

Skatterådgivning

– en studie av skatterådgivningstjänster utifrån ett kundperspektiv

Examensuppsats i marknadsföring, 2007

Författare: Björn Wahlund

Handledare: Susanne Sweet

1	Inledning.....	3
1.1	<i>Bakgrund.....</i>	3
1.2	<i>Syfte.....</i>	5
1.3	<i>Avgränsningar och definitioner</i>	6
2	Metod.....	7
2.1	<i>Kvalitativ fallstudie.....</i>	7
2.2	<i>Valet av fallföretag/intervjuobjekt</i>	7
2.3	<i>Intervjuernas genomförande och studiens giltighet m.m.</i>	8
3	Teori.....	10
3.1	<i>Varor vs. tjänster</i>	10
3.2	<i>Servicetjänster vs. kunskapstjänster</i>	11
3.3	<i>Inköpsorganisation</i>	13
3.4	<i>Transaktions- respektive relationsperspektiv</i>	15
3.5	<i>Olika leverantörsstrategier.....</i>	16
3.6	<i>Enskilda leverantörsförbindelsers karaktär</i>	17
3.7	<i>Kvalitet.....</i>	18
3.8	<i>Kundvärde.....</i>	19
3.9	<i>Utgångspunkter för den fortsatta framställningen</i>	20
4	Empiri.....	21
4.1	<i>Fallföretag A: Bygg- och anläggningsbolag</i>	21
4.2	<i>Fallföretag B: Internationell bankkoncern.....</i>	23
4.3	<i>Fallföretag C: Internationell bankkoncern.....</i>	24
4.4	<i>Fallföretag D: Försäkringskoncern.....</i>	26
4.5	<i>Fallföretag E: Internationell teknikkoncern</i>	28
4.6	<i>Sammanfattning av empiri</i>	31
5	Analys	32
5.1	<i>Skatterådgivningstjänsternas karaktär</i>	32
5.2	<i>Organisationen av inköp.....</i>	34
5.3	<i>Leverantörsstrategier och kundföretagens relation till sina leverantörer</i>	35
5.4	<i>Kvalitetsdimensioner.....</i>	38
6	Slutsatser	43
7	Käll- och litteraturförteckning.....	46
7.1	<i>Litteratur.....</i>	46
7.2	<i>Intervjuer.....</i>	47

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Vid undersökningar av den svenska marknaden för konsulttjänster riktade till större bolag ägnas inte sällan stor uppmärksamhet åt managementkonsulter, revisorer och affärsjurister. En grupp som lätt hamnar i skymundan och om vilken mycket litet finns skrivet är landets skattekonsulter. Samtidigt anses allmänt svenska bolags inköp av tjänster avseende skatterådgivning ha ökat kraftigt under det senaste decenniet, något som bl.a. förklaras av att lagstiftningen på skatteområdet blivit alltmer komplex och de internationella kopplingarna fler. Inget bolag kan heller undgå skattefrågor utan måste förhålla sig till dem på något vis eftersom de följer av bolagets ordinarie verksamhet.

Vilka tjänster är det då som köps in av svenska företag? Ytterst handlar det naturligtvis om råd avseende tillämpningen av den centrala skattelagstiftningen. Redan inledningsvis kan dock konstateras att det saknas en enhetlig och allmänt accepterad klassifikation av skatterådgivningstjänster. En viss överblick över tjänsterna och en antydning om deras karaktär fås emellertid genom följande indelning i tre huvudgrupper¹:

- i) Upprättande eller granskning av deklarationer, assistans vid fullgörande av annan rapporteringsskyldighet till Skatteverket samt skatteberäkningar.
- ii) Allmän skatterådgivning, t.ex. beträffande innebörden av ny lagstiftning eller hur företagsaffärer och andra transaktioner ska struktureras på ett skatteoptimalt sätt.
- iii) Agerande som ombud eller biträde i samband med skatterevisioner, skatteprocesser eller ansökningar om förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Ett annat tänkbart sätt att klassificera tjänsterna är att närmare knyta an till den underliggande juridiska indelningen. Många av de större konsultföretagens verksamheter är t.ex. indelade i svensk och internationell företagsbeskattning, indirekt beskattning samt personbeskattning. Därutöver är det vanligt att särskilt företagsbeskattning bryts ned på ännu mindre områden, t.ex. beskattning av ägarledda företag (fåmansföretag), fastighetsbeskattning eller beskattning av banker, försäkringsbolag och andra finansiella företag. Ett flertal konsultföretag har också avdelningar som särskilt arbetar med rådgivning i

¹ Jfr Proposed Revised Section 290 of the Code for Professional Accountants (2006), sections 290.174-290.185

samband med företagsaffärer, omstruktureringar och andra större transaktioner (M&A). Den senare typen av rådgivning utgör för de större konsultföretagen en allt större och mycket lönsam del av verksamheten samtidigt som den är konjunkturkänslig. På senare år har också, som en följd av ny lagstiftning om dokumentationskrav, flera konsultföretag inrättat avdelningar specialiserade på internprissättning (transfer pricing) inom multinationella koncerner.

Den svenska marknaden avseende skatterådgivningstjänster riktade till större bolag domineras av de fyra globala revisionsbolagen (PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG och Deloitte) och ett antal större advokatbyråer (bl.a. Mannheimer Swartling och Linklaters).² Därutöver finns ett antal nischaktörer (bl.a. Skeppsbron Skatt och Advokatfirman Bill Andréasson). Någon aktuell undersökning som visar storleken på marknaden för skatterådgivningstjänster och de olika aktörernas marknadsandelar finns inte att tillgå. En starkt bidragande faktor till detta är sannolikt att varken de stora revisionsbolagen eller advokatbyråerna offentligt särredovisar intäkter från skatterådgivning. I vissa fall går det kanske inte heller att dra en skarp gräns mellan skatterådgivning och annan rådgivning, t.ex. när en advokat arbetar med både skatterätt och bolagsrätt.

På ett mer allmänt plan kan det dock hävdas att den svenska marknaden för skatterådgivningstjänster riktade till större bolag är tämligen lätt att överblicka eftersom antalet leverantörer av denna typ av tjänster är tämligen få och de flesta som arbetar med skattefrågor vet vid vilket konsultföretag de mest kända skatteexperterna arbetar. De sistnämnda är få till antalet och tenderar att dyka upp på årliga rankningslistor över mest framstående skattekonsulter³ samt figurerar inte sällan som debattörer eller expertkommentatorer i media. Vad som också bidrar till att den svenska skattebranschen framstår som en liten värld är att många av de personer som arbetar inom den har en gemensam bakgrund. De flesta är jurister eller ekonomer och har åtminstone vid någon tidpunkt tjänstgjort vid Skatteverket eller i skattedomstol. Många skattechefer och andra som arbetar med kvalificerade skattefrågor ute i företagen har också en bakgrund i och

² Se t.ex. World Tax Supplement (2006) s. 438ff och World Tax Supplement (2007), s. 434ff

³ Se t.ex. www.expertguides.com

upparbetade band till skattekonsultföretagen. Det är inte heller ovanligt att konsulter under olika perioder varit anställda hos konkurrerande konsultföretag

När det gäller den svenska skatterådgivningsbranschens utveckling under senare år förtjänar särskilt två utvecklingstendenser att nämnas. För det första har det internationella inslaget i skatterådgivning riktad till större bolag ökat kraftigt, både till följd av globaliseringen av många företags verksamhet och till följd av att EG-rätten gjort sitt intåg även på skatterättens område.⁴ Detta ställer ökade krav på konsultföretagen att snabbt kunna skaffa fram tillförlitlig information om vad som gäller skattemässigt i andra länder. För det andra har Enron och de andra företagsskandalerna i USA samt den efterföljande Sarbanes-Oxley (SOX) lagstiftningen medfört förändringar i större bolags inköp av skatterådgivningstjänster.⁵ Förut var det för många företag självklart att köpa in merparten av sina skatterådgivningstjänster från sitt huvudsakliga revisionsbolag. Numera är alltför många bolag restriktiva med att köpa in mer affärsinriktad skatterådgivning från sitt revisionsbolag vilket gynnar andra konsultföretag, inte minst nischaktörerna. Revisionsbolagen har också blivit tvungna införa omfattande och kostsamma prövningsrutiner avseende nya uppdrag för att säkerställa sitt oberoende i förhållande till revisionsklienter som omfattas av SOX-lagstiftningen.⁶ Något hinder mot att köpa in revisionsnära skatterådgivning från sitt revisionsbolag föreligger dock inte ens för sistnämnda revisionsklienter⁷, vilket kanske är tur med tanke på den svenska skattelagstiftningens starka koppling till god redovisningssed.

1.2 Syfte

Marknaden för skatterådgivningstjänster riktade till större bolag är som framgått ovan tämligen begränsad när det gäller leverantörer och alla leverantörer tillämpar i grunden samma skattelagstiftning. Särskilt när det gäller de fyra stora revisionsbolagen är det för en utomstående betraktare svårt att överhuvudtaget se någon skillnad i bolagens tjänsteerbjudande. Även skattekonsulter verksamma hos de stora aktörerna svävar inte sällan på målet beträffande hur deras tjänster skiljer sig från konkurrenternas och hur egentligen

⁴ Crest: Tax Executives Face New Boss in Europe (2005)

⁵ Juhlin (2003); Gripenberg (2003); Crest: How Sarbanes Oxley Is Changing Tax Services (2005); Precht (2005)

⁶ Precht (2005)

⁷ Levander (2003), Markland (2003), Utterström (2005)

köparna upplever/värderar tjänsterna. Det senare leder i förlängningen till osäkerhet om hur konsultföretagens marknadsföring i vid bemärkelse bör utformas.

Syftet med denna undersökning är att uppnå ökad förståelse för vilka faktorer och överväganden som är av betydelse vid större bolags inköp av skatterådgivningstjänster.

Undersökningen avser mer precist att besvara följande frågor:

- Vad innebär kvalitet för de köpande bolagen när det gäller skatterådgivningstjänster?
- Hur organiserar de köpande bolagen sina inköp av skatterådgivningstjänster?
- Hur ser de köpande bolagens relation till skattekonsulterna ut?

1.3 Avgränsningar och definitioner

Undersökningen avser endast att belysa större bolags inköp av skatterådgivningstjänster direkt från skattekonsult, inte tjänster som köps in via bolagens revisor i pågående revisionsuppdrag. Frågorna behandlas utifrån ett strikt kundperspektiv och avsikten är således inte att i detta sammanhang uttryckligen komma med rekommendationer avseende hur ett skattekonsultföretag kan förbättra sin marknadsföring.

I denna uppsats används termen ”skattekonsult” i en allmän bemärkelse och avses således inte exkludera advokater och skattejurister verksamma vid advokatbyråer. På motsvarande sätt avses termen ”konsultbolag” omfatta även advokatbyråer. Vidare används termen ”skatterådgivningstjänster” i en allmän bemärkelse och omfattar således även enkla och mer rutinartade skattetjänster.

2 Metod

2.1 Kvalitativ fallstudie

Redan inledningsvis har konstaterats att det finns mycket lite skrivet om den svenska marknaden för skatterådgivningstjänster riktade till större bolag. Eftersom det övergripande syftet med förevarande undersökning varit att uppnå *ökad förståelse* för vilka faktorer och överväganden som är viktiga vid dessa bolags inköp av skatterådgivningstjänster har en kvalitativ fallstudie genomförts.

2.2 Valet av fallföretag/intervjuobjekt

Valet av studieobjekt har inte varit slumpmässigt utan inriktat på att finna organisationer och intervjuobjekt med god erfarenhet av att köpa in skatterådgivningstjänster direkt från skattekonsult. Ett annat grundkrav har varit att författaren inte ska ha haft någon tidigare kontakt med intervjuobjekten/fallföretagen. Från början togs kontakt med ett betydligt större antal tänkbara fallföretag än de fem som i slutändan kom att ingå i studien. De huvudsakliga anledningarna till att tänkbara fallföretag föll bort i ett inledande skede var följande:

- De medarbetare som köpte in skatterådgivningstjänster var hårt upptagna och hade inte tid att medverka i en längre intervju (Vid några tillfällen hade dock den inledande kontakten karaktär av en kort telefonintervju).
- Det gick inte att komma i kontakt med något lämpligt intervjuobjekt i det tänkbara fallföretaget/koncernen eftersom det som utomstående var svårt att bilda sig en klar uppfattning om hur skattefrågorna hanterades.

Särskilt den sistnämnda begränsningen är värd att bära i bakhuvudet vid läsning av denna uppsats som således endast studerar företag/koncerner där åtminstone en medarbetare med ett specifikt ansvar för skattefrågor kunnat identifieras.

Komplicerande faktorer i sammanhanget var dels att det var svårt att i förväg veta vilka skatterådgivningstjänster som köptes in av ett företag, dels att olika medarbetare/funktioner i en organisation kan ansvara för att köpa in olika skatterådgivningstjänster. Det har inom ramarna för denna uppsats endast varit möjligt att få till stånd en intervju per fallföretag (i fallföretag D deltog dock på företagets begäran två befattningshavare vid intervjun), något som dock i viss mån kompenseras för genom att de utvalda intervjuobjekten haft olika

positioner inom sina respektive organisationer och köpt in olika typer av skatterådgivningstjänster. De sex intervjuobjekten har haft följande positioner:

- Fallföretag A: redovisningschef
- Fallföretag B: koncernskattechef
- Fallföretag C: chef koncernekonomi skatt
- Fallföretag D: chef koncernekonomi och bolagsjurist
- Fallföretag E: skattejurist

2.3 Intervjuernas genomförande och studiens giltighet m.m.

De intervjuer som gjorts hos fallföretagen har varit semistrukturerade och behandlat de teman som anges i bilaga 1.

Intern giltighet tar sikte på hur väl en studie undersöker det den är avsedd att undersöka.⁸ För att uppnå en så god bild som möjligt över fallföretagets inköp av skatterådgivningstjänster har intervjuerna genomförts med ett relativt vitt omfång vilket gjort det möjligt att under loppet av en intervju närma sig samma ämne från flera olika vinklar. Samma teman har behandlats vid samtliga intervjuer och kompletterande frågor har ställts till intervjuobjekten för att undvika missuppfattningar eller feltolkningar. Ledande frågor har i största möjliga utsträckning undvikits. Ingående anteckningar har förts vid intervjuerna och dessa har renskrivits direkt efter avslutad intervju. Intervjuobjekten har erbjudits att ta del av intervjuanteckningarna. Att intervjuer i förevarande undersökning genomförts vid fem olika sinsemellan oberoende fallföretag är ägnat att öka sannolikheten för intervjuresultatens korrekthet och överensstämmelse med verkligheten. Intervjuobjekten har vidare garanterats anonymitet för att markera att syftet inte varit att få fram känslig information om ett specifikt fallföretag. Därmed har intervjuobjekten kunnat uttrycka sina åsikter fritt utan att behöva ta hänsyn till hur åsikterna kan komma att uppfattas av omgivningen. Det måste samtidigt hållas i åtanke att intervjuobjekten endast berättat om olika situationer och således inte kunnat iaktas när de befinner sig i situationerna. Därmed finns också en risk för att de medvetet eller omedvetet framställer sitt agerande som t.ex. mer rationellt än vad det i verkligheten skulle ha varit. Som alltid vid intervjuer har inte heller risken för att den som bedriver undersökningen genom sina frågor påverkat intervjuobjekten helt kunnat elimineras.

⁸ Jacobsen (2001) s. 256ff; Merriam (1994) s. 177ff;

Detsamma gäller risken för att författaren i någon mån tolkat resultaten utifrån sin förutfattade mening. Att endast en intervju per fallföretag genomförts innebär också en risk för att kompletterande information som någon annan befattningshavare i organisationen haft tillgång till gått förlorad. Ytterligare begränsningar följer av urvalet av fallföretag (se ovan).

Reliabilitet är ett mått på i vilken utsträckning studien, om den upprepades, skulle ge samma resultat.⁹ Eftersom kvalitativa studier alltid medför vissa svårigheter när det gäller reliabilitet har tillvägagångssättet vid denna studie beskrivits så tydligt som möjligt ovan för att läsaren själv skall kunna bilda sig en uppfattning om studiens tillförlitlighet.

Extern giltighet är ett mått på i vilken utsträckning resultaten från en undersökning är relevanta även i andra situationer än den undersökta, dvs. hur pass generaliserbara de är.¹⁰ Det primära syftet med förevarande studie har inte varit att åstadkomma generaliserbarhet utan att skapa förståelse och insikt beträffande just de studerade fem fallföretagen. För att uppnå generaliserbarhet utöver de studerade företagen bör slutsatserna prövas på ett representativt och större urval av företag.

⁹ Merriam (1994) s. 180ff; Jacobsen (2001) s. 275f; Trost (1997) s. 99ff

¹⁰ Merriam (1994) s. 183ff; Jacobsen (2001) s. 266ff

3 Teori

Syftet med förevarande undersökning är som nämnts inledningsvis att uppnå ökad förståelse för vilka faktorer och överväganden som är av betydelse vid större bolags inköp av skatterådgivningstjänster. För att åstadkomma en sådan förståelse har det för det första bedömts lämpligt att närmare studera hur skatterådgivningstjänsterna egentligen ser ut. I de första två avsnitten nedan (3.1-3.2) behandlas därför allmänna teorier avseende karaktären på varor och tjänster. Därefter behandlas översiktligt teorier avseende organisation av inköp (3.3). Vidare är avsikten att analysera hur relationen mellan kundföretag och skattekonsult ser ut. I de efterföljande tre avsnitten nedan (3.4-3.6) behandlas därför allmänna teorier avseende relationen mellan kundföretag och leverantörer. Slutligen är avsikten att analysera vad som utgör kvalitet för köpare av skatterådgivningstjänster. I de avslutande två avsnitten nedan (3.7-3.8) behandlas därför allmänna teorier avseende kvalitet. Samtliga teorier i kapitlet är således ägnade att fungera som bakgrund till empirin och som stöd för den efterföljande analysen.

3.1 Varor vs. tjänster

I litteraturen om tjänstemarknadsföring förekommer ett antal olika definitioner av begreppet ”tjänst”. En vanligt förekommande definition är följande:

”En tjänst är en process bestående av en serie av mer eller mindre immateriella aktiviteter vilka vanligtvis, men inte nödvändigtvis alltid, äger rum i interaktion mellan kunden och tjänsteföretagets anställda och/eller fysiska resurser eller varor och/eller tjänsteföretagets system, vilka tillhandahålls som lösningar till kundens problem”.¹¹

Särskilt i tjänstemarknadsföringens barndom gjordes också jämförelser mellan varor och tjänster i syfte att tydliggöra tjänsternas särdrag. En sammanställning över skillnaderna mellan varor och tjänster som ofta återges i litteraturen är följande¹²:

¹¹ Grönroos (2000) s. 46, fri översättning

¹² Normann (2002) s. 19 fri översättning och anpassning

<i>Varor</i>	<i>Tjänster</i>
▪ Materiella ▪ Ägarätten överförs i samband med köp ▪ Kan säljas vidare ▪ Kan demonstreras före köp ▪ Kan lagras av säljare och köpare ▪ Produktion före konsumtion ▪ Säljaren producerar och levererar värde ▪ Indirekt kontakt kan vara tillräcklig mellan säljare och köpare	▪ Immateriella ▪ Ägarätten överförs normalt inte i samband med köp ▪ Kan inte säljas vidare ▪ Svårare att demonstrera (existerar inte före köpet) ▪ Kan ej lagras ▪ Produktion och konsumtion samtidigt ▪ Köparen deltar direkt i produktionen av värde ▪ Direkt kontakt oftast nödvändig mellan säljare och köpare

Det kan dock konstateras att de flesta produkterbjudanden innehåller beståndsdelar av både varor och tjänster.¹³ Således går det inte att dra en skarp gräns mellan varor och tjänster utan förhållandet mellan dem kan snarare förstås som en skala med ”rena varor” i ena änden och ”rena tjänster” i den andra. Det finns också stora likheter mellan varor och tjänster, inte minst att de båda förväntas tillfredsställa behov hos kunden och tillhandahålla värde.

Särskilt följande särdrag hos tjänster förtjänar att uppmärksammas:

- En tjänst är vanligtvis en process bestående av en serie aktiviteter eller handlingar.
- Tjänster produceras och konsumeras åtminstone i någon utsträckning samtidigt.
- Kunden deltar åtminstone till viss del i produktionen av tjänsten, vilken således innefattar interaktion mellan säljare och köpare.

Att tjänster utgör processer där säljare och köpare interagerar har implikationer för möjligheterna till kvalitetsstyrning och särskilda krav ställs på säljarens personal. Att tjänster vanligtvis inte går att lagra leder också till att det är av vikt för säljaren att upprätthålla tillräcklig kapacitet när det gäller att producera efterfrågade tjänster.

3.2 Servicetjänster vs. kunskapstjänster

I litteraturen har en rad olika förslag till klassificering av tjänster lagts fram. En uppdelning som förekommer i lite olika varianter är den mellan servicetjänster och kunskapstjänster.

¹³ Axelsson & Agndal (2005) s. 511

Med servicetjänster avses vanligtvis tjänster som syftar till att avlasta kunden och skapa bekvämlighet.¹⁴ Leverantören av tjänsten tar således över ansvaret för tjänsten. Med kunskapstjänster avses tjänster som syftar till att hjälpa kunden att själv prestera bättre och generera resultat.¹⁵ Skillnaderna mellan servicetjänster och kunskapstjänster kan starkt förenklat åskådliggöras på följande vis¹⁶:

<i>Servicetjänster</i>	<i>Kunskapstjänster</i>
▪ Utförs åt kunden ▪ Skapar bekvämlighet och avlastar kunden ▪ Kunden ”kopplar av” ▪ Återköps	▪ Utvecklar, förändrar, ger hjälp till självhjälp ▪ Ökar kundens konkurrenskraft ▪ Kunden medverkar ▪ Samma kunskap köps ej flera gånger

På samma sätt som vad gäller förhållandet mellan varor och tjänster går det inte att dra en skarp gräns mellan servicetjänster och kunskapstjänster utan dessa tjänster utgör snarare extrempunkter på en skala. Många tjänsteföretag tillhandahåller både servicetjänster och kunskapstjänster samt kombinationer av dessa.¹⁷ Typiska serviceföretag utmärks bl.a. av att de ägnar sig åt att lösa relativt enkla problem åt sina kunder och av att de är rutinintensiva med standardiserad produktion.¹⁸ Ett serviceföretag utför ofta ett stort antal liknande transaktioner med många olika kunder och endast ett fåtal personer behöver medverka i transaktionerna. Typiska kunskapsföretag utmärks av att de ägnar sig åt kvalificerad problemlösning och anlitas av sina kunder för att lösa komplexa problem vars korrekta lösning kunden inte själv känner till.¹⁹ Kunskapsföretagets produktion är vanligtvis inte standardiserad utan präglas i hög grad av genuint problemlösande av individer i företaget vilka besitter erforderlig kunskap. Ofta är flera personer från både leverantörsföretaget och kunden involverade i problemlösningsprocessen. Inte sällan är varje enskild transaktion eller uppdrag omfattande och innefattar avsevärd direkt kontakt mellan parterna.

I den engelskspråkiga litteraturen används ofta det till ”kunskapstjänst” närliggande begreppet ”professional service” för att beteckna en tjänst med följande egenskaper²⁰:

¹⁴ Ahnells & Nicou (1996) s. 10f; jfr Normann (2002) s. 120f

¹⁵ Ahnells & Nicou (1996) s. 10f; jfr Normann (2002) s. 120f

¹⁶ Ahnells & Nicou (1996) s. 11; Ahnells & Edman (2002) s. 21ff

¹⁷ Axelsson & Wynstra (2002) s. 33

¹⁸ Axelsson & Wynstra (2002) s. 31f; Axelsson & Agndal (2005) s. 521f

¹⁹ Axelsson & Agndal (2005) s. 530f

²⁰ Löwendahl (2005) s. 22, fri översättning och anpassning

- Tjänsten är kunskapsintensiv och levereras av medarbetare med högre utbildning.
- Tjänsten är i hög grad kundanpassad, dvs. icke-standardiserad.
- Tjänsten är beroende av leverantörsmedarbetarnas goda omdöme.
- Tjänsten kräver normalt avsevärd interaktion mellan säljare och kundföretag.
- Tjänsten levereras inom ramarna för de normer som gäller inom leverantörsmedarbetarnas yrke.

Även följande egenskaper har ibland framhållits²¹:

- Tjänsten tillhandahålls av kvalificerad personal, är rådgivande och fokuserar på problemlösning.
- Den kvalificerade medarbetaren har en identitet, är känd på marknaden för sina expertkunskaper och har en särskild titel, t.ex. managementkonsult.
- Tjänsten lämnas i ett uppdrag från kunden till leverantörsföretaget.
- Den kvalificerade medarbetaren är oberoende från andra leverantörer av varor och tjänster.

3.3 Inköpsorganisation

En viktig fråga för företag som köper in varor och tjänster är hur inköpen organiseras. Den kanske mest centrala faktorn att därvid ta ställning till är graden av centralisering-decentralisering²².

I en centraliserad inköpsorganisation utförs inköpen centralt, t.ex. av en inköpsavdelning med professionella inköpare eller av företagsledningen. En fördel med en centraliserad inköpsorganisation kan vara möjligheterna till samordning av och överblick över företagets totala inköp samt en förstärkt förhandlingsposition i förhållande till leverantörerna.

Professionella inköpare får inte sällan stor erfarenhet av att ta fram specifikationer på efterfrågade varor och tjänster och kan systematiskt bevaka marknaden och jämföra olika leverantörers erbjudanden. En nackdel med en strikt centraliserad inköpsorganisation kan dock vara att avståndet blir långt mellan den inköpande enheten och den enhet som faktiskt skall använda den inköpta varan eller tjänsten. Företaget kan också förlora i flexibilitet när det gäller inköpen eftersom beslutsprocessen riskerar att bli lång. Vidare kan det vara en

²¹ Gummesson, E., The Marketing of Professional Services, Marketing of Services (red. Donnelly, J.H & George, W.R.), American Marketing Association 1981, återgiven i Kotler (2002) s. 238

²² Weele (2005) s. 233ff; Axelsson & Agndal (2005) s. 371f

nackdel att en professionell inköpare inte alltid besitter tillräcklig sakkompetens beträffande det som skall köpas in.

I en decentraliserad inköpsorganisation sker inköpen lokalt och således nära den operativa verksamheten. En sådan organisation av inköp kan bl.a. vara fördelaktig när omfattande samarbete krävs mellan den enhet i det köpande företaget som skall använda den köpta varan/tjänsten och den externa leverantören av denna. Decentraliserade inköp kan också vara nödvändiga när ett företag är verksamt i många olika länder och huvudkontoret saknar närmare kunskaper om de lokala marknaderna för vissa varor och tjänster. Samtidigt riskerar flera av fördelarna med en centraliserad inköpsorganisation att gå förlorad, särskilt förhandlingspositionen i förhållande till leverantörer och samordningen av/överblicken över samtliga inköp. Det kan också vara svårt att upprätthålla erforderlig inköpskompetens på lokal nivå i företaget, särskilt om inköp inte sker regelbundet och inköpen bara utgör en bisyssla för den som utför dem. Vidare är det inte självklart att erfarenheter av inköp från olika leverantörer sprids inom företaget.

Ett företags inköpsorganisation kan ha drag av både centralisering och decentralisering. Inte sällan faller det sig naturligt att vissa varor och tjänster, t.ex. de av mer strategisk natur, köps in centralt medan andra köps in på mer lokal nivå. Vidare kan vissa av nackdelarna med en renodlat centraliserad eller decentraliserad inköpsorganisation elimineras eller åtminstone mildras genom vissa anpassningar. En sådan åtgärd kan t.ex. vara sammansättningen av inköpsfunktioner/team där både professionella inköpare och medarbetare med sakkunskap beträffande det som skall köpas in samarbetar.

En näraliggande dimension på inköp är hur själva inköpsprocessen ser ut från det att behovet av något väcks till det att själva inköpet sker. Inte sällan kan flera olika personer hos det köpande företaget vara inblandade i en sådan inköpsprocess, t.ex. användare, inköpare, beslutsfattare och påverkare.

3.4 Transaktions- respektive relationsperspektiv

I litteraturen har fördelarna och nackdelarna med ett transaktions- respektive relationsperspektiv på inköp av varor och tjänster diskuterats. Transaktionsperspektivet utgår ifrån antagandet att värde skapas av leverantören som i sin tur distribuerar detta till sina kunder, vilka ofta har klart definierade behov och är på jakt efter en ”produkt”. En transaktionsorienterad syn på inköp anses ofta vara fördelaktig när det gäller att åstadkomma ett lågt pris för en standardprodukt som redan finns tillgänglig på marknaden. Relationsperspektivet utgår i stället från antagandet att värde skapas i relationen mellan leverantören och kunden genom interaktioner och samarbete vilket ofta kräver ömsesidig anpassning. En relationsorienterad syn på inköp anses ofta mer lämplig när samarbete krävs mellan leverantör och kund för att åstadkomma värde och totalt låga kostnader. Genom denna orientering kan skillnader mellan resurser och förmågor hos olika aktörer utnyttjas för att skapa gemensamt värde. De huvudsakliga skillnaderna mellan transaktions- och relationsperspektivet kan sammanfattas på följande vis²³:

<i>Transaktionsperspektiv</i>	<i>Relationsperspektiv</i>
▪ Många alternativa leverantörer ▪ Kortsiktigt perspektiv, "arm's length", bibehållande av distans ▪ Varje transaktion är en ny affär ▪ Stimulera till konkurrens mellan leverantörer ▪ Prisorientering ▪ Förnyelse och effektivitet genom byte av leverantör ▪ Köp av ”produkter”, standardisering ⇒ Prisorientering, låga inköpspriser för välspecifiserade produkter	▪ En eller ett fåtal leverantörer ▪ Långsiktigt perspektiv, krav och gemensam utveckling ▪ Varje transaktion utgör del i en relation ▪ Stimulera till samarbete och gemensam konkurrenskraft med leverantören ▪ Kostnads- och gemensamt värdeskapandeperspektiv ▪ Förnyelse och effektivitet genom samarbete och teameffekter; kombinerad av resurser och kunskap ▪ Köp av ”förmågor”, kundanpassning ⇒ Kostnads- och värdeorientering, totalt låga inköpskostnader och värdeskapande

Som antytts ovan beaktas i transaktions- och relationsperspektiven olika kostnader. Vid en transaktionsorienterad syn på inköp är i princip själva priset på den inköpta produkten den enda kostnaden som tas i beaktande. Kundens interna kostnader för inköpet antas således inte påverkas av vilken leverantör kunden väljer. Vid en relationsorienterad syn på inköp anses

²³ Axelsson & Wynstra (2002) s. 214, Axelsson (2005) s. 43

priset för själva produkten bara vara en av flera kostnader eftersom även kundens kostnader för relationen med tjänsteföretaget beaktas.²⁴ Sådana relationskostnader kan t.ex. avse anpassningar för att kunna använda leverantörens produkt, kostnader till följd av att leverantören inte levererar som överenskommet och psykologiska kostnader till följd av att kunden inte litar på leverantören.²⁵

I praktiken använder sig många företag av en blandning av transaktionsperspektivet och relationsperspektivet när det gäller inköp. Det är också värt att notera att valet i hög grad påverkas av kundens kompetens och resurser. Allmänt kan dock sägas att relationsperspektivet är av särskilt intresse när det gäller inköp av tjänster eftersom dessa som framgått ovan till sin natur vanligtvis kräver åtminstone ett visst mått av interaktion och samarbete mellan leverantör och kund.

3.5 Olika leverantörsstrategier

En central fråga när det gäller inköp av tjänster är hur många leverantörer ett företag skall använda sig av. I det avseendet kan huvudsakligen tre olika strategier urskiljas: att använda sig av en, två eller flera leverantörer.²⁶

En enda leverantör

Att använda sig av en enda leverantör ligger väl i linje med relationsperspektivet. Genom att satsa på att bygga upp en enda relation hålls över tid de indirekta kostnaderna, dvs. relationskostnaderna, på en låg nivå. Nackdelen är dock att företaget som köper in tjänsterna blir beroende av den utvalda leverantören och kan hamna i en dålig förhandlingssituation gentemot denne. Om företaget rutinmässigt köper in tjänster från samma leverantör finns även en risk för att företaget får en försämrad uppfattning om vad som erbjuds av andra leverantörer på marknaden vilket på sikt kan medföra att företaget inte köper de allra bästa tjänsterna som står till buds på marknaden.

²⁴ Ford m.fl. (1998) s. 112f

²⁵ Grönroos (2003) s. 124ff

²⁶ Axelsson & Wynstra (2002) s. 229ff, Gadde & Håkansson (1998) s. 60ff; jfr Ford m.fl (1998) s. 141f

Två leverantörer

Att arbeta med två leverantörer har ofta vissa fördelar i jämförelse med att endast nyttja en enda och inte sällan kan en sådan inköpsstrategi fungera som ett mellanting mellan transaktions- och relationsorienterade inköp. Genom att arbeta med två leverantörer blir det köpande företaget mindre beroende av en enda leverantör och kan i viss utsträckning få de utvalda leverantörerna att konkurrera med varandra beträffande pris och kvalitet. Särskilt när det gäller inköp av kunskapstjänster kan det också vara en fördel att få ta del av två olika leverantörers kunskaper eftersom kunskaper sällan utvecklas helt identiskt hos två olika leverantörer.

Många leverantörer

Att använda riktigt många leverantörer är numera en tämligen ovanlig inköpsstrategi och kan sägas illustrera nackdelarna med ett strikt transaktionsorienterat perspektiv. Nackdelarna är framförallt två, för det första att transaktionskostnaderna och kostnaderna för att hantera många leverantörer blir höga och för det andra att det köpande företaget får en dålig förhandlingsposition gentemot varje leverantör och blir en lågprioriterad kund. Strategin kan dock vara fördelaktig när det gäller enkla, standardiserade produkter eller när det köpande företaget behöver många reservleverantörer. Strategin kan också löna sig om det köpande företaget vill komma åt speciell kompetens hos varje nyttjad leverantör.

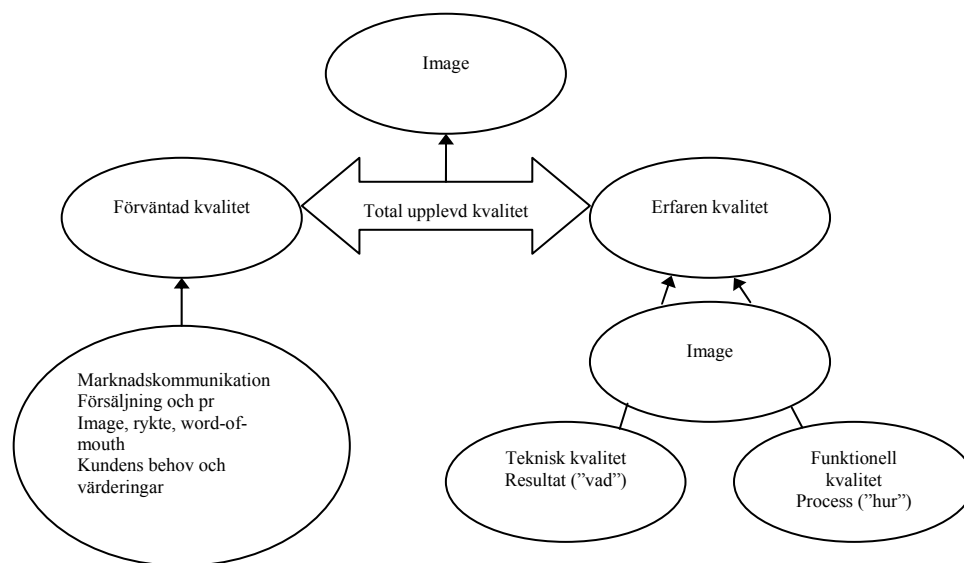
3.6 Enskilda leverantörsförbindelsers karaktär

Som framgått ovan kan enskilda leverantörsförbindelser ha mycket olika karaktär, bl.a. beroende på hur komplexa de är och graden av interaktion mellan parterna. I litteraturen har två dimensioner för att karaktärisera leverantörsförbindelser föreslagits, nämligen graden av närhet respektive stabilitet.²⁷ Med närhet avses graden av anpassningar mellan leverantör och kund, både när det gäller aktiviteter, resurskopplingar och personlig interaktion. Med stabilitet avses förbindelsens varaktighet. Det finns ett samband mellan dimensionerna såtillvida att närhet vanligtvis kräver stabilitet. När en kund väl gjort anpassningar och investerat i en relation med en leverantör måste förbindelsen vara en tid för att investeringen skall ge avkastning.

²⁷ Gadde & Håkansson (1998) s. 50ff

3.7 Kvalitet

De särdrag hos tjänster i förhållande till varor, vilka redogjorts för ovan, har föranlett en omfattande diskussion i tjänstemarknadsföringslitteraturen om vad som utgör kvalitet när det gäller tjänster och hur tjänstekvalitet skall mätas. Särskild uppmärksamhet har ägnats åt processinslaget i tjänster och interaktionen mellan leverantör och kund. Grönroos har framhållit att ett tjänsteerbjudande består av två delar: teknisk kvalitet respektive funktionell kvalitet.²⁸ Den tekniska kvaliteten avser ”vad” som utförs, t.ex. vilket problem en konsult lämnar en lösning på. Den funktionella kvaliteten avser ”hur” detta utförs, dvs. på vilket sätt konsulten lämnar sitt råd till kunden. Detta kan också uttryckas som att den tekniska kvaliteten (”vad”) avser problemlösningsförmåga och den funktionella kvaliteten (”hur”) överföringsförmåga.²⁹ De två dimensionerna av kvalitet kan åskådliggöras genom följande modell, den s.k. nordiska modellen³⁰:



Som framgår av modellen ger den tekniska kvaliteten och den funktionella kvaliteten tillsammans med image upphov till erfaren kvalitet. Den av kunden totalt upplevda kvaliteten bestäms sedan av en jämförelse mellan erfaren kvalitet och förväntad kvalitet.

²⁸ Grönroos (2000) s. 63ff, jfr Kotler (2002) s. 46f, Ahnert & Nicou (1996) s. 51

²⁹ Axelsson & Agndal (2005) s. 542

³⁰ Grönroos (2000) s. 65, Brady & Cronin (2001) s. 34f

En annan modell är den s.k. SERVQUAL-modellen som förespråkats av amerikanska forskare inom tjänstemarknadsföringen.³¹ Denna kvantitativa modell fokuserar på aspekter av själva mötet mellan tjänsteföretag och kund och föreslår fem dimensioner som särskilt hävdas inverka på tjänstekvaliteten:

<i>SERVQUAL – Fem dimensioner av god tjänstekvalitet</i>
1. Tillförlitlighet (Reliability) 2. Lyhördhet (Responsiveness) 3. Trovärdighet (Assurance) 4. Inlevelseförmåga (Empathy) 5. Miljö (Tangibles)

Överhuvudtaget har i litteraturen ett stort antal modeller föreslagits beträffande dimensioner av och attribut förknippade med tjänstekvalitet. Någon enighet om en allmängiltig modell har aldrig uppnåtts³² vilket också till viss del får anses bero på att tjänster sinsemellan är mycket olika. Grönroos har i ett försök att sammanfatta olika föreslagna modeller kommit fram till följande sju dimensioner, vilka antingen är av resultat-, process- eller imagekaraktär:³³

<i>Sju dimensioner av god tjänstekvalitet</i>
1. Professionalism och skicklighet (Professionalism and Skills) – resultat 2. Attityd och beteende (Attitudes and Behaviour) – process 3. Tillgänglighet och flexibilitet (Accessibility and Flexibility) – process 4. Tillförlitlighet och pålitlighet (Reliability and Trustworthiness) – process 5. Avhjälpande av fel (Service Recovery) – process 6. Miljö (Serviscape) – process 7. Renommé och trovärdighet (Reputation and Image) – image

3.8 Kundvärde

Även kundvärde är ett omdiskuterat begrepp och någon klarhet om hur kundvärdet skall mätas har aldrig uppnåtts. Ur ett snävt och kortsiktigt transaktionsperspektiv skulle kundvärde kunna definieras som nyttan/resultatet av en inköpt vara eller tjänst minus de direkta inköpskostnaderna. Ur ett relationsperspektiv ligger det dock mer nära till hands att

³¹ Parasuraman, A., Zeithaml, V.A. & Berry, L.L., Servqual: A Multiple-item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality (1988), återgiven i Brady & Cronin (2001) s. 34f; Grönroos s. 74ff

³² Brady & Cronin (2001) s. 34

³³ Grönroos (2000) s. 80f

definiera kundvärde som den totala fördel över tid som en kund upplever sig få av en given lösning, vara eller tjänst eller kombination av sådana, i relation till den totala uppoffringen över tid för denna lösning, pris och övriga kostnader, som kunden blir tvungen att göra.³⁴ Relationen betraktas därmed som en långsiktig investering. Den totala fördelen kan i sin tur, på det sätt som redogjorts för ovan, uppdelas i teknisk kvalitet (resultat) och funktionell kvalitet (process). Detta kan även uttryckas som att själva kärntjänsten åstadkommer ett grundvärde som sedan, i bästa fall, ökas av tjänsteproduktionsprocessen vilken tillför ett mervärde. Den totala uppoffringen består dels av det direkta priset för tjänsten, dels av övriga relationskostnader.

3.9 Utgångspunkter för den fortsatta framställningen

Distinktionen mellan å ena sidan vara-tjänst och å andra sidan servicetjänst-kunskapstjänst får ofta implikationer för hur interaktionen kommer att se ut mellan kundföretag och leverantörsföretag. Beroende på vad som köps in och hur värde skapas går det vidare att motivera både transaktions- och relationsorienterade perspektiv på inköp av varor och tjänster. Detsamma gäller ett kundföretags val att arbeta med en, två eller flera leverantörer. Ett kundföretags relation till en leverantör kan analyseras bl.a. utifrån hur nära och stabil den är. För att närmare analysera kvalitetsfaktorer avseende en tjänst kan en uppdelning i teknisk kvalitet ("vad") och funktionell kvalitet ("hur") göras. Det finns också en rad modeller som lämnar förslag på vilka attribut/dimensioner som ger upphov till/påverkar av kundföretaget erfaren kvalitet. Kvaliteten kan allmänt sägas utgöra fördelen/nyttan av en erhållen tjänst. För att mer precist kunna uttala sig om vilket kundvärde en tjänst ger upphov till måste dock även kundföretagets kostnader för tjänsten tas i beaktande.

³⁴ Grönroos (2003) s. 119

4 Empiri

Skatterådgivning kan innefatta många olika typer av frågor vilket påverkar rådgivningstjänsternas karaktär och förhållandet mellan skattekonsulten och kundföretaget. De studerade fallföretagen arbetar sinsemellan mycket olika med skattefrågor. I vissa företag/koncerner har ansvaret för skattefrågorna centraliserats och i andra företag/koncerner är de utspridda på olika bolag/enheter och befattningshavare. Därutöver kan ett företags inköp av skatterådgivningstjänster variera mycket från år till år.

4.1 *Fallföretag A: Bygg- och anläggningsbolag*

Företaget ingår i en större koncern och har inga egna skatteexperter anställda. Någon skatteavdelning finns inte heller på koncernnivå men en person i koncernledningen är ansvarig för ekonomi- och skattefrågor. Den intervjuade redovisningschefen är ansvarig för företagets deklarationer och är även den som handhar skattefrågor vilka aktualiseras i bolagets löpande verksamhet. Bolaget köper in skatterådgivningstjänster avseende alla materiella områden men skattefrågor av mer strategisk karaktär, t.ex. avseende företagsaffärer och skatteplanering, sköts på koncernnivå. Redovisningschefen brukar också stämma av svårare skattefrågor med den person i koncernledningen vilken har skattekompens. Hur mycket bolaget köper in skatterådgivningstjänster för varierar mycket från år till år beroende på vilka frågor som aktualiseras. Just nu har t.ex. bolaget varit föremål för revision av Skatteverket och driver en process i skattedomstolarna, vilket resulterat i kraftigt ökade kostnader för skatterådgivningstjänster.

Företaget köper nästan uteslutande in skatterådgivningstjänster från samma revisionsbolag där företaget har sin revisor men går aldrig via revisorn när det gäller skattefrågor. Det kan dock ibland underlätta vid upprättandet av deklarationer att anlita skattekonsulter och revisorn finns i samma bolag. Relationen till revisionsbolaget är långsiktig och företaget köpte redan in sina skatterådgivningstjänster därifrån när intervjuobjektet påbörjade sin anställning som redovisningschef för fem år sedan. Fördelen med en längre relation till skattekonsulten är bl.a. att konsulten kommit att bli väl förtrogen med bolagets verksamhet och där förekommande skattefrågor vilket väsentligt förkortar startsträckan i nya uppdrag.

Intervjuobjektet har tidigare själv arbetat som redovisningskonsult vid revisionsbolaget men var inte den som inledde relationen med sistnämnda bolag, vilket även anlitas på koncernnivå. Redovisningschefen ser för närvarande ingen större skillnad på skattekompetensen hos de fyra stora revisionsbolagen men framhåller samtidigt att det är de enskilda experterna hos revisionsbolagen som står för kompetensen vilken således kan påverkas av att individer byter arbetsgivare. Vidare medger redovisningschefen att olika revisionsbolag kan vara olika starka på olika skatterättsliga sakområden. Detta har dock inte föranlett intervjuobjektet att i någon större utsträckning köpa in tjänster från något annat revisionsbolag än det vanliga. Intervjuobjektet nämner inte självmant advokatbyråer eller nischföretag som tänkbara leverantörer av skatterådgivningstjänster.

När skatterådgivningstjänster skall köpas in funderar redovisningschefen dock vanligtvis på vilken enskild konsult som skulle kunna vara lämplig och vänder sig således inte till en skatteansvarig hos revisionsbolaget med alla frågor. Det förekommer att redovisningschefen vänder sig till en skattekonsult som tidigare anlits för att fråga vem som skulle kunna vara lämplig att assistera med en specifik fråga rörande ett annat skatteområde. Den avgörande faktorn vid val av konsult är den skattemässiga kompetensen och skickligheten. När redovisningschefen vid enstaka tillfällen köpt in skatterådgivningstjänster från annat håll än från sin huvudleverantör har det varit efter rekommendationer från konsulter på det revisionsbolag företaget huvudsakligen anlitar eller från personer i redovisningschefens personliga nätverk. Senast rörde det sig om en skattekurs som köptes in från annat håll än från huvudleverantören. Redovisningschefen tar även med intresse del av de årliga rankningar av skattekonsulter som återges i affärstidningarna. Även om valet av leverantör hittills inte förändrats på grund av rankningen är redovisningschefen mån om att inte anlita en leverantör som rankats lågt eller rör sig nedåt i betyg.

När en skattefråga vars lösning kräver assistans utifrån dyker upp i verksamheten tar redovisningschefen vanligtvis kontakt med den utvalde konsulten via telefon för att presentera och diskutera frågan. Konsulten levererar senare ett svar antingen via telefon eller skriftligen. Det är framförallt svar på enkla och begränsade frågor som lämnas via telefon. Endast i undantagsfall, t.ex. när det gäller svårare frågor eller större projekt, träffar redovisningschefen konsulten för ett personligt möte.

De gånger redovisningschefen har varit riktigt nöjd med kvaliteten på en konsults arbete har varit när konsulten löst en fråga smart och funnit en överraskande genväg samt levererat en välskriven produkt. Det är inte nödvändigtvis negativt om konsulten i sin rapport inte kommit fram till en entydig slutsats men det är viktigt att välunderbyggda argument för olika lösningar lämnas så att det går att utvärdera vad som talar för den ena eller andra slutsatsen. Konsultens arbete utvärderas huvudsakligen utifrån vad konsulten skrivit i själva rapporten. Denne anses sålunda inte automatiskt ha utfört ett dåligt arbete bara för att Skatteverket senare ifrågasatt lösningen och en skatteprocess uppstått. Om konsulten emellertid överhuvudtaget inte uppmärksammat osäkra aspekter och underlåtit att flagga upp för en risk som sedan realiseras genom att Skatteverket angriper bolagets taxering påverkar det dock utvärderingen av konsultens arbete. Utöver själva lösningen och konsultens materiella kompetens är särskilt konsultens snabbhet, att konsulten har ett ”driv” samt personkemin viktiga faktorer. De gånger redovisningschefen har varit missnöjd med utfört arbete har det framförallt rört sig om att konsulten inte återkommit med svar i rimlig tid eller att konsulten missuppfattat de grundläggande förutsättningarna vilket lett till omstart.

Vad skatterådgivningstjänsterna kostar är inte en kritisk faktor och redovisningschefen ser inte några större prisskillnader mellan olika leverantörer. Bolaget är på grund av sin storlek inte särskilt priskänsligt och är tvunget att köpa in skattetjänster eftersom tillräcklig skattemässig kompetens saknas internt.

4.2 Fallföretag B: Internationell bankkoncern

Koncernen har en central skatteavdelning i Stockholm med 7–9 personer anställda. Därutöver finns personal med viss skattkompetens i utländska koncernbolagen. Den centrala skatteavdelningen skall enligt fastlagda riktlinjer vara en operativ funktion och arbeta med samt klara av alla skattefrågor som rör koncernens verksamhet. Att koncernen byggt upp intern kompetens beror bl.a. på att många av koncernens skattefrågor är branschspecifika, komplicerade och kritiska för verksamheten. Skatteavdelningens medarbetare deltar även i arbetet med att skapa finansiella produkter riktade till både företags- och privatkunder. Att koncernen har intern skattekompetens medför att de externa inköpen av skatterådgivningstjänster, relativt koncernens storlek, är begränsade. Koncernen köper

huvudsakligen in ”second opinions” och lägger ut större projekt, som den saknar personal att utföra internt, på konsulter. Detsamma gäller vissa nya skatterättsliga frågor där intern kompetens ännu inte hunnit byggas upp, t.ex. avseende de nya kraven på dokumentation av internprissättning. Inför större inköp av skatterådgivningstjänster stämmer skattechefen vanligtvis av med koncernens CFO.

Skattechefen ser inga större skillnader mellan de fyra stora revisionsbolagen men anlitar inte dessa i någon större utsträckning. Problemet med dessa är dels att de ofta saknar grundliga kunskaper om bankbranschen, dels att de låter mer junior personal sköta de löpande kontakterna. Skattechefen föredrar att anlita specialiserade konsulter verksamma på advokatbyråer eller nischbolag och vill endast ha direkt kontakt med konsulter på partnernivå. Önskemålet är även att det är dessa mer seniora konsulter som utför själva arbetet och således inte endast kvalitetssäkrar arbete som mer juniora kollegor utfört. Koncernen har inga ramavtal med någon leverantör utan väljer från fall till fall varifrån tjänsterna skall köpas in. Valet påverkas inte av vilken revisor koncernen anlitar.

När det gäller valet av konsult är framförallt konsultens kompetens, snabbhet och tillgänglighet av betydelse. Konsulten bör utöver allmän skattekompetens ha grundliga kunskaper om bank- och finansbranschen samt där förekommande skattefrågor. Konsultens svar i form av en rapport måste vