överge kravet på att alla skulle ha redovisningskompetens, och slutligen gavs kravet på att man måste vara auktoriserad revisor för att bli partner upp. Det blev också allt vanligare att man anställde ”erfarna” konsulter.

I och med 90-talets ”go-go market” ökade tempot och marginalerna på konsultsidan, som fick alltmer inflytande i företagets drift. Trycket på revisionsidan att öka både volymer och marginaler blev större. Förbättrad lönsamhet kom i fokus. Nu kom allt fler anmälningar in till AICPA om att konsultverksamheten skapade ett olämpligt beroende till klienterna, men byråerna lyckades ”stonewall” alla försök att begränsa revisionsbyråernas konsultverksamhet. Cross-selling, dvs. att revisorn lyckas sälja konsulttjänster till sina klienter blev ett ämne i utvecklingssamtalen med partners och ett kriterium i prestationsbedömning. Revisionen ”effektiviserades” så att revisorerna kom allt mindre i kontakt med själva transaktionerna. Det blev praxis att acceptera ett missförhållande på basis att företaget lovade att rätta till det till nästa år. Den professionella revisionskulturen ersattes gradvis, utan att något enskilt steg kan sägas ha varit avgörande, av en affärskultur som gick ut på att hålla kunden ”happy”. Nu har kulmen förhoppningsvis nåtts med Sarbanes-Oxley lagen som skall bidra till att återupprätta ett professionellt förhållningssätt i revision. Mycket återstår och Wyatt ifrågasätter om inte de 4 stora revisionsbyråerna idag är i princip ostyrbara, om ledningen för byråerna lever upp till professionella normer och inte bara är ”cheerleaders promoting revenue growth,” men framförallt behöver man satsa på kvalitetssäkring av revision, vilket kräver konceptuellt sunda redovisningsnormer (byråerna bör inte bedriva lobby (t.ex. för att ”economic reality” skall föredras framför det ”bakåtblickande historiska kostnadsbegreppet” – revisorer har använt

sådana uttryck i USA) för klienternas räkning mot standards som begränsar klienternas möjligheter till resultatreglering). Man bör också se över sina belöningsystem så att professionalitet främjas. Wyatts tes är alltså att uppblandningen av den professionella kulturen i revisionsbyråerna med en ”affärskultur” lade grunden till ett förfall i professionalitet när marknadskrafterna gavs ökat spelrum t.ex. genom att konkurrens genom anbud infördes och revisionsarbetet standardiserades via många manualer, som föreskrev vad som skall göras och icke göras, i standardformat. Professionaliteten får vika för affärsmannaskapet.

Morrison (2004) visar upp en annan, väldokumenterad, bild av Arthur Andersen i slutfasen av firmans liv. Om hennes bild är riktig står vi inför en fundamental problematik, så komplex och upprörande att vi troligen måste tänka om rörande revisionens potens i relation till en ekonomi av ”löften” (t.ex., finansiella instrument) som i ökande grad blivit verbala och odokumenterade, som Enron-skandalen illustrerar. Huvudpoängen i Morrisons argumentation, av allt att döma baserad på säker dokumentation från Arthur Andersons revisionsarkiv och från offentligt tillgängliga domstolsprotokoll, är att bedrägeriet i Enron bedrevs via intresseföretag (special purpose entities) som inte konsoliderades i Enrons redovisning. Dessa enheter fick, med benäget bistånd av välkända banker, uppta miljardlån utan skriftlig dokumentation och betalade sedan in ”förskott” till Enron som därigenom kunde ta upp fordringar på mycket stora belopp som tillgångar i sin egen redovisning (skulderna låg i intresseföretagen och syntes inte). Arthur Andersen & Co var revisionsföretag i Enron men inte i dessa intresseföretag och kunde inte verifiera transaktionerna annat än via intyg från inblandade parter att transaktionerna var legitima. Det ser verkligen ut (Jönsson, 2004) i Morrisons detaljerade redogörelse för förloppet som om revisionsföretaget blivit ”lynchat.” Detta tycks ha kunnat ske genom att revisorerna blir försvarslösa när de är beroende av icke-dokumentarisk information. Branschen, som anpassat sig genom strukturrationaliserande förvärv har reducerats från att ha varit ”The Big Eight” numera vara ”The Final Four.” Morrison (2004) antyder att dessa ”final four” deltog åtminstone som passiva åskådare till lynchningen och på så sätt eliminerade en konkurrent (med 85.000 anställda). Storleken på dessa revisionsföretag med verksamhet över hela världen är enorm. Det är otänkbart att man på något påtagligt sätt skulle kunna upprätthålla ett professionellt och personligt ansvar under sådana förutsättningar. Det förefaller som

inblandningen av konsulter affärskultur, förekomsten av alltmer framtidorienterad och verbal information ("löften") och revisionsföretagens storlek tillsammans tagit död på revisorns professionella ansvarskänsla. Därmed kan en korrumpierad omgivning till revisionen manipulera informationen och till och med skjuta över skulden för bedrägeri på revisorn.

