

The auditor and the insitutionalization of distrust – the professionalization of external auditing in Sweden

ABSTRACT

This paper addresses professionalization with a focus on trust, rather than on issues of power and competition. It contains a conceptual analysis of trust/confidence, as well as a case study of the professionalization of external auditing in Sweden. The conceptual analysis discusses the “time-binding” aspect of trust/confidence, and the significance of social control mechanisms related to “persons”, “roles”, “values” and “programs” for creating and sustaining trust/confidence. The case study focuses on the role of trust/confidence for the organization and professionalization of external auditing in Sweden, and in particular on the ways in which trust in auditors and auditing have been stabilized. The latter issue is dealt with through a discussion attempting to capture a historic displacement in three dimensions: from reliance on the auditor’s personal reliability, to trust in the professional role; from trust in the individual discretion of certain persons to trust in the regulation of auditing as a standardized program; and finally, from trust in the values represented by individual auditors to trust in the institutionalized professional values.

Keywords

Trust, Confidence, Social Control, Professions, Auditors, Auditing

Bengt Larsson är docent i sociologi vid Göteborgs universitet. Hans forskningsintresse är främst inom ekonomisk sociologi: regleringar, ekonomisk brottslighet, förtroendefrågor och konsumtion.

Bengt Larsson

Revisorn och den institutionaliserade misstron – professionaliseringen av svensk bolagsrevision

En stående tes i samtida samhällsvetenskap är att förtroendet för experter och professionella blir allt viktigare. Bakom detta påstående finns antaganden om att individer och organisationer har blivit alltmer beroende av experthjälp för att hantera problem i relation till ett komplext samhälle (Giddens 1996: 81ff.; Brint 1994; Coffee 2006). Klienternas och allmänhetens förtroende är avgörande både för klassiska professioner som präster, jurister och läkare och för mer sentida marknads- och välfärdsstatliga professioner så som revisorer, finansanalytiker, PR-konsulter, socionomer, psykologer och lärare. Som yrkeskårer förväntas de ha en hög utbildningsnivå och god etik, och som enskilda yrkesutövare den kompetens och diskretion som klienterna efterfrågar (Fournier 1999; Parsons 1972). Förtroendefrågor diskuteras därför ofta i professionsforskningen, men vanligen utan att läggas i undersökningens fokus och många gånger utan större nyansrikedom.

En svaghet i forskningen om experter och professioner är att förtroende vanligen analyseras som en odifferentierad storhet, utifrån frågan om vilket förtroende allmänheten har för en yrkeskår i stort (t.ex. Holmberg & Weibull 2004: 68–70; Svensson 2002: 89). Undantag finns i studier som faktiskt undersöker olika aspekter av förtroendet för professionella – ett fält som sägs vara under snabb tillväxt framförallt inom medicinsk sociologi (Groenewegen 2006:3; jfr Edwards et al. 2006; Oliver 1997; Svensson 2006). Också teoretiskt betraktas förtroendefrågorna emellanåt lite ensidigt. Det tycks sammanhålla med genomslaget för neoweberianska perspektiv utifrån vilka professionalisering betraktas som ett makt- och konkurrensspel. Förtroendefrågan tenderar då att reduceras till en aspekt av de professionellas ”projekt” syftande till att stärka yrkeskårens arbetsmarknadsposition, inkomst, status och makt (för översikter se Abbott 1988; Saks 1983).

Det finns många yrkeshistoriska studier som beskriver professionalisering i termer av ”natural history” (jfr Wilensky 1964) respektive neoweberianskt. Gemensamt för ansatserna är att de betonar de professionellas strävanden att etablera yrkeskunskapen och verksamhetsområdet institutionellt, att skaffa sig inflytande över yrkesutbildningen och erhålla auktorisation eller legitimering, samt att öka graden av yrkesmässig diskretion och professionell självreglering. Ett gott exempel på forskning inspirerad av dessa ansatser är Wallerstedts historiska arbeten om revisorernas professionalisering i Sverige (Wallerstedt 1999; 2001; 2002; 2005). I dem beskrivs för-

tjänstfullt yrkeskårens organisationsformer och strategiska aktiviteter i relation till statlig reglering. Även om det förekommer att yrkeskårens förtroendeskapande uppgift i stort behandlas (t.ex. Wallerstedt 1999: 145f.), så tenderar studier i denna tradition att nedtona frågan om hur förtroendet skapas till fördel för frågor om ”projektet” professionalisering.

Underskottet på professionsstudier som betonar förtroende snarare än status och konkurrens beror säkerligen på att problematiken anknuter till den kritiserade funktionalistiska professionssociologin. Kanske fanns det ändå något av värde i dess frågeställningar? Jag vill argumentera för att det faktiskt vore värdefullt att beskriva professionaliseringsprocesser med fokus på förtroende. Jag tror inte heller att en sådan ansats behöver utesluta konkretiserande historiska beskrivningar, eller frågor om aktörsstrategier.

Denna artikel syftar till att beskriva professionalisering med utgångspunkt från förtroende. Jag försöker formulera ett övergripande teoretisk perspektiv på förtroende för att sedan tillämpa det på ett specifikt fall: professionaliseringen av den externa bolagsrevisionen i Sverige. De teoretiska avsnitten behandlar förtroendet för professionella, med speciell betoning på förtroende inom det ekonomiska systemet. Mer specifikt syftar de till att besvara frågorna: på vilka sätt kan tillit och förtroende sägas ”binda tid”, och vilken betydelse har sociala kontrollmekanismer för att så ska ske? I de mer empiriskt orienterade avsnitten syftar artikeln till att därutöver besvara frågan om hur framväxten av bolagsrevisionen är relaterad till det moderna samhällets förtroendeproblematik, samt hur förtroendet för revisorerna har stabiliserats över tid i Sverige.

Artikeln disposition är följande: Först ut en bakgrund som beskriver den förtroendeproblematik mot vilken revisionens professionalisering kan förstås. Därefter följer ett teoretiskt avsnitt syftande till att utveckla begrepp för olika former av förtroende och stabiliseringen av dem. Denna begreppsprecisering tillämpas sedan i en fallstudie omkring bolagsrevisionens professionalisering i Sverige, huvudsakligen baserad på sekundärmaterial. Artikeln avslutas av några samlande slutsatser omkring förtroendets betydelse för professionalisering, fortfarande med huvudbetoning på revisorerna i Sverige.

Förtroendets grindvakter – aktiebolag och revision kring 1900

Framväxten av en professionell bolagsrevision under de senaste 150-åren måste förstås mot bakgrund av den kontroll- och förtroendeproblematik som accentuerades i och med etableringen av aktiebolagsformen och en öppen marknad för aktiehandel. Visserligen förekommer revision tidigare, och i relation till andra bolagsformer. Men den professionella bolagsrevisionens institutionalisering är nära relaterad till osäkerheter förbundna med den moderna aktiebolagsformen. Så var t.ex. fallet i Storbritannien. När bolagsrevisionen blev brett etablerad vid mitten av 1800-talet var det i syfte att säkerställa att aktieägare utan insyn i aktiebolagen fick den ekonomiska information de behövde för att ta beslut om investeringar. Detsamma kan sägas om den något se-

nare följande institutionaliseringen och professionaliseringen av revisionen i Sverige, omkring sekelskiftet 1900 (Chandler et al. 1993; Diamant 2004: 34).

I Sverige, likt i många länder, etablerades aktiebolaget som form under 1800 talet. Genom 1848 och 1895 års aktiebolagslagstiftning regelfästes ett ramverk för en vidare användning av aktiebolag än tidigare. Det medförde ett ägande med frihet från ansvar för bolagets åtaganden, samt minoritetsägande utan direkt insyn eller kontroll. Som en följd ökade ägarspridningen fram emot slutet av 1800-talet, och med den aktiehandeln och antalet aktiebolag. Den aktieägande allmänheten var visserligen liten, men aktiebolagsformen innebar ett lösgörande av banden mellan familjer och företag, mellan ägande och företagande. Därmed ökade också behovet av att etablera ett mer opersonligt förtroende på marknaden (Arlebäck 1995: 34f.; 84ff.; Broberg 2006: 51ff.; 269ff.).

Med aktiebolagets institutionalisering följde en professionalisering av den finansiella sektorn. Affärsbanker, fondmäklare och bankirer blev fler och Stockholmsbörsen fick kraftigt ökad omsättning (Broberg 2006: 269–277). Minoritetsägarnas informationsbehov drev, tillsammans med det stora antalet förskingringar och be- drägerier under slutet av 1800-talet, fram en professionalisering också av räkenskapsgranskningen (Sjöström 1994: 29f.). Antalet yrkesverksamma revisorer ökade visserligen mycket långsamt under 1900-talets första hälft, men formmässigt inleddes en tydlig professionalisering: Först ett lagstadgat krav om extern revision från 1895, där- efter etablerandet av professionella organisationer, Svenska Revisorsamfundet 1899 samt Föreningen Auktoriserade Revisorer 1923. En första auktorisation inrättades i privat regi, genom Stockholms handelskammare från 1912 och samma år examine- rades den första kullen av revisorer utbildade vid Stockholms handelshögskola (Wallerstedt 2002; 2005).

På ett abstrakt plan är parallellen tydlig till Zuckers (1986) beskrivning av den amerikanska ekonomins omvandling vid ingången till 1900-talet. Samtidigt som marknaden anonymiseras etableras institutioner i syfte att ersätta personlig tillit med ett abstrakt system av opersonligt förtroende. Fyra organisatoriska strukturer var enligt Zucker centrala för möjligheten att ersätta äldre och mer avgränsade ekonomiska gemenskapers familjaritet och värdegemenskap med en opersonlig tillit som förmådde integrera människor på en alltmer anonym marknad: Formella regleringar och lag- stiftning; byråkratiska organisationer med precisa rolldefinitioner (t.ex. stora aktiebo- lag); en expanderande finansiell intermediär sektor; samt professionella kontrollanter i form av revisorer och affärsjurister.

Bolagsrevisionen kan mot denna bakgrundsteckning ses som ett kontrollprogram instiftat i syfte att kompensera det kontrollunderskott som aktiebolagsformen med- förde, inte minst för minoritetsägare, vilka mer är investerare än aktiva ägare. Med aktiebolaget skapades en efterfrågan och en marknad för förtroende, vilket var en viktig drivkraft bakom framväxten av en kår av yrkesverksamma revisorer. Efterhand formuleras också krav på den politiska arenan om en starkare reglerad revision, med utgångspunkt i statens och allmänhetens intresse av ett stabilt och sunt näringsliv (Sjöström 1994: 29ff.; Wallerstedt 2002; 2005).

Liksom vid förra sekelskiftet är revisionens mål i vår tid att säkerställa trovärdigheten i den ekonomiska informationen och tilltron till styrelse och VD. Men idag erkänns en bredare krets av aktörer som beroende av korrekt information. Vid sidan av ägare, företagsledning och styrelse anges också kreditgivare, leverantörer, kunder, anställda samt stat och kommun som berörda intressenter (FAR 2003: 14ff.). Revisorerna tar alltså plats som en oberoende part som kan stärka aktieägarnas, marknadsaktörernas och det omgivande samhällets förtroende för företagens ekonomiska information och ledning. Det ligger i deras uppgift att reducera aktörernas osäkerhet genom att sprida tillit, eller om så är skäligt misstro, till företagens finansiella information (Coffee 2006: 2; Pixley 1999: 559f.).

Den utveckling som här skisseras kan också formuleras mer abstrakt som en ”institutionalisering av misstro” i syfte att skapa förtroende (Braithwaite 1998; Shapiro 1987). Med detta införande av en kontrollerande intermediär uppstår dock nya frågor, som också har aktualiserats på senare tid med anledning av internationella redovisningsskandaler: Hur kan vi lita på revisorerna? Vem kontrollerar kontrollanterna? Detta tillits- och kontrollproblem på ”andra nivå” är, enligt Shapiro (1987), grunden till den tillväxt i kontrollmekanismer som präglar moderna samhällen. Problemet behöver undersökas närmare. För att göra det tycks dock frågan om *hur* revisorerna kontrolleras och *hur* förtroendet för dem stabiliseras mer avgörande än den om *vem* som kontrollerar dem. I det följande ska jag göra ett försök att utveckla en begreppsapparat som möjliggör en beskrivning av olika, efterhand överlagrade, förtroendeskapande förväntningar och kontrollmekanismer.

Förtroendets funktion och stabilisering

Tillit och förtroende betraktas ofta som en förutsättning för systemmässig funktionsduglighet i samhällsliv och ekonomi.¹ Det blir som allra tydligast i formuleringar omkring tillit som ”socialt kapital” (Fukuyma 1995; Portes 1998; Putnam 1996). Värdet av förtroende och tillit för ekonomins aktörer och systemprocesser har formulerats i termer av minskade transaktionskostnader, ökad integration, samt stabilisering av penningmediets koordinerande kapacitet. Den ”komplexitetsreduktion” som tillit och förtroende erbjuder sägs därtill mobilisera handling och frigöra kreativitet och entreprenörskap (Barber 1983: 19–22; Luhmann 1979: 15; Nooteboom 2002: 102f.; Sztompka 1999: 103f.).

Frågan om vad tillit och förtroendet egentligen består av har besvarats på många

¹ Trots möjligheten att analytiskt särskilja tillit och förtroende (t.ex. Seligman 1997: 16ff.), väljer jag här att betrakta dem som synonyma. Ofta betraktas de som begreppsligt överlappande både i vardagsspråk och inom sociologin, t.ex. av Giddens: ”*Tillit* kan definieras som *förtroende* för en persons eller ett systems pålitlighet med hänsyn till en given mängd händelser eller resultat av händelser, där detta förtroende uttrycker en förtröstan om personens redlighet eller kärlek eller om vissa abstrakta principers riktighet” (Giddens 1996: 40 [min kursiv]).

sätt. I sociologin dominerar tankegången att tillit/förtroende är en relationell förväntan av kognitivt, normativt eller emotionellt slag, vilken möjliggör interaktion trots ett osäkert utfall. Denna förväntan kan baseras på erfarenheter av tidigare interaktion, på föreställningar om vad motparten moraliskt sett borde göra, eller på aktörens känslomässiga uppskattning av motparten (Barber 1983: 8f.; Giddens 1996: 33ff.; Lane 1998: 4ff.; Luhmann 1979: 6f.; Lewis & Weigert 1985; Sztompka 1999: 25ff.). Att visa tillit är alltså att aktivt föregripa ett framtida utfall trots en grundläggande osäkerhet. Det är ett sätt att hantera andra aktörers frihet. Den litande aktören ger genom sin förtroendefulla hållning en annan aktör makt över honom eller henne (Giddens 1996: 39; Luhmann 1979: 39ff.; Seligman 1997: 62f.).

Det finns en mängd idéer om vad tillit/förtroende mellan ekonomiska aktörer baseras på. Utan anspråk på att vara fullständigt uttömmande kan en lista omfatta följande förslag.

Tillit/förtroende baseras på:

1. En förnuftsmässig kalkyl av möjliga vinster och kostnader av att lita på någon (Gambetta 1988; jfr Lane 1998: 5).
2. Familjaritet, vänskap och kännedom om utfall av tidigare interaktion eller om den andres renommé (Zucker 1986: 60f.).
3. Andra personers uppträdande, karaktär eller status, med avseende på social bakgrund, kön eller aktörens förmåga, välvilja, integritet och normalitet (Misztal 2001; Mayer et al. 1995; Sztompka 1999: 70–83; Zucker 1986: 62f.).
4. Personliga relationer och nätverk innefattande andra ekonomiska aktörer (Granovetter 1985: 490).
5. Förekomsten av en kollektiv kultur eller delade normer inom en ekonomisk, social eller kulturell gemenskap (Fukuyama 1995:26; Sztompka 1999: 96ff.).
6. Förekomsten av institutionella strukturer så som formella organisationer, lagstiftning och reglering samt kontroll och sanktionsmedel knutna till dessa (Braithwaite 1998; Shapiro 1987; Zucker 1986: 63f.).²

Rent intuitivt tycks detta vara självklara grunder för tillit. Saken kan emellertid explicitgöras i termer av att alla dessa grunder innefattar strukturer som ”binder tid”. De stabiliserar med andra ord individers handlingar och organisationers verksamheter över tid, och reducerar den osäkerhet som omger utfallet. Resonemanget kan knytas till allmänsociologiska tankar om strukturbegreppet. Giddens har hävdad att sociologins grundfråga om samhällets ordning bör omformuleras till att gälla hur sociala system binder tid och rum (Giddens 1996: 23). Hos Luhmann (1995: 282) finns en närliggande tanke om att strukturbegreppet primärt bör avse en *temporal* ordning av element. Dessa synsätt möjliggör frågan om vilka tidsbindande strukturer som stabiliserar tillit och förtroende mellan aktörer, organisationer och system.

² Jag väljer här bort att diskutera teorier enligt vilka förmåga till tillit betraktas som ett personligt karaktärsdrag hos den litande, snarare än som en relationell förväntan riktad mot en konkret motpart.

Personlig och opersonlig tillit

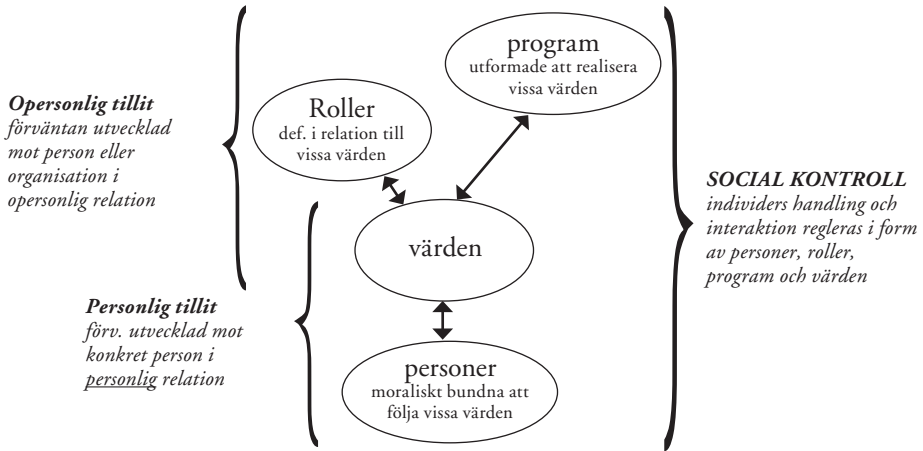
Enligt Giddens (1996: 81ff.) upprätthålls människors tillit främst av vardagens rutinisering och den "tact" vi upplever i samspelet med okända. Han talar visserligen om tillit till abstrakta system, men även då hävdas vikten av konkreta möten med professionella, experter och andra representanter för dessa system. Det är de mer eller mindre rutiniserade mötena ansikte-mot-ansikte som är avgörande för att tillit och förtroende ska uppstå (jfr Misztal 2001). Även förtroendet för professionella yrkesgrupper baseras, enligt detta synsätt, på de enskilda professionellas uppträdande i konkreta personliga relationer med klienter och inför allmänheten, om än mot bakgrund av att deras kunskapsbas är erkänd och legitim.

I kontrast mot denna betoning av personlig tillit etablerad genom samspel och personliga nätverk, hävdar Pixley (1999) och Shapiro (1987) vikten av opersonlig tillit. Dess betydelse är stor för alla de indirekta, formella, professionella och opersonliga relationer som präglar moderna ekonomiska system. Den opersonliga formen av förtroende baseras huvudsakligen på procedurala normer samt formella rolldefinitioner och organisationer. För att få begrepp om stabiliseringen av denna tillit tycks det mer fruktbart att använda Luhmanns teorier om vilka strukturer som binder tid.

Luhmann menar att förväntningar som ska stabiliseras över tid måste relateras till något som inte själv är en händelse (Luhmann 1995:278ff.). Han urskiljer fyra sådana strukturer ("identiteter") till vilka förväntningar kan knytas: personer, roller, program och värden. Med hjälp av dessa begrepp kan den vanligt förekommande distinktionen mellan personlig och opersonlig tillit formuleras på följande sätt:³ *Personlig tillit/förtroende* betecknar förväntningar på individens person och de värden han/hon bekänner sig till. *Opersonlig tillit/förtroende* betecknar de förväntningar som knyts till de formella roller och program och de värden som en organisation eller institution baseras på.

Detta är självklart ingen unik tanke. Den ansluter till teorier enligt vilka personlig tillit är en aktiv risktagande förväntan på individers förmåga och välvilja, medan opersonlig tillit/förtroende åsyftar en förväntan om att institutioner och organisationer producerar förutsägbara resultat på grund av institutionaliserade rutiner, roller och rollförväntningar (t.ex. Nussli 2002; Pixley 1999; Seligman 1997; Shapiro 1987; Sztompka 1999; Zucker 1986: 60f.). Att värden spelar en central roll i båda formerna av tillit sammanhänger med att tillit kan bygga på två olika former av värdegemenskap: En består av en delad livsvärlds självklara värdegemenskap, uttryckt genom personlig om än delad moral; den andra består av en formellt organiserad värdegemenskap, gestaltad i form av exempelvis professionell etik.

³ Här kan noteras att Luhmann inte själv preciserar tillit med hjälp av dessa fyra tidsbindande "identiteter" (Luhmann 1979/1962). De är i stället hämtade ur Luhmanns allmänna sociologi (Luhmann 1995). Däremot finns vissa närliggande formuleringar i arbetena om förtroende/tillit, såsom att personlig tillit är relaterat till förväntningar på andra att följa sin personlighet (Luhmann 1979: 39); att vissa roller är speciellt osäkerhetsabsorberande (s24), och att systemtillit innefattar tillit i de interna kontrollerna av systemets funktion (s57f.).



Figur 1. Tillit, social kontroll och fyra tidsbindande strukturer ("identiteter")

Som betonats ovan är tillitsfulla förväntningar osäkra, oavsett om de stabiliseras av tidsbindande strukturer. Men förväntningarna är varken ogrundade eller präglade av "blind tro". I den mån de fyra strukturerna verkligen binder tid, beror det nämligen på att de reglerar och stabiliserar individers handlingar och interaktioner över tid. Att så sker säkerställs dels genom aktörernas identifiering med sin person, roll och vissa bestämda värden, dels genom den sociala kontroll som riktas mot dessa strukturer. Den sociala kontrollen är så att säga tillitsens andra sida (se figur 1).

Denna direkta koppling mellan tillit och kontroll är förhållandevis outtalad i många teorier. Undantag finns dock, till exempel Misztals (2001) diskussion om närheten mellan tillit och normalisering och Braithwaites (1998) respektive Shapiros (1987) analys av behovet att institutionalisera misstro i syfte att skapa tillit/förtroende i abstrakta interaktionssammanhang.

Förtroende för professionella personer, värden, roller och program

Likt tillit kan kontroll vara av mer eller mindre personligt slag. Shapiro (1987) menar att alltför stor vikt har lagts vid den informella sociala kontrollens tillitsskapande funktion, t.ex. i Granovetters (1985) och Putnams (1996) teorier om tillit baserad på personliga nätverk. Shapiro påpekar att ekonomiska relationer ofta är tillfälliga och kortsiktiga, och att vi därför behöver formella kontrollsystem som tar vid när den informella kontrollen och personliga tilliten inte räcker till. Likt Braithwaite (1998), talar hon om behovet av att institutionalisera misstro i syfte att upprätthålla förtroende. Braithwaite betonar i sin tur att kontrollen inte bör vara strikt hierarkisk, utan bäst utövas i ett system av fristående men ömsesidigt kontrollerande "guardians" och "communities of dialogue". Professioner kan sägas utgöra sådana kontrollerande gemenskaper som samtidigt är externt kontrollerade och kontrollerar sig själv internt, och som också utövar kontroll gentemot andra aktörer (Coffee 2006; Fournier 1999).

Att professionella kontrolleras med hjälp av förväntningskomplex knutna till ovan nämnda tidsbindande strukturer – personer, roller, program och värden – är uppenbart. Vad gäller *personernas* status och karaktär, var det speciellt betonat i de äldre professionerna. Att vara professionell var att ha ett ”gentlemannamässigt” agerande utan hänsyn till profit eller egenintresse (Elliott 1972: 48ff.). Enligt McMillan (2004) så förekom i de förväntningar som restes på revisorer omkring sekelskiftet 1900 i USA och Storbritannien ett tydligt gentlemannaideal. Så var fallet även i Sverige, vilket jag får anledning att återkomma till längre fram. Att starka förväntningar fortfarande knyts till revisorernas person framgår av flera studier. Hanlon (1994: 107ff.) visar hur revisorer socialiseras och selekteras genom utbildningen och den kollegiala kontrollen av karriärväg. Till dessa processer kan läggas de förhållandevis stabila förväntningar från såväl kolleger som allmänhet som rör revisorers karaktärsegenskaper och värderingar, så som att de är försiktiga, noggranna, korrekta, pålitliga och hårt arbetande personer med stor integritet och social kompetens (Grey 1998; Roslender 1992: 38–40; 189ff.)

Att professionella förhåller sig till vissa professionella värden, både som individer och kollektiv, är knappast ett överraskande påstående. De socialiseras genom utbildningen in i den institutionaliserade professionella etiken. Grundläggande för den professionella etiken är att vissa altruistiska eller universella värden, till exempel hälsa, rättvisa eller sanning, hålls före krasst ekonomiska värden. Detta är något som kommer till uttryck i formuleringar som att professionerna primärt står i allmänhetens tjänst och upprätthåller altruistiska värden. De ska dock inte tolkas som naivt antagande att professionella är mer godhjärtade än andra, utan snarare att de omgärdas av regleringar och förväntningar som ger ett egenintresse i att hålla ickeekonomiska värden och klientens intresse högt, både som enskilda yrkesutövare och som yrkeskår (Brint 1994:81–85; Freidson 2001: 122f.; Parsons 1954a).

Också revisorer har gemensamma värden som ligger till grund för den professionella etiken och de praktiska riktlinjerna. Revisionens mål är att ge en revisionsberättelse i vilken revisorn uttalar sig om huruvida årsredovisningen har upprättats lagenligt och ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning (RS 200 i FAR 2003: 609). Som grund för revisorns yrkesetiska regler ligger värden som oberoende, tystnadsplikt och kompetens, vilka har setts som grundläggande för stabiliseringen av förtroendet för professionen. Detta framgår mycket klart av den illustration Föreningen Auktoriserade Revisorer använde i tidigare upplagor av *FARs Revisionsbok* (se fig 2).⁴

Dessa värden är också grunden för den *roll* som professionen utgör för den enskilde, vilken preciseras genom rättslig och etisk reglering, samt av omgivningens förväntningar. Den professionella rollen är som Parsons (1954b) noterar koncentrerad kring formell utbildning och de till auktorisationen knutna teoretiska, tekniska och praktiska färdigheterna å ena sidan, och å andra sidan till det rättsligt och professio-

⁴ Föreningen Auktoriserade Revisorer har under senare genomgått namnbyte till FAR för att efter sammanslagning under 2006 med Revisorssamfundet SRS byta till FAR SRS.

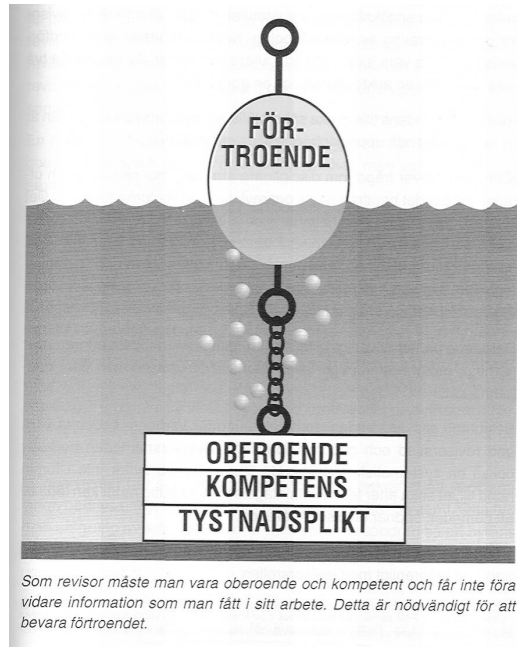


Fig 2. Förtroendets förankring enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR 2000:91)

nellt reglerade oberoendet från staten och klienten. Också tystnadsplikt ingår ofta som en aspekt av rolldefinitionen, i syfte att möjliggöra att tillitsfulla förväntningar kan förankras i den.

Yrkesutövningens kärna i professioner utgörs visserligen inte av fasta rutiner, utan av en diskretionär tillämpning av generella kunskaper på unika fall. Det förhindrar emellertid inte att deras verksamhet infogas i mer standardiserade och övergripande *program*, för vilka det är av största vikt att omgivningen hyser förtroende. Den medicinska operationen, rättegången och externrevisionen är exempel på sådana program som omger professionell praktik. Den som tvivlar på relevansen av att tala om ”program” behöver bara ta en snabb titt på föreskrifterna för granskningen i Revisionsstandard i Sverige för att få bekräftat graden av ”programmering” av revisionsprocessen. Där föreskrivs allt från revisionens mål och generella principer, ned till formuleringar om att dokumentation ska upprättas i form av ”arbetspapper som är tillräckligt fullständiga och detaljerade för att ge en övergripande förståelse av den revision som gjorts” (FAR 2003: 636). Detaljnivån kan illustreras av att enbart den lista som specificerar innehållet i sådana arbetspapper innefattar 19 punkter.

Till den programmering som finns i regelverk och standarder kan dessutom läggas byråernas manualer samt datorprogram som leder revisorn steg för steg genom en revision (Westerdahl 2005), samt de metaprogram som stabiliserar de professionellas verksamhet i stort, så som system för kvalitetskontroll, professionsinterna kontroll-

och disciplinåtgärder samt tillsynsmyndighetens externa kontroll (jfr Freidson 2001: 216f.). Den enskildes inträde och auktorisering präglas i alla professioner av lång utbildning kompletterad med yrkespraktik, vilket är ett uppenbart exempel på ett meta-program till vilka de förtroendefulla förväntningarna på de professionella knyts.

Revisionens förtroendestabilisering i historisk belysning

Ovan har jag beskrivit hur revisorer, likt professionella i allmänhet, omges av ett omfattande komplex av rolldefinitioner, program och värden. De senare utgör en institutionalisering av misstro, i syfte att skapa förtroende för en yrkesutövning som förväntas hålla en jämn och hög kvalitet, relativt oberoende av yrkesutövarens person. Visserligen finns det speciellt erkända revisorer och också starka inslag personlig tillit mellan företagsrepresentanter och den enskilde revisorn (Larsson 2007). Men framväxten av mekanismer för att stabilisera ett mer opersonligt förtroende tycks ofrånkomlig mot bakgrund av revisionens expansion under 1900-talet. Vid 1930-talets början fanns i Sverige ett sjuttiofem auktoriserade revisorer, vid sekelskiftet 2000 över fyra tusen. Detta samtidigt som företagsägandet sprids på allt fler händer genom expansionen av det finansiella ägandet och den utbredda "aktiefiering" av allmänhetens sparande.

För att underbygga detta påstående ska jag återvända till det historiska perspektivet på revisorernas professionalisering. Men där den inledande historiken handlade om varför revisionen efterfrågades, är frågan nu hur förtroendet för revisorerna har stabiliserats. Vilken betydelse har tillmätts förväntningar och kontroller riktade mot personer, roller, program och värden? Tematiskt presenterar den följande beskrivningen en tyngdpunktsförskjutning i tre dimensioner: från en betoning av revisorns personliga pålitlighet över mot ett mer abstrakt förtroende för revisorns professionella roll; från en tilltro ställd till revisorns individuella omdöme mot en reglering av revisionen som en uppsättning standardiserade program; och slutligen, från förväntningar ställda till de personligt omfattade värden som enskilda revisorer representerat mot ett förtroende stabiliserat i form av institutionaliserade professionella värden.

Från person till roll

1800-talets revisorer var huvudsakligen namnkunniga personer med stort anseende, för vilka ägarna och ledningen kände förtroende. Revisorn hade ett hedersuppdrag med liten ekonomisk ersättning, och revisionens utförande var förhållandevis ospecificerad, utan fasta regler och rutiner. Någon formaliserad revisorsroll existerade inte ännu. Det var främst revisorns personliga omdöme, karaktär och trovärdighet som gav revisionen den förtroendestärkande effekten. Den osäkerhet som rådde på aktie marknaden överbyggades därmed med tillit till revisorns person och de värden han omfattade (Jönsson 1991: 527f.; Sjöström 1994: 29f.).

Omkring 1900 påbörjades regleringen av en formell revisorsroll i Sverige. Detta mot bakgrund av en riksdagsdebatt om aktiebolagslagstiftning och revision. Lagstiftningen ansågs ålderdomlig och revisionen alltför lättvindig, och valet av revisor ba-

serat på anseende snarare än kompetens (Sjöström 1994: 30–45; Wallerstedt 2005). Av kritiken framkom att ägarnas förtroende för revisorn som person inte räckte för att skapa ett allmänt förtroende för marknaden. För att etablera det behövdes en tydligare definierad roll att knyta förväntningarna till. Detta var också något som kom att utvecklas stegvis, både genom lagstiftning och genom en privat auktorisation initierad av yrkesutövarna och näringslivet.

Med 1895 års aktiebolagslag stadgades för första gången att aktiebolagens redovisning och förvaltning årligen skulle granskas av revisor tillsatt av aktieägarna, för en period om högst två år. En första precisering av revisorn roll gjordes också, i form av att vissa kontrollbefogenheter gentemot bolaget fastslogs: Revisorn skulle ha tillgång till räkenskaperna och möjlighet att kalla in extra stämma. Med detta följde en skadeståndsskyldighet om revisorn agerade vårdslöst eller missbrukade sitt uppdrag. Inga närmare krav på revisorns kompetens, utbildning eller oberoende restes (Diamant 2004: 35f.; Wallerstedt 2001).

Dessa åtgärder var fortfarande otillräckliga för att säkra förtroendet från alla parter. Krav på ytterligare reglering följde i riksdag och debatt. Dels efterfrågades inrättandet av en statlig kår av revisorer, i syfte att skapa ett tydligare oberoende mot företagen. Dels efterfrågades högre utbildningskrav, kompetensprövning samt tystnadsplikt. Att reglering behövdes fastslogs officiellt genom en lagöversikt i syfte att skydda aktieägarna från missbruk och inkompetens från ledning och styrelse, och allmänheten från osund företagsverksamhet mer generellt (Jönsson 1991: 528). Dessa krav om utbildning, kompetensprövning, tystnadsplikt och statlig tillsättning uppfylldes emellertid inte genom 1910 års lagstiftning. Däremot fastslogs tydligare än tidigare att revisionen skulle utföras av en från företaget oberoende person.

Mot bakgrund av den framväxande lagstiftningen togs av näringslivet och yrkeskåren i vardande initiativ till att precisera revisorn roll och kompetenser. Redan 1899 hade Svenska Revisorssamfundet bildats, med ambition att få till stånd en statlig yrkeslegitimation med utbildnings- och erfarenhetskrav. Målet var, med andra ord, att stärka den förtroendeskapande opersonliga rolldefinitionen. Därigenom skulle revisorerna kunna möta det kontrollbehov som antogs finnas på marknaden. Detta antagande till trots förblev den faktiska efterfrågan på professionella revisorer låg under 1900-talets tre första decennier (Wallerstedt 2005).

Det var emellertid inte staten utan näringslivet som skapade en auktorisation av revisorer, i Stockholms handelskammars regi från och med 1912. Den privata auktorisationen krävde utbildning från Handelshögskolan i Stockholm, och fastslog revisorns oberoende från statlig och privat tjänst, samt från intressen i det granskade företaget. Revisorn fick dessutom avge försäkran om att iaktta tystnadsplikt (Sjöström 45–55; jfr Wallerstedt 2001). Auktorisationen innebar alltså en precisering av revisorns roll. Dessutom medförde den att ett metaprogram för första gången institutionaliserades, vilket fastslog utbildningskrav och en professionell ordning med därtill hörande tillsyn. Det senare skedde i Handelskammarens regi, med uppgift att pröva klagomål och utdela varningar. Från 1919 sköttes auktorisationen av den nybildade Centrala revisorsnämnden, vilken representerade landets alla handelskamrar.

Som en följd av auktorisationen skapades 1923 Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, i syfte att organisera de revisorer som var auktoriserade enligt den nya ordningen. Till en början fanns en motsättning mellan FAR och den äldre organisationen SRS, vilken vidmakthöll sitt önskemål om statlig auktorisation. 1930 närmade sig dock organisationerna varandra genom en kompromiss i auktorisationsfrågan. Det möjliggjorde en lägre auktorisationsgrad, ”godkänd granskningsman” vilket öppnade för auktorisation av SRS medlemmar utan examen från handelshögskolan. Därefter inleddes också ett förfarande med formell kunskapskontroll i form av en examination inför auktorisation (Wallerstedt 2002: 252f.; 2005).

Genomslaget av Kreugerkraschen 1932 blev kraftigt för revisorskåren. Både politisk debatt och en parlamentarisk utredning krävde högre kompetenskrav på revisorer, tydligare regler för revision, och att tillsättningen av revisorer borde ligga i offentlig regi. Krisen föranledde Revisorsnämnden att snabbt skärpa kravet på praktiktid från tre till fem år. På lagstiftningsområdet dröjde det dock till 1944 innan åtgärderna kom, och då endast i mindre skala. Titeln ”auktoriserad revisor” lagfästes, men i övrigt ändrades yrkesrollen endast marginellt. Jävsreglerna utökades för att tydliggöra oberoendet och ett krav infördes om att revisorn skulle ha den kompetens som ”erfordrades” i fråga om bokföring, ekonomi och företagets verksamhet (Sjöström 1994: 79–92; Wallerstedt 2005).

Under 1960-talet blossade åter debatten om revisorernas oberoende, auktorisation och kontrollfunktion upp. En utredning tillsattes i syfte att utreda om ett statligt ansvar för auktorisationen kunde stärka revisorernas oberoende (Ds H 1971: 3). Resultatet blev att statliga Kommerskollegium 1973 övertog auktorisationen – fram till 1995 då den övertogs av nuvarande tillsynsorgan, Revisorsnämnden. I samband med att auktorisationen förstатligades preciserades utbildningskraven till att omfatta ekonomexamen vid svenskt universitet eller högskola samt fem års praktik, varav minst tre hos auktoriserad revisor (Sjöström 1994: 107ff.).

Vid mitten av 1970-talet utvecklade FAR mer preciserade etiska regler (”god revisorssed”) som vägledning för revisorerna i deras yrkesroll. Reglerna bestod i huvudsak fram till införande nya omfattande regler 2003, FAR:s yrkesetiska regler, vilka beskrevs kortfattat ovan. Dessa har utvecklats i relation till de internationella rekommendationer som utges av International Federation of Accountants (IFAC), vilket innebär att de anpassats till en framväxande internationell harmonisering av regelverken (Wallerstedt 2005: 36–42). Också andra preciseringar av revisorsrollen har gjorts under senare decennier. Ett exempel är den skärpning av de teoretiska kunskapskraven för auktorisation som gjordes 1995, vilket innebär förkunskapskrav om 160 poäng med precisa ämneskrav. Ett annat exempel är införandet av en anmälningsskyldighet vid misstanke om ekobrott begånget av VD eller styrelseledamot i det reviderade bolaget (Larsson 2005a). Ett tredje exempel är det lagstadgade kravet från 2001 att revisorer själva ska granska sitt oberoende till bolaget med hjälp av den s.k. analysmodellen (FAR 2003: 86f.).

Från personligt omdöme till standardiserat program

Utvecklingen av en formell revisorsroll åtföljdes av att revisionens själva utförande kom att fastställas allt mer, som *program*. Även på detta område skedde en stegvis överlagring. Före sekelskiftet 1900 var genomförandet av revisionen en sak för den enskilde revisorn. De enda formella kraven var att både räkenskaper och förvaltning skulle granskas, och att skriftlig redogörelse skulle lämnas. En första vägledning för revisorer publicerades 1902 av Revisorsamfundet. 1910 följde *Handledning för revisorer* utvecklad av Sveriges Industriförbund i samarbete med revisorn Oskar Sillén. Den professionella organisationen FAR som etablerades 1923, kom strax därpå att inleda sin utgivning av skrifter med anvisningar och rekommendationer på revisionsområdet (Sjöström 1994: 45–60).

Dessa initiativ från näringsliv och profession kom vid mitten av 1900-talet att kompletteras av en rättslig detaljreglering av revisionens utförande. Den utlösande faktorn var Kreugerkraschen. I förarbeten till 1944 års lagstiftning preciserade både revisorns uppgifter och revisionens utförande. Till uppgifterna hörde att granska årsredovisningen, böcker och andra räkenskaper, att ta del av styrelse- och bolagsstämmoprotokoll, att kontrollera kassa och andra tillgångar, samt att se över bolagets organisation av och kontroll över bokföring och medelsförvaltning. I fråga om utförandet fastställdes att verifikationer och kvitton skulle jämföras med bokföringen, att obetalda fordringar skulle uppmärksammas, att bolagets kassa och värdehandlingar skulle inventeras, etc. Också för revisionsberättelsens utformning infördes nu mer precisa krav än tidigare (Sjöström 1994: 79–92; Wallerstedt 1988: 243ff.).

Denna detaljreglering måste förstås mot bakgrund av den breda definition av revisionens syfte som nu hade etablerats. I förarbetena till 1944 års aktiebolagslag fastslogs att revisorn hade ansvar inte bara gentemot företaget, dess ägare och borgenärer, utan även mot tredje man och det allmänna (Sjöström 1994: 79ff.). Revisorns förtroendestärkande kontroll var inte längre en ersättning för personlig tillit mellan aktieägare och ledning, utan syftade också till att skapa ett vidare förtroende för aktiebolagen och marknaden generellt. På 1960- och 1970-talen accentuerades dessa krav om att revisorn skulle företräda också allmänhetens, de anställdas och statens intressen. Ett exempel kan ges från Samarbetsutredningen, som från förarbetena till 1944 års lagstiftning lånade ett förslag om statligt utsedda revisorer för att bevaka borgenärens och allmänhetens intresse:

Garantier för att revisionen av företagen sker på ett effektivt och oväldigt sätt kan aldrig sägas vara enbart ett ägarnas intresse. Med det synsätt på de större företagen som utredningen tidigare har redovisat – dvs att sådana företag i viss mån kan likställas med samhällsinstitutioner – måste intresset av en betryggande kontroll omfattas av fler än företagens ägare (SOU 1970:41: 95f.).

Detta är den bakgrund mot vilken också den stegvisa utökningen av revisionsplikten till måste förstås, vilken ledde fram till att alla aktiebolag under 1980-talet kom att underkastas obligatorisk revision av auktoriserad eller godkänd revisor.

Fram emot mitten av 1970-talet skedde ett nytt lappkast vad gäller professionell och statlig reglering: auktorisationen förstatligades 1973, och 1975 togs ovan nämnda detaljreglering av revisionen bort ur lagstiftningen. Det innebar ett steg över till praxisgrundad självreglering. Den tidigare specificeringen av revisionens uppgift, utförande och avrapportering ersattes i lagstiftningen av kravet att revisionen skulle utföras i enlighet med ”god revisionsred”. Revisorn hade alltså att följa de praktiska vägledande regler som professionen själv hade utvecklat (Sjöström 1994: 130–135).

Ur professionsteoretiskt perspektiv är förändringen begriplig, med tanke på utvecklingen av revisorns professionella roll och av revisionen som ett institutionaliserat program. Den s.k. Fondbörsutredningen beskrev läget vid ingången av 1970-talet på ett sätt som låter oss förstå bakgrunden till avregleringen. Enligt utredningen var nämligen det ”närmast unikt goda” informationsinnehåll som svenska företags årsredovisningar hade till del ett resultat av det ansvar som revisorerna visade inför den växande allmänhet som befolkade aktiemarknaden. Framförallt sades de av professionen utvecklade rekommendationerna för revision och redovisning ha haft stor betydelse (SOU 1971:9: 35–39, 110–112).

En annan förutsättning för avregleringen var 1973 års förstatligande av auktorisation och tillsyn. Den utgjorde en symbolisk manifestation av revisionens samhälls-ekonomiska betydelse och statens intresse av en fungerande aktiemarknad baserad på en sund bolagsredovisning. Temat fanns etablerat redan inför 1944 års lagstiftning, men låg nu till grund för en starkt politiserad konflikt under 1970-talet (Jönsson 1991; Sjöström 1994: 108f.). Frågan gällde om oberoendet från företagen eller från staten var viktigast för revisorernas förtroendestärkande roll. Och i förlängningen: om den traditionella revisionen skulle värnas eller om revisorerna borde ges nya kontrolluppgifter i statens, allmänhetens och de anställdas intressen. Konflikten gällde ytterst vems förtroende som skulle stärkas, marknadsaktörernas eller allmänhetens och statens (Larsson 2005b).

En tredje förutsättning för avregleringen var den allt starkare internationalisering av standarder och riktlinjer som skedde under andra hälften av 1900-talet. För svenskt vidkommande aktualiserades harmoniseringen av att de stora svenska revisionsbolagen på 1960-talet skrev kontrakt med internationella partners (Wallerstedt 2001: 859; 2005: 40). Från mitten av 1960-talet började FAR, delvis som en följd av det, att ge ut rekommendationer med avseende på revisionens genomförande.⁵ Vid mitten av 1970-talet följdes de upp av etiska regler, vilka ytterligare stärkte länken till de internationella rekommendationerna (Jönsson 1994: 345; Wallerstedt 2001).

⁵ Innehållet i de tidiga svenska standarderna visar enligt Wallerstedt (2005:36), att ”metodutvecklingen inom revisionsyrket vid slutet av 1960-talet fortfarande var jungfrulig mark”. Under 1960 och 1970-talen kom revisionsmetodikerna att utvecklas i en mer systemorienterad riktning internationellt, vilket innebar att större vikt lades vid att följa upp och granska företagens interna kontrollsystem vid sidan av verifikationerna. Under 1980-talet kombinerades detta med alltmer av riskanalys i revisionen, i syfte att speciellt granska områden där risken för väsentliga fel kunde anses vara störst (Diamant 2004: 39f.).

Också de samtida yrkesetiska reglerna och vägledningarna i Revisionsstandard i Sverige (RS), från 2004, har en hög grad av överensstämmelse med internationella standarder (Wallerstedt 2005: 36). Vad gäller detaljnivån i Revisionsstandard i Sverige (RS) gavs något exempel ovan. Men det kan vara på sin plats att ytterligare illustrera den långsiktiga förskjutningen från personligt omdöme till formellt reglerat program. Med 2002 års revisorslag ändrades regleringen med avseende på hur revisorns oberoende säkras. Förbuden mot olika specifika former av inblandning eller intressesammanblandning med klienten ersattes av processuell analysmodell. Revisorn ska nu bedöma de aktuella omständigheterna i varje uppdrag enligt ett på förhand givet flödesschema, vilket dokumenteras i ett formulär eller på datorprogram (FAR 2003: 558ff.).

På kort sikt kan det tyckas handla om ännu en avreglering. Men på längre sikt går det att se en förskjutning från personligt omdöme, via lagstadgade förbudslistor, till ett formaliserat program för självgranskning. En ytterligare illustration av denna förskjutning från personligt omdöme mot standardiserat program, är de manualer och stödjande datorprogram vid revisionsbyråerna som leder revisorn genom revisionsprocessen, och låter honom/henne bocka av de föreskrivna kontrollåtgärderna (Westerdahl 2005). Till detta ska förstås läggas de metaprogram som iscensätts av ett relativt oberoende organ går in och granskar, kontrollerar och kvalitetssäkrar både revisionsprocessen och utbildningsgången till revisor.

Från personliga till professionella värden

Jag har ovan beskrivit hur 1975-års avreglering skedde mot bakgrund av att revisionen var på väg att institutionaliseras som program. Nära sammanbunden med denna process är institutionaliseringen av de professionella värden som revisorns roll och revisionen bygger på. Enligt professionen vilar förtroendet på några grundläggande värden: kompetens, tystnadsplikt och oberoende. Dessa kärnvärden inbegriper en mängd olika aspekter vilka allt eftersom har kommit att definieras och specificeras i form etiska regler och kontrollprogram riktade mot kvalitet och etisk följsamhet (FAR 2000: 76ff.; 2003: 440ff.).

Dessa värden är emellertid inget nytt påfund, som uppstått genom yttre regleringar eller som följd av yrkets professionalisering. De förekom redan i de tillitsfulla förväntningar som knöts till äldre tiders revisorer utan auktorisation: som något de som *personer* förväntades företräda. Uppfattningen att professionen länge bars upp av framstående personligheter, med speciell omdömesgillhet och karaktärsfasthet, är ett återkommande inslag i historiska beskrivningar (Jönsson 2005: 148; Wallerstedt 1988: 247f.). Vi ser till exempel en sammansmältning av dessa värden och personliga karaktärsdrag i beskrivningen av revisionens centralgestalt under seklets första hälft, tillika professor vid Handelshögskolan i Stockholm, Oskar Sillén. Enligt omgivningens besatt han just sådana karaktärsdrag som etablerats som typiska för vad man ska kunna förvänta sig av en revisor:

”Vad man minns av honom och vad man tagit intryck av är först och främst hans kompetens, kunskap, noggrannhet, integritet och omsorgsfullhet” (A. Holmen citerad i Wallerstedt 1988: 248).

Även om ingen exakt tidpunkt kan fastställas, så har professionaliseringen av revisionen medfört att det som betraktades som karaktärsdrag och personligt omfattande värden har institutionaliserats. Det innebär att klienter, marknad och allmänhet ska kunna hysa förtroendefulla förväntningar om att alla revisorer erkänner och uppfyller dem. För det ska utbildningen och socialisationen in i praktisk yrkesverksamhet svara, tillsammans med professionens interna sociala kontroll (informell såväl som formaliserad i disciplinnämnd och kvalitetskontroller) och den externa auktorisationen och tillsynen. I en av FAR:s beskrivningar hävdas att: ”För de flesta professionella revisorer sitter oberoendet i ryggmärgen” (FAR 2000: 84). Som bekant kompletteras dock denna införlivade hållning med extern reglering, tillsyn och den ovan nämnda ”analysmodellen”.

Oberoende, tystnadsplikt och kompetens har länge framhållits som inte bara individuella utan också professionella värden, inte minst i ”god revisorssed” och i lagstiftningen, vilket efterhand har lett fram till en precisering av dessa värden i relation till internationella rekommendationer. Det handlar inte längre om värden som föreskriver hur revisorerna ska vara, t.ex. ”oberoende”, utan hur uppdraget ska utföras: med *opartiskhet*, *självständighet*, *integritet* (definierat som något som innebär hederlighet och sanningsenlighet) samt med *objektivitet* (vars innebörd omfattar att vara rättvis, intellektuellt hederlig och fri från intressen som kan komma i konflikt med klientens intressen) (SOU 1999:43: 133ff., FAR 2003: 440ff.; jfr Diamant 2004). I viss mån sammansmälter de professionella värdena därmed med programmeringen av yrkesutövandet. Allra tydligast har så skett i den ovan beskrivna analysmodellen som omvandlar ett värde till ett program för att upprätthålla detta värde.

Denna utveckling har kritiserats i Sverige, såväl som internationellt, för att ersätta revisorns personliga autonomi, omdöme och diskretionära beslutsförmåga med mekanisk objektivitet, byråkratiska standarder och ett allt starkare inslag av avkastningsorientering, anbudskonkurrens och konsultkultur (Jönsson 2005; Porter 1995: 90). Frågan är som mest omdiskuterad i samband med den återkommande debatten om revisorernas oberoende från de klienter de granskar. Det handlar om i vilken utsträckning samtidens kommersialiserade, professionaliserade, och möjligen alltför programmerade revision, uppmuntrar och belönar eller ens ger tillräckligt utrymme för karaktärsstarka individer. De frågor som följer av denna kritik är om det finns tillräckligt många av dessa karaktärsstarka personer; om de kan selekteras eller fostras fram genom den professionella utbildningen; och om vilka institutionella ramverk som skapar förutsättningar för eller som förhindrar sådana karaktärsdrag att ligga till grund för yrkesutövningen (jfr Wallerstedt 2005:43).

Under rubriken ”Våga vara revisor – revisorsrollen och individen”, hävdar den auktoriserade revisorn, tidigare ordförande i Redovisningsrådet och professorn i företags ekonomi Sven-Erik Johansson, att det som en gång var en profession för starka per-

sonligheter har blivit en profession för projektledare av revision. Han hänvisar till en artikel i vilken en annan auktoritet på revisionsområdet, Ulf Gometz, f.d. ordförande i FAR, auktoriserad revisor och professor i revisionsrätt, beskriver problematiken:

”När jag började som revisor, var revisionen dålig ur teknisk synvinkel. Vad som däremot fanns var respekt, auktoritet och integritet hos revisorerna... Det som saknas i dagens revision är inte nya RS-regler utan personer med den självkänsla, auktoritet och integritet som gör att han/hon kan sitta mitt emot Barnevik/Ramqvist, och vad de nu heter, utan att ett ögonblick tvivla på att man är jämbördig – minst” (Gometz citerad i Johansson 2005: 133).

Problemet är, enligt denna kritik, att regelverk och instruktioner inte kan ersätta revisorns personliga kvaliteter: omdöme, erfarenhet och integritet. Möjligen kan detta slags kritik sägas romantisera gångna tiders förhållningssätt. Men utan tvekan gestaltar den också en faktisk omvandlingsprocess och en i forskningen ibland förbisedd aspekt av vad professionalisering innebär: inte bara konkurrens om yrkesmonopol, utan ett kontinuerligt arbete med att stabilisera förtroende.

Slutsatser

I denna artikel har jag betonat möjligheten att beskriva och analysera professionalisering med utgångspunkt från förtroende snarare än utifrån frågor om makt och konkurrens. En förutsättning är att vi går bortom beskrivningarna av tillit/förtroende som en odifferentierad storhet vilken mäts yrkesgrupp för yrkesgrupp. Det är möjligt endast om vi tar på allvar de nyansrika begrepp för tillit och förtroende som har utvecklats i sociologisk teori. Genom att uppmärksamma tillitens olika dimensioner och dess tidsbindande aspekter, kan analytiska begrepp preciseras med vars hjälp det går att beskriva variationer och förskjutningar i hur förtroendet för en profession upprätthålls och stabiliseras. Jag har försökt illustrera denna ansats genom att tillämpa den på professionaliseringen av den externa bolagsrevisionen i Sverige.

Den konkretiserande historiska analysen syftade till att besvara två övergripande frågor. Vilken roll har förtroendefrågan spelat för framväxten av bolagsrevisionen i Sverige? Hur har förtroendet för revisorerna stabiliserats över tid? Den första frågan besvarades genom en översiktlig beskrivning av den politiska och ekonomiska efterfrågan på förtroendeöverbyggande kontrollmekanismer i samband med aktiebolagsformens etablering. Betoningen i framställningen låg på aktiebolagsformens konsekvenser, i betydelsen avpersonifiering av relationen mellan företagsledning och (minoritets-) ägare.

Den andra frågan kunde besvaras först efter en begreppslig precisering av hur tillit/förtroende binder tid, och betydelsen av sociala kontrollmekanismer för stabiliseringen av tillit/förtroende. Analytiskt särskildes fyra tidsbindande strukturer (”identiteter”) i relation till vilka förtroende knyts och social kontroll riktas: personer, roller, program och värden. Utifrån denna begreppsliga distinktion beskrevs sedan stabili-

seringen av förtroendet för revisorerna som en historisk tyngdpunktsförskjutning i tre dimensioner under 1900-talet: från en betoning av revisorns personliga pålitlighet över mot ett mer abstrakt förtroende för revisorns professionella roll; från en tilltro ställd till revisorns individuella omdöme mot en reglering av revisionen som ett standardiserat program; samt från förväntningar ställda till de personligt omfattade värden som enskilda revisorer representerade mot ett förtroende stabiliserat genom institutionalisering av professionella värden. Självklart är revisorsrollen, revisionsprogrammet och de professionella värdena tätt sammanflätade, men denna analytiska distinktion ger ändå en möjlighet att empiriskt följa förskjutningen från en äldre mer personlig tillit till ett mer opersonligt förtroende.

Många har kritiserat det sätt på vilket revisionen har utvecklats. En del av kritiken rör just att den enskilde revisorns omdöme och diskretionära beslutsförmåga har kommit att nedvärderas till förmån för standardiserade och mekaniskt objektiva metoder (t.ex. Porter 1995: 6f.). Synpunkten stämmer väl med återkommande varningar i Svenska sammanhang för att de karaktärsstarka personligheterna har fått ge vika för affärsorienterade och standardföljande revisorer. Samtidigt tycks utvecklingen av en formell roll, knuten till utövandet av ett standardiserat program och med en tydlig förankring i vissa institutionaliserade värden närmast oundviklig, givet behovet att etablera ett abstrakt förtroende för en hel yrkeskår. Detta på grund av en marknadssituation där de flesta av revisionens intressenter inte har möjlighet att utveckla en personlig tillit grundad i kännedom om den enskilde yrkesutövaren, och där det abstrakta marknadsförtroendet blir allt viktigare.

Grundproblemet sammanhänger med att det har blivit allt fler passiva ägare och andra intressenter som måste lita på allt fler revisorer och revisioner. Saken har en viss parallellitet med Webers begrepp om karismans rutinisering och förtingligande. Weber beskrev en utveckling genom vilken den kultiverade personligheten ersätts av specialisten eller experten och de personliga kvalifikationerna avpersonifieras och institutionaliseras i form av specialistutbildning och regler för utseende av efterträdare (Weber 1987: 94f.; 193ff.). För revisorerna handlar det om hur man kan skapa en profession att lita på när urvalet inte längre sker bland kända personer av speciell karaktärsfasthet. I detta sammanhang finns anledning att också framhålla Shapiros (1987) diskussion om "proceduralismens paradox", nämligen att de procedurer, regler och aktörer som ska säkra förtroende innebär en förtroendeproblematik på en andra nivå, med krav om nya procedurer, regler och väktare för att "granska granskarna". Följaktligen skapas allt fler lager av institutionaliserad misstro i syfte att upprätthålla förtroende. Att personlig tillit utvecklad i sociala nätverk också förekommer i vår tids ekonomi är förstås inget uppseendeväckande påstående (Granovetter 1985). Men det tycks inte rimligt att förvänta sig att förtroendeproblematiken i revisorernas fall kan lösas vare sig genom personliga band eller starka personligheter.

Jag menar att detta fall återspeglar en omvandlingsprocess med bred samhällsgiltighet. Samtidigt kan noteras att relevansen av detta förtroendeperspektiv på professionalisering är som allra störst när det gäller en profession som revisorerna, för vilken förtroende utgör en del av den tjänst de producerar. Inga professioner torde dock vara

helt oberörda av förtroendefrågan, eller av den institutionalisering av misstro som formaliseringen av professionella roller, program och värden utgör. Till exempel diskuteras i forskningen omkring förtroende för sjukvården en utveckling som har drag liknande den ovan beskrivna med inslag av standardisering, kommersialisering, internationalisering och externa regleringsmekanismer (Groenewegen 2006).

Slutligen kan påpekas att det utifrån denna artikels perspektiv blir svårt att upprätthålla idén om en stark motsättning mellan ”naiva” och ”cyniska” perspektiv på professionalisering. Förtroende kan varken betraktas som något som professionella erhåller på grund av sin altruistiska omsorg om klienten och samhällets bästa, eller som något professionen strategiskt söker etablera som ett led i ett professionellt projekt syftande till yrkesmonopol och status. Inte heller är förtroendet på ett enkelt sätt förbundet med professionens ”autonomi”, i betydelsen oberoende av extern reglering och kontroll. Som den historiska beskrivningen av revisorernas professionalisering visar resulterar tvärtom ”projektet förtroende” i en komplicerad struktur av roll-, värde- och programdefinitioner i lagstiftning, i etiska och praktiska riktlinjer, i utbildning och kvalitetskontroller samt i standarder och stödjande programvara för yrkesutövning. Förtroendet för professionella skapas och underhålls, kort sagt, genom en kontinuerlig ”institutionalisering av misstro”.

Referenser

- Abbott, A. (1988) *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Arleback, S-O. (1995) *Från ägarmakt under ansvar till företagsledarmakt upa*. Lund: Lund University Press.
- Barber, B. (1983) *The Logic and Limits of Trust*. New Brunswick: Rutgers University Press.
- Braithwaite, J. (1998) ”Institutionalizing Distrust, Enculturating Trust”, i Braithwaite, V. & Levi, M. (eds.) *Trust and Governance*. New York: Russell Sage Foundation.
- Brint, S. (1994) *In an Age of Experts. The Changing Role of Professionals in Politics and Public Life*. Princeton: Princeton University Press.
- Broberg, O. (2006) *Konsten att skapa pengar. Aktiebolagens genombrott och finansiell modernisering kring sekelskiftet 1900*. Göteborg: Göteborgs universitet.
- Chandler, R. A., Edwards, J. R., Andersson, M. (1993) ”Changing Perceptions of the Role of the Auditor, 1840–1940”, *Accounting and Business research* 23 (92): 443–459.
- Coffee, J. C. (2006) *Gatekeepers: The Professions and Corporate Governance*. Oxford: Oxford U.P.
- Diamant, A. (2004) *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Uppsala: Iustus.
- DS H 1971:3 *Formerna för auktorisation av revisorer m.m.* Stockholm: Handelsdepartementet.
- Edwards, R. Alexander, C. and Temple, B. (2006) ”Interpreting Trust: Abstract and

- Personal Trust for People Who Need Interpreters to Access Services”, *Sociological Research Online*, 11 (1).
- Elliott, P. (1972) *The Sociology of the Professions*. London: Macmillan.
- FAR (2000) *FARs revisionsbok 2000*. Stockholm: Föreningen Auktoriserade Revisorer.
- FAR (2003) *FARs revisionsbok 2004*. Stockholm: FAR.
- Freidson, E. (2001) *Professionalism. The Third Logic*. Cambridge: Polity.
- Fournier, V. (1999) ”The Appeal to ‘Professionalism’ as a Disciplinary Mechanism”, *The Sociological Review*, 47 (2): 280–307.
- Fukuyama, F. (1995) *Trust. The Social Virtues and the Creation of Prosperity*. London: Hamish Hamilton.
- Gambetta, D. (1988) ”Can We Trust Trust?”, i Gambetta, D. (ed.). *Trust. Making and Breaking Cooperative Relations*. Oxford: Blackwell.
- Giddens, A. (1996) *Modernitetens följder*. Lund: Studentlitteratur.
- Granovetter, M. (1985) ”Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness”, *American Journal of Sociology*, 3: 481–510.
- Grey, C. (1998) ”On Being a Professional in a ‘Big Six’ firm”, *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6): 569–587.
- Groenewegen, P. P. (2006) ”Trust and the Sociology of the Professions”, *European Journal of Public Health*, 16 (1): 3–4.
- Hanlon, G. (1994) *The Commercialisation of Accountancy*. London: St Martin’s press.
- Holmberg, S. & Weibull, L. (2004). ”Samlande institutionsförtroende”, i Holmberg, S. & Weibull, L. (red.). *Ju mer vi är tillsammans. Tjugosju kapitel om politik, medier och samhälle*. Göteborg: SOM-institutet.
- Johansson, S-E. (2005) ”Våga vara revisor – revisorsrollen och individen”, I Johansson, S-E. Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen I takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS
- Jönsson, S. (1991) ”Role Making for Accounting while the State is Watching”, *Accounting, Organizations and Society* 16 (5/6): 521–546.
- Jönsson, S. (1994) ”Changing Accounting Regulatory Structures in the Context of a Strong State”, *Critical Perspectives on Accounting* 5: 341–360.
- Jönsson, S. (2005) ”Revisorsrollen nedgång – och fall?” I Johansson, S-E. Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen I takt med förväntningarna?*. Stockholm: SNS
- Lane, C. (1998) ”Introduction: theories and issues in the study of trust”, i Lane, C. and Bachmann, R. (eds.) *Trust Within and Between Organizations*. Oxford: Oxford U.P..
- Larsson, B. (2005a) ”Patrolling the Corporation – the Auditors’ Duty to Report Crime in Sweden”, *International Journal of the Sociology of Law*, 33 (1): 50–67.
- Larsson, B. (2005b) ”Auditor Regulation and Economic Crime Policy in Sweden, 1965–2000”, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (2): 127–144.
- Larsson, B. (2007) ”Unpacking Professional Trust – Dimensions of Trust in Swedish Auditors’ Client Relations”, *Sociological Research Online*, 12 (2).

- Lewis, J. D. & Weigert, A. (1985) "Trust as a Social Reality", *Social Forces*, 63 (4): 967–985.
- Luhmann, N. (1979) *Trust and Power*. Chichester/New York: John Wiley & Sons.
- Luhmann, N. (1995) *Social Systems*. Stanford: Stanford U.P.
- Mayer, R. C., Davis, J. H., and Schoorman, F. D. (1995) "An Integrative Model of Organizational Trust", *Academy of Management Review*, 20 (3): 709–734.
- McMillan, K. P. (2004) "Trust and the Virtues: a Solution to the Accounting Scandals", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6–7), 943–953.
- Misztal, B. A. (2001) "Normality and Trust in Goffman's Theory of Interaction Order", *Sociological Theory* 19 (3): 312–324.
- Nooteboom, B. (2002) *Trust: Forms, Foundations, Functions, Failures and Figures*. Cheltenham: Edward Elger.
- Nuissl, H. (2002) "Bausteine des Vertrauens: eine Begriffsanalyse", *Berliner Journal für Soziologie*, 12 (1): 87–108.
- Oliver, A. L. (1997) "On the Nexus of Organizations and Professions: Networking Through Trust", *Sociological Inquiry*, 66, 2: 227–245.
- Parsons, T. (1954a) "The Professions and Social Structure", *Essays in Sociological Theory*. New York: Free Press.
- Parsons, T. (1954b) "A Sociologist Looks at the Legal Profession", *Essays in Sociological Theory*. New York: Free Press.
- Parsons, T. (1972/1969) "Research With Human Subjects and the 'Professional Complex'", in Freund, P. A. (ed) *Experimentation with Human Subjects*. London: George Allen Unwin.
- Pixley, J. (1999) "Impersonal Trust in Global Mediating Organizations", *Sociological Perspectives* 42 (4): 647–671.
- Porter, T. M. (1995) *Trust in Numbers*. Princeton: Princeton University Press.
- Portes, A. (1998) "Social Capital: Its Origin and Applications in Modern Sociology", *Annual Review of Sociology*, 24: 1–24.
- Putnam, R. D. (1996). *Den fungerande demokratin*. Stockholm: SNS Förlag.
- Roslender, R. (1992) *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. London: Routledge.
- Saks, M. (1983) "Removing the Blinkers? A Critique of Recent Contributions to the Sociology of Professions", *Sociological Review*, 31 (1):1–21.
- Seligman, A. B. (1997) *The Problem of Trust*. Princeton: Princeton U.P.
- Shapiro, S. P. (1987) "The Social Control of Impersonal Trust" *American Journal of Sociology*, 93 (3): 623–658.
- Sjöström, C. (1994) *Revision och lagreglering*. Linköping: Linköpings universitet.
- SOU 1970:41 *Företag och samhälle 1*. Stockholm: Esselte tryck/Industridepartementet.
- SOU 1971:9. *Större företags offentliga redovisning*. Stockholm: K L Beckmans tryckerier/Finansdep.
- SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamheten*. Stockholm: Norstedts.

- Svensson, L. G. (2002) *Professionella villkor och värderingar*. Göteborg: Sociologiska institutionen.
- Svensson, L. G. (2006) "New Professionalism, Trust and Confidence", *Current Sociology*, 54 (4): 579–593.
- Sztompka, P. (1999) *Trust. A Sociological Theory*. Cambridge: Cambridge U.P.
- Wallerstedt, E. (1988) *Oskar Sillén – Professor och praktiker*. Uppsala: Uppsala universitet.
- Wallerstedt, E. (1999) "Regulation as a Response to Critical Events. A Century of Struggle for the Swedish Auditing Profession", i Morgan, G. & Engwall, L. (red.) *Regulation and Organizations. International Perspectives*. London Routledge.
- Wallerstedt, E. (2001) "The Emergence of the Big Five in Sweden". *The European Accounting Review* 10 (4): 843–867.
- Wallerstedt, E. (2002) "From Accounting to Professional Services: the Emergence of a Swedish Auditing Field", i Sahlin-Andersson, K. & Engwall, L. (eds.) *The Expansion of Management Knowledge: Carriers, Flows, and Sources*. Stanford: Stanford U.P.
- Wallerstedt, E. (2005) "Kriser och konsolidiering: revisionsbranschen i Sverige under hundra år", i Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag Revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS.
- Weber, M. (1987) *Ekonomi och samhälle. Förståelsesociologins grunder 3*. Lund: Argos.
- Westerdahl, S. (2005) "Vad har de för sig? – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande", i Johansson, S-E. Häckner, E. & Wallerstedt, E. (red.) *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen I takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS
- Wilensky, H. I. (1964). "The Professionalization of Everyone?", *The American Journal of Sociology*, 70 (2): 137–158.
- Zucker, L. G. (1986) "Production of Trust: Institutional Sources of Economic Structure, 1840–1920", *Research in Organizational Behavior*, 8: 53–111.