Zeff (2003) ger en historisk överblick av revisionsbranschens utvecklingen. Han hävdar att "förfallet" började med skandaler vid 60-talets slut som ledde till ett antal rättsfall som skapade en "litigation explosion" under 70-talets första år. Professionens normsättare APB (Accounting Principles Board) svarade på stressen genom att producera snävare definierade standards. Man fick en del beröm för att man begränsade spelmöjligheterna, men trycket på enskilda medlemmar i APB att tillmötesgå lobby-intressena blev så stort att i ett par fall ändrade sig enskilda medlemmar efter det att beslutet var fattat och rekommendationer fick rivas upp. År 1970 uttalade tre av revisionsbyråerna sitt misstroende för APB. Lobby kunde alltför lätt påverka besluten om normer och APB kunde inte ens enas om årsredovisningens syfte. AICPA tillsatte nu en utredning som rekommenderade bildandet av FASB (Financial Accounting Standards Board) som en fristående stiftelse utan representation för de stora revisionsfirmorna. Detta ledde till ett kraftigt minskat intresse från revisionsfirmornas sida att delta i debatten om god redovisningssed (en nödvändighet för att upprätthålla en professionell syn på jobbet). FASB kom att ägna en del av sin energi åt kamp om territoriet med SEC (Securities and Exchange Commission) vars aktive chefsredovisare (Burton) hävdade att FASB skulle hålla sig till mät-frågor och låta SEC ha hand om "disclosure," dvs. vilken information som skulle avkrävas företagen. Ytterligare skandaler vid 70-talets mitt föranledde en stor utredning i Kongressen (The Accounting Establishment, 1976) som hävdade att de stora revisionsbyråerna hade förlorat sitt oberoende och föreslog att staten skulle fastställa redovisnings- och revisionsstandards. Professionen var på defensiven, ty man hade efter påtryckning från Justitiedepartementet övergivit sitt förbud, i de etiska reglerna, för medlemmar att delta i budgivning på revisionsuppdrag redan 1972 och 1979 drev samma departement igenom att förbudet mot reklam som konkurrensmedel togs bort. Revisionsarvodena föll snabbt med 25-50 %. Professionen hade blivit en industri som levererade standardprodukter till lägsta pris. Nu ökade konsultverksamheten kraftigt och SEC utfärdade en anvisning som ålade revisionsföretagen att redovisa hur stor andel av intäkterna som var icke- revision och

denna andel skulle uppdelas i olika former av konsultverksamhet. Debatten blev omfattande, Arthur Andersen initierade en uppdelning i en revisionsdel och en konsultdel. Professionens företrädare hävdade att konsultverksamheten gjorde dem bättre skickade att göra bedömningar eftersom de därigenom kände klienternas verksamhet mera ingående.

Under 80-talet satte, enligt Zeff (2003), upplösningen av de professionella värdena in. Det tycks som om affärsvärdet av att vara revisor hade minskat. Endast två av de åtta stora revisionsbolagen uppgav på sitt brevpapper att de var revisionsbolag 1982. År 1985 rapporterade, panikartat, en speciellt tillsatt kommitté inom AICPA att ”grundläggande professionella värden” eroderats på ett ovanligt sätt och att branschen är på väg mot en förtroendekris. Inte nog med att de professionella värdena pressats tillbaka av konkurrensen utan det var nu svårare att hålla ihop branschföreningen. De åtta stora revisionsbolagen drog sig ur deltagande i debatten, deras interntidningar skiftade innehåll från tekniskt/professionella till mera lättsamma magasinsartiklar. Arthur Andersen hade nu nått upp till att konsultverksamheten svarade för 44 % av intäkterna. Price-Waterhouse beskrev sig 1986 som ett ”full-service business advisory firm”. Under 1980-talet expanderade de stora revisionsbyråerna genom förvärv av lokala byråer runt om i världen, och med 1990-talet inleddes sammanslagningar av de stora firmorna. En ny specialkommitté inom AICPA (Kirk panel) konstaterade 1994 att 6 av de 7 största konsultföretagen i världen är revisionsföretag. 1990-talet, med dess IT-boom, ledde till starkt tryck från de stora revisionsföretagens ledningar på de enskilda revisorerna att hjälpa klienterna lösa de redovisningsproblem. Trycket var så mycket större som man kunde konstatera att revisionsmarknaden var mättad. Inkomsterna från revision för de 60 största byråerna i USA var i stort sett oförändrade över de sista 6 åren, medan BNP hade stigit med 28 % under samma period. I ett tal 1996 varnade ordföranden i SEC, Arthur Levitt, revisionsbranschen för att ”den vunnit hela världen men förlorat sin själ”. Nu hade konstgjort höga värden på eget kapital i den nya ekonomins företag medfört ytterligare krav på höjd avkastning för att leva upp till ”marknadens” förväntningar. Analytiker som rått allmänheten att köpa hjälpte till för att få sina förutsägelser att falla in. Möjligheten att växa inom revision var uttömda. Professionen står inför sin undergång. Det är svårt att se några förmildrande omständigheter i denna förödelse av ett professionellt område. Gud hjälpe revisorerna!

Förhoppningarna om en bättring för framtiden knyts nu i USA till Sarbanes-Oxley Act som togs av kongressen i juli 2002. Reglerna i denna författning syftar till att

(1) understryka företagsledningens ansvar genom att VD skall intyga att redovisningen (även delårsrapporter) ger en riktig bild

(2) inrätta en statlig revisorsnämnd som förutom tillsyn kan införa revisionsnormer.

(3) stärka revisionens oberoende genom restriktioner avseende revisionsbyråernas konsultservice till revisionsklienter.

Cullinan (2004) argumenterar att denna författning troligen inte kommer att vara till särskilt stor nytta eftersom den inte hanterar de problem som hans modell identifierar. Grundproblematiken enligt Cullinan (2004) ligger i att revisorn skall

1. skaffa sig överblick över en stor mängd transaktioner på ett sådant sätt att ”problematiska” transaktioner kan upptäckas
2. använda denna överblick så att man inser (recognise) problemtransaktioner. Här kan man missa att identifiera dessa transaktioner på grund av företagsledningens medvetna manipulationer eller på av revisorns bristande förmåga/kunskaper.
3. ha kurage att hindra att felaktig information når den investerande allmänheten genom att göra revisionsberättelsen ”oren” om inte felaktigheter rättas till.

Denna modell och resonemanget kring den förutsätter att den kontext i vilken revisionen bedrivs under relativt oföränderliga betingelser och att transaktioner registreras på ett spårbart sätt. Själv är jag skeptisk till en sådan ”ceteris paribus”-ram för diskussionen. Bättre att inse att ”shareholder value” innebär att blicken riktas mot framtida betalningar, förväntningar och ”löften” som är lätt manipulerbara och ej dokumenterade. Finansbubblor och orealistiska värden, skapas genom ryktesspridning och ”goda råd” som underblåser förväntningar. Att ålägga revisorn uppdraget att försäkra sig om att vi andra behåller fötterna på jorden är att ställa alltför stora krav.

Diskussion

Om man nu antar att de stora internationella byråernas övertagande av de största svenska byråerna bidrar till att den svenska utvecklingen blir alltmer parallell med den amerikanska, om än med någon fördröjning behöver man förklara

Hur kan en professionell revisionskultur ”slås ut” av en konsultkultur?

Varför leder inte den rigoröst reglerade revisionsprocessen till att avvikelser från god redovisningssed upptäcks?

Om det skett ett förfall så som hävdats ovan, vad krävs i så fall för att återställa förtroendet?

1. HUR DEN PROFESSIONELLA KULTUREN SLÅS UT

Min egen uppfattning är att skillnaden mellan revisorskulturen och konsultkulturen kan spåras till det förhållandet att revisorskulturen i princip är orienterad mot ”facts” medan konsultkulturen är orienterad mot ”possibilities.” Ett sådant påstående måste genast modifieras på det sättet att revisorer naturligtvis sysslar med ”possibilities,” om inte annat i samband med riskbedömning, och konsulter naturligtvis har ”facts” till grund för sina diagnoser och förslag till lösningar.

Poängen med denna skillnad är att den leder till en skillnad i social logik. Arbetar man med ”fakta” blir slutsatserna deduktiva och därmed säkra på följande sätt:

Ta den klassiska modellen för deduktiva slutsatser, kallad syllogism enligt följande

Sokrates var en man (partikulär premiss) A är en B

Alla män är dödliga (universell premiss) Alla B är C

Alltså, Sokrates var dödlig (slutsats) Alltså, A var en C.

Det finns flera poänger med denna form av uppställning som är förebilden för allt logiskt resonerande. Ett första led ger den speciella förutsättningen (i detta fall) och det andra ledet anger en universell egenskap som gäller alla individer av det slag som förekommer i det första ledet. Därmed blir slutsatsen generellt giltig. Man ser att den gäller även om man formaliserar bort innehållet som gjorts till höger. Dessutom är de två första leden fakta-påståenden som accepteras av var och en. (Sokrates var verkligen en man och alla män är faktiskt dödliga). Därmed blir slutsatsen giltig. Har

man accepterat premisserna som fakta så är man bunden att dra slutsatsen. Den här slutledningstekniken syftar till att säkerställa vilken utsaga (påstående) som är sann.

Om vi nu går över till frågan om vilken handling som är lämplig blir logiken annorlunda (skillnaden mellan "vad skall vi tro på?" och "vad skall vi göra nu?"). När vi bedömer handlingar har vi att göra med "possibilities" (möjligheter) snarare än fakta. Många filosofer hävdar att det inte är någon egentlig skillnad, man kan överföra syllogismen till handlingslogikens område utan problem:

- Jag skall vara på banken före 15.00 (partikulär premiss, som egentligen är ett mål)
- 13-bussen tar mig dit i god tid (universell premiss, som egentligen är ett medel).
- Alltså, bör jag ta 13-bussen (slutsats).

Skillnaden är emellertid fundamental eftersom jag inte är logiskt bunden vid att ta 13-bussen på samma sätt som slutsatsen att Sokrates är dödlig är oundviklig. Att ta 13-bussen är ett möjligt medel att ta sig till banken, men man är inte bunden vid den möjligheten ("possibility") så som i syllogismen om Sokrates. För att inse detta med övertydlighet kan man ta följande exempel (där slutsatsen inte rekommenderas):

1. Det är för trångt på bussen
2. Om man slår ihjäl hälften av passagerarna reduceras trängseln
3. Alltså.....

Poängen med "möjligheter" är att de omvandlas till handling genom applicering av värderingar och omdöme (t.ex. professionell bedömning). **Jag** behöver anse att denna handling är bra innan **jag** går till verket. Det är när jag tagit ställning till möjligheten och initierat handlingen som ansvaret för konsekvenserna etableras. Jag är inte logiskt bunden vid slutsatsen utan tar ställning till den genom en viljeakt där jag initierar en handling och etablerar ansvar för konsekvenserna.

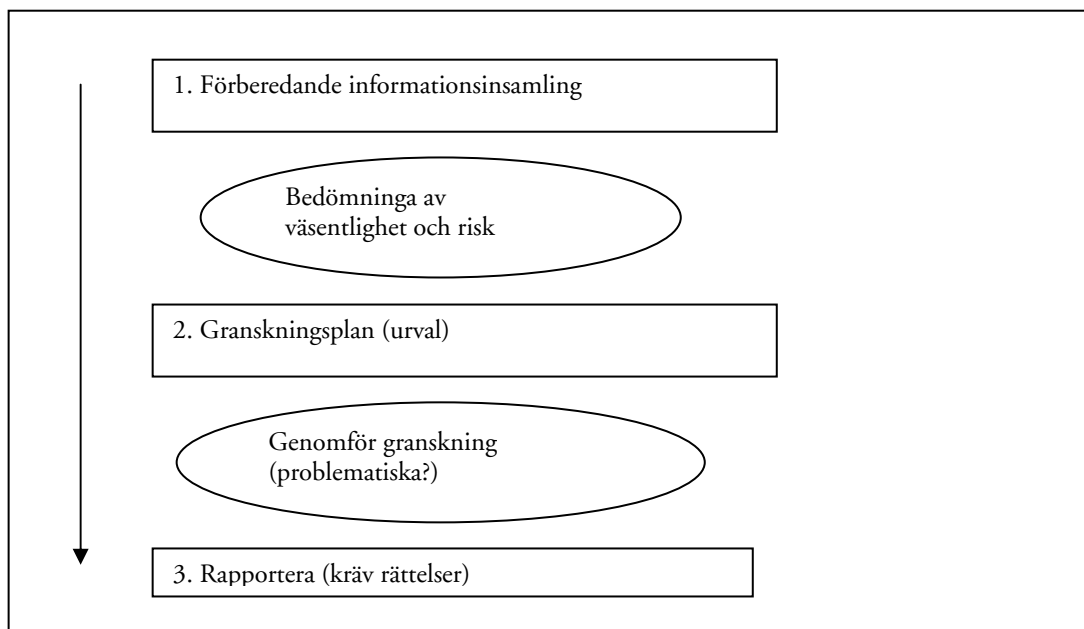
Vad har nu detta med revisions- och konsultkulturer att göra? Jo, revision är i fakta-branschen (revisorn intygar att detta ger en riktig bild, förr; denna redovisning är upprättad enligt god sed), medan konsulten är i möjlighetsbranschen (världen förändras och om du inte förändras med den går du under; jag har ett förslag eller ett verktyg som du kan bruka). Medan revisorn intygar trovärdigheten i den bild redovisningen ger av företaget, vill konsulten förmedla trovärdighet i de möjligheter som en tillämpning av den föreslagna reformen öppnar (men det är klienten som genomför). Det är uppenbart att konsultens bild är mest attraktiv eftersom den i sin öppenhet ger utrymme för förväntningsbildning (drömmar?) medan revisorn

hänvisar till "fakta" och därmed tenderar att "sluta" bilden och begränsa tvetydigheten. Konsultens produkt är lättare att sälja och möjlig att ta bra betalt för, medan revisorns produkt är föga engagerande. Marginalen per debiterbar timma blir mindre för revisorn. I den mån konsulten och revisorn finns i samma organisation är det troligt att konsulten vinner i prestige i en miljö där prestationsrelaterad lön och bonus har blivit accepterade som mått på framgång. Revisorn vinner prestige på basis av sina kunskaper om tillämpningen av ett komplicerat regelverk som det kräver erfarenhet från många fall för att behärska. Varje gång konsultens och revisorns bidrag till den gemensamma organisationen jämförs bjuds tillfälle för konsulten att ge välmentat råd om hur prestationen skall kunna höjas. Konsulten har inte tid att sätta sig in i det komplicerade regelverket revisorn lever i och ser främst dess begränsande effekter (så kan man inte göra och så kan man heller inte göra). Effektivitet definieras om som utbyte per insatt timme. Revisorns produkt produceras relativt långsamt och består ju i att ett omfattande material granskats enligt god sed. Man får lite dåligt samvete för att det skall behöva ta så lång tid, de flesta transaktioner som granskas är ju klanderfria. Konsulten kommer snabbare in på vad klientens problem är och, speciellt om han/hon har en färdig lösning med sig (t.ex. TQM), kan starta en konstruktion av möjligheter med klienten. Revisorn skall gardera sitt oberoende. Debiterbara timmar blir mera produktiva för konsulten som visar upp ett större bidrag till en revisions- + konsultverksamhet än revisorn. Gradvis blir det naturligt att konsulten blir den dominerande partnern. Revisorn belönas (bonus) för "cross-functional selling," dvs. att revisorn "säljer" konsulttjänster till klienten. Vi har inte hört talas om konsulter som säljer revisionstjänster. Konsultdelen växer medan revisionsdelen tenderar att stagnera. För att ändå få lite sprutt på revisionsdelen lägger man strategiskt låga bud på revisionsuppdrag och hoppas på att ta igen vad man förlorar på låga revisionsintäkter på konsultuppdragen som revisionen kan generera. Revisorn får ännu sämre samvete för att inte bära sin del av den gemensamma bördan och går med kraft in för att ge god service till konsulterna. Låter detta scenario orealistiskt? Bara den enskilde revisorn kan känna efter om det känns igen. Ketz (2004) talar om "underauditing" (revisorn väljer att acceptera högre risker hellre än att lägga timmar på ytterligare kontroller). Toffler (2003) berättar om hur revisorn ordnar möten med klienter där Andersens konsulter (i konkurrens med varandra) säljer in sina förslag till konsultuppdrag och motiverade därmed sin egen (ömsesidig?) uppsägning som etisk konsult hos Arthur Andersen.

Jag drar slutsatsen beträffande punkt 1) ovan att revisionskulturen slås ut därför att en ”praktisk logik” appliceras på den situation revisorn befinner sig i. Trycket hamnar på att redovisa goda resultat genom handling. Eftersom man bedöms efter finansiellt resultat (snarare än efter ett bra inlägg i professionens journal eller att ha brutit med en ”skum” klient) vinner konsultkulturen terräng. Den är öppen för ett större urval av medel som kan helga målen.

2. VARFÖR UPPTÄCKS INTE BEDRÄGERIER GENOM REVISIONSPROCESSEN?

Fråga 2 avser hur det kan komma sig att en revisor inte upptäcker felaktiga transaktioner (eller felaktigt bokförda) trots att han/hon har metodmanualer och all slags kompetens till hands. Varje lands profession har givit ut handböcker (FAR, 1992) som beskriver revisionsprocessen i detalj. Det handlar om en förberedande informationsinsamling och därtill knuten bedömning av ”Väsentlighet och Risk,” därefter ställs en granskningsplan upp med val av granskningsmetoder och –åtgärder. Granskningen enligt denna plan kan föranleda krav på förklaring/rättelse som sedan kan påverka revisionsrapporten och andra rapporter.



Figur 1: Revisionsprocessen.

Naturligtvis kan inte revisorn granska allt. Det måste ske ett urval av transaktioner att granska och här skall revisorn göra sin professionella bedömning. Här konstaterar

Cullian och Sutton (2002) att professionen i USA och Canada gjort en "re-engineering" (minns ni BPR som lösning på alla problem?) i kostnadseffektivitetens namn, vilket lett till att bedrägerier som upptäcks av externa revisorer sjunkit från 5 % år 1994 till 4 % år 1998 (KPMG, 1998). Samtidigt konstaterade Beasley et al (1999) att i den överväldigande majoriteten av (av revisorerna upptäckta) bedrägerier i de 204 företag där SEC fått in rapporter var verkställande direktören (CEO) delaktig. Cullian & Sutton granskade motsvarande material för 1998-99 och fann att antalet (rapporterade) bedrägerier ökat. I båda dessa studier (Beasley et al och Cullian & Sutton) hade alltså revisorerna inte upptäckt bedrägerierna samtidigt som professionen påtagit sig ett ökat ansvar för att upptäcka bedrägerier (SAS # 82).

Sedan skall de utvalda transaktionerna granskas och följas upp så att man kan avgöra om de är "problematiska". Om nu företagsledningen oftast medverkat i de bedrägerier som inte upptäckts av revisorerna och om man betänker att Andersens revisorer inte upptäckte Enrons manipulering eftersom företagsledningen och med företagsledningen samverkande banker gav försäkringar (muntliga och/eller skriftliga) om att transaktionen ifråga var legitim, uppstår frågan om denna muntliga information över huvud taget kan granskas av revisorer. Den typ av intygande (jämför vårt eget Prosolvias-fall) från personer med status som man som revisor är hänvisad till i fall som är "problematiska" är inte förutsedda i revisorns procedurer. De kan inte ifrågasättas utan att ifrågasätta den intygande personens heder. Det gör man inte som uppdragstagare. Kan revisionskommittéen vara till hjälp här? Möjligen, men då måste kommittén ha integritet och inte innefatta bolagets verkställande ledning.

Det tredje steget i revisionsprocessen är att göra sitt uttalande om redovisningens rättvisande bild. Den officiella skrivningen har ju standardkaraktär och på grund härav väcker varje avvikelse uppmärksamhet. Att skriva en "oren" revisionsberättelse är naturligtvis ett nederlag för revisorn. Hotet om oren rapport är ett vapen enbart om det inte används. Så snart den orena rapporten producerats är revisorn troligen illa ute. Antingen blir revisorn av med uppdraget eller också väntar en obehaglig process av förklaringar och avslöjanden. Revisorn skall i det längsta utnyttja alla kanaler för att fästa styrelsens uppmärksamhet på missförhållanden och förhandla fram acceptabla lösningar med berörd personal. Därför måste revisorn ha en egen uppfattning om vad som konstituerar god redovisningssed. Den professionella

kompetensen sätts på prov. Man måste åtminstone kunna formulera problemet i termer av den vokabulär som god redovisningssed erbjuder då frågan diskuteras med expertis inom den egna byrån. Wyatt (2003) nämner oskicket att låta något passera på basis av ett löfte att felet skall rättas till nästa år. Om det är fråga om systematiska fel kan det visserligen ta ett tag att ändra, speciellt i dagens integrerade ekonomisystem (såsom SAP R3), men för att acceptera fördröjda åtgärder måste revisorn ha bindande beslut från rätt instans. Mottagaren av revisorns olika rapporter måste ha ett åtagande och en integritet att se till att åtgärder blir vidtagna. I detta avseende tycks utvecklingen under 1990-talet ha försvagat revisorns ställning i samma takt som ägarfunktionen i företagen blivit svagare till följd av mer institutionellt ägande (dvs. spekulativt kapital). Detta har givit företagsledningarna alltför stor frihet att byta ut misshagliga revisorer. Det finns visserligen formella spärrar, men en trovärdig förklaring kan alltid produceras och revisorn är ju bunden till diskretion. Revisorns slutliga vapen, den orena revisionsberättelsen, är ett vapen så länge den inte används och dess potens har minskat med en ökad andel institutionellt ägande.

Sammanfattningsvis kan man, angående revisorns granskning, säga att procedurerna är riktiga och väl utprovade för sitt ändamål. Eftersom fullständig granskning av alla transaktioner är fysiskt och ekonomiskt omöjlig, måste man göra en stickprovsmässig granskning av dokumenterade transaktioner för att säkra att redovisningen är upprättad enligt god sed. Problemen med granskningen uppstår till följd av att de professionella bedömningar som revisorn måste göra blivit mer komplexa i takt med att revisorns uppdrag utvidgats. De förväntningar som revisorernas villighet till ökat ansvar för upptäckt av bedrägeri (eller skattefiffel) lett till kan inte revisorn leva upp till, helt enkelt därför att bedragare undviker att dokumentera sitt bedrägeri. Man måste visserligen skapa en falsk transaktion av något slag men det förefaller som det oftast är möjligt att baka in denna i muntliga försäkringar om att transaktionen är legitim. Revisorn, som är beroende av sina uppdrag och en civiliserad person, är inte benägen att ifrågasätta dessa intygsgivares heder. Problemet med revisionsprocessen är alltså inte dess logiska struktur utan att de professionella bedömningar som stöder processen blivit mera komplexa i kvartalskapitalismens tid. Det förefaller som om revisorn står inför dilemmat att välja mellan att "maximera sin position" (sträva mot att bli partner i byrån) och att "maximera sitt anseende" (strävan mot att utveckla sin professionella kompetens) i Lyttkens (2001) termer. Man främjar sitt avancemang mot partnerskap genom att ta kalkylerade risker när man på ett standardiserat sätt

tillämpar etablerade procedurer. Avvikelse från standard blir riskabla därför att de kan användas som argument vid skadeståndstalan. Man blir partner genom att främja byråns intressen. Man främjar å andra sidan sitt professionella anseende genom att bygga upp kunskaper och erfarenhet på ett sätt som ökar förmågan att göra bedömningar i unika situationer. Man demonstrerar sin professionella kompetens genom att göra välmotiverade avvikelser från standard för att främja klientens intresse. Med en stor byrå med stark hierarki och betydande belöningar för partners väger strävan mot hierarkiskt avancemang över. Hur väl utformade procedurerna än är förlorar de i potens med mera standardiserade professionella bedömningar. Förhållandet till tredje part under granskning av problematiska transaktioner kräver professionell integritet (och erfarenhet), men byrån vill inte att man skapar problem för klienten. Procedurerna utsätts för "re-engineering" i kostnadseffektivitetens namn.

3. VAD BÖR GÖRAS?

Man kan med fog hävda att beskrivningen av revisionsprofessionen som givits ovan är en svartmålning. Det finns säkert många exempel på utmärkt professionell hantering av revisionsuppdragen i alla våra stora byråer (The Final Four). Men även den mest engagerade försvarare måste erkänna att det inte står rätt till med revisorskårens anseende. Detta är kanske till största delen beroende på obefogade förväntningar från allmänhet och media, men även dessa förväntningar är påverkbara, åtminstone från professionens sida. Vill man ha reda på vad professionen gör kan man gå in på FARs hemsida och konstatera att aktiviteten är mycket hög. Vid varje tillfälle är kansliet och kommittéerna upptagna med ett 10-tal remisser, redogörelsen "Hänt i FAR" (hämtat från www.far.se) inför årsstämman 2003 är på 12 sidor av mycket komprimerad information kring en mångfald av aktiviteter (man noterar att från 2003 kan olika specialister bli medlemmar av FAR). Det förefaller inte som om professionen centralt bör åläggas fler uppgifter, i så fall skulle det vara hårdare prioritering.

Inte heller finns det några vägande skäl till ökad reglering av revisionsprofessionen. Detta är ju annars den tillfälligt intresserade politikens lösning på kriser; striktare regler utformas och effektiv handläggning förutsätts, varpå man ägnar sig åt annat till dess nästa kris dyker upp. Ett exempel på sådant agerande är Sarbanes-Oxley Act som

antogs av USAs kongress i juli 2002. Lagen skärper krav och bestraffningar för företagsledning som lämnar missledande information, vilket säkert kan bidra till stärkt moral, men den har också två föreskrifter avseende revisorerna. Dels inrättas en ny myndighet, en revisionsnämnd, Public Company Accounting Oversight Board, som bl.a. skall anta befintliga eller utarbeta nya standarder för god revisionsred, dels finns föreskrifter om revisorns oberoende. I det senare avseendet finns regler som närmast relaterar till revisorns bindningar till klienten och anställda där som kan ha varit kollegor tidigare. Det är fråga om revisorns oberoende, men inte om professionell kompetens och ”diligence” (envist fullföljande av granskning trots obehag), vilket föranleder Cullian (2004) att förutse begränsade effekter.

Vi kan förvänta oss en amerikanisering även i fallet med vårt förhållande till regler. Det amerikanska synsättet är att individen är en oberoende nyttomaximerare och regelverket är ett instrument som den skicklige aktören kan använda till sin fördel. Vår egen tradition är att referera till ”lagstiftarens” intentioner när vi tolkar regleras innebörd i det enskilda fallet. Detta skapar utrymme för en professionell diskussion kring intressanta fall. Ett sådant utrymme finns naturligtvis i relation till amerikanska fall också, men det är ju i så fall efter det att saken avgjorts i domstol. Vi brukar ju säga att amerikaner avgör tvister i domstol (”See you in court!”). Regler skulle alltså verka mera enhetligt disciplinerande i den svenska miljön under förutsättning att det sker en professionell debatt i komplicerade ärenden. Min uppfattning mot denna bakgrund är att vården av god revisionsred i Sverige kräver att man engagerar den kontext som revisorns professionalitet rotas i. Det kanske kan anses som ett bakåtsträvande, men utgångspunkten för ett återställande av revisorns anseende bör vara att revisorn skall vara mera revisor och mindre affärsman.

Utbildning

Tyngdpunkten i utbildningen bör vara redovisning med tillägg för därmed sammanhängande lagstiftning och statistisk metodik. Revisionsbyråerna bör uppmuntras att kompensera en mera fokuserad grundutbildning av revisorer genom att systematiskt anställa specialister i central ”back office.” Utbildningen bör kompletteras med övningar i praktisk logik (dvs. svara på frågan ”Vad skall jag göra nu?” vid komplexa och motstridiga mål) vilken skiljer sig från den teoretiska logik som vi sysslar med vid akademin ”Vilket påstående är sant?”. Praktisk logik handlar om att ha goda argument för det valda handlandet och att vara beredd att ta ansvar.

Utbildningen skall dock baseras på insikten att ett fåtal år av studier i början av karriären skall kompletteras med många år av erfarenhet och praktisk tillämpning. Den akademiska utbildningen för revisorer skall vara akademisk, dvs. utbildning för befattningar kommer efter examen.

Revisionsbranschen

Var och en inser att en del av problemet med revisionens anseende kan direkt kopplas till det förhållandet att ett fåtal gigantiska revisionsföretag dominerar branschen (och konsultbranschen). Bara storleken skapar standardisering och brist på utrymme för professionalism. Professionalism innebär applicering av kvalificerad kunskap på unika fall (inte kostnadseffektiv användning av standardprocedurer). Professionalism kostar. Det är nödvändigt att göra en nytolkning av slagordet "Value-for-money" som präglade diskussionen avregleringen av revisionen i Thatcherismens anda på 80-talet. Istället för en kostnadsorientering som kräver mera revision på färre timmar borde man applicera en värdeorientering. Ägarna köper en bedömning av företagets redovisnings kvalitet och revisorn ålägges att göra de granskningar som krävs för att göra en kvalitetssäkrad bedömning. Det säger sig självt att en sådan upphöjning av revisionsfunktionen är oförenlig med konsultverksamhet. Gör tanke-experimentet att alla börsnoterade företag införde en regel som förbjöd köp av konsulttjänster av konsultföretag som är del av (eller lierad med) den revisionsbyrå man anlitar (eller har anlitat). Då skulle man inse att det är ohållbart med 4 stora byråer som samtidigt är de största konsultföretagen i världen. Det är nödvändigt att begränsa revisionsföretagens storlek och att avskilja dem från konsultverksamheten. Inte så mycket för att främja konkurrensen (oligopol brukar ju annars regleras hårt i konkurrensens namn), utan därför att mindre företag ger bättre utrymme för professionellt anseende som knyts till framstående personer istället för till firmanamn. Om konkurrensen knyts till anseende som kompetent utövare av en profession får den en annan karaktär än om den knyts till firmor med myriader av standardiserade procedurföljare. Det förekom naturligtvis konkurrens även på den gamla goda tiden (före 1980) då revisionsbyråer inte konkurrerade med hjälp av reklam etc. Då var byråns anseende i hög grad knuten till framstående revisorer som hade ett namn att bevara. Detta innebar att det var en bra idé att delta i debatten om god redovisningssed. Den samlade kompetensen kommer då hela professionen till del via en levande debatt kring principer. Det skapas en intellektuell kontext för revisorernas praktiska logik som stöder dem i deras arbete.

Byråerna (mindre och i större antal) bör överväga vilka delar av det professionella utvecklingsarbetet och vidareutbildningen som bör återföras till professionen (FAR). Stärkandet av FARs ledande roll i diskussionen av professionens kompetensfrågor stärker revisionens intellektuella profil.

Klienterna, dvs. de större företagen, kan göra mycket för att stärka revisionens samhälleliga roll. En god revisionsfunktion skapar i sig en stabilitet och trygghet i samhället genom att minska transaktionskostnaderna. Den investerade allmänheten kan koncentrera sig på framtidsbedömningar i och med att de kan lita på redovisningen, kreditbeslut kan fattas på säkrare grund etc. Om redovisningen, med revisionens hjälp, kan skapa en grund i historiska fakta, så kan man kanske, med analytikers hjälp, undvika de fantasikurser som utvecklades på vissa värdepapper under den senaste bubblan. Det var helt enkelt omöjligt att förstå hur ett värde på Ericssonaktien på 200 kr kunde motiveras. Analytikerna svek oss investerare vid det tillfället. De kommer naturligtvis att dras med i nästa bubbla, men det kan inte vara fel att ha tillförlitliga fakta som grund. Företagsledningarna kan hjälpa till att dämpa orimliga värderingar av företag, men har också en benägenhet att dras med i framgångsoptimismen, speciellt när deras bonus knyts till börskursen.

Klienterna, företagen, bör undvika att ha belöningsystem som kopplas till företeelser utanför företagets kontroll. De bör också införa regler som hindrar köp av konsulttjänster från de revisionsbyråer de engagerar eller har engagerat. Företagen bör också ägna kraft åt att reglera revisionskommittéernas verksamhet så att de säkerställer att revisorernas granskning också avser företagsledningen själv. Revisionen skall vara en styrelsefråga. Förhållandet mellan den interna revisionen och den externa bör regleras och utnyttjas för att stärka revisionens oberoende.

Sammantaget skulle ett sådant paket av åtgärder kunna förändra förutsättningarna för revisionen så att ett professionellt förhållningssätt främjas på bekostnad av affärsmannaskapet. Det är en omfattande förändring över lång tid och risken att misslyckas är väsentlig.

Referenser

- The Accounting Establishment, (1976), *Staff study prepared for the Subcommittee on Reports, Accounting, and Management, of the Committee on Government Operations*, United States Senate, 94th Congress, 2d session. Washington: Government Printing Office.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., och Hermanson, D.R., (1999), *Fraudulent Financial Reporting: 1987 – 1997 An analysis of US Public companies*. New York: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Berle, Adolph, A. och Means, Gardiner, C., (1932), *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Macmillan
- Chandler, Jr, Alfred D., (1977), *The Visible Hand – The Managerial Revolution in American Business*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Cullian, Charlie (2004), Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Accounting*. Article in Press
- Cullian, Charlie P. och Sutton, Steve G, (2002), Defrauding the public interest: a critical examination of reengineered audit processes and the likelihood of fraud detection. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, no. 3, pp 297 – 310.
- FAR, (1992), *Revision II*. Stockholm: FAR
- Flesher, D.L. och Flesher, T.K., (1986), Ivar Kreuger's contribution to US financial reporting. *Accounting Review*, July, pp 421 – 434.
- Fukuyama, Francis, (1992), *The End of History and the Last Man*. New York: Free Press.
- Fukuyama, Francis, (1995), *Trust – The Social Virtues and the Creation of Prosperity*. London: Penguin Books
- Jönsson, Sten, (1985), *Eliten och Normerna – drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Lund: Doxa.
- Jönsson, Sten, (1991), Role Making for Accounting while the State is Watching. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16. no 5/6, pp. 521 – 546.
- Jönsson, Sten.(1994), Changing accounting regulation structures in relation to a strong state. *Critical Perspectives on Accounting*, vol 5, no 4, pp 341 - 360).
- Jönsson, Sten, (2004), Blev Arthur Andersen & Co lynchat? *Balans*, nr 6/7.
- Ketz, Edward J., (2004), The Accounting Cycle. Rush to judgement (parts 1 & 2).SmartPros.com/x43770.xml, x43857.xml
- KPMG, (1998), KPMG Fraud Report. Montvale, NJ: KPMG.
- Lyttkens, Lorentz, (2001), *Bortom den nya ekonomin*. Stockholm: Svenska Förlaget.
- Morrison, Mary Ashby, (2004), Rush to Judgement: the lynching of Arthur Andersen & Co. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 15, no 3, pp 335 - 375
- Putnam, Robert D. (red.), (2002), *Democracies in flux : the evolution of social capital in contemporary society*. Oxford : Oxford University Press.
- Reich, Robert B., (1991), *The work of nations : Preparing ourselves for 21st-century capitalism*. London : Simon & Schuster.

Toffler, Barbara Ley, (2003), *Final Accounting: Ambition, Greed & the fall of Arthur Andersen*, New York: Broadway Books.

Wyatt, Arthur R., (2003), *Accounting Professionalism – They just don't get it!* Anförande vid AAA årsmöte 2003 (ss, "Accounting Professionalism--They Just Don't Get It," <http://aaahq.org/AM2003/speakers.cfm>)

Zeff, Stephen A., (2003), How the U.S. Accounting Profession Got Where it is Today. Part 1 och 2, *Accounting Horizons*, No 3 och 4, pp 189 – 204, och pp 267 – 286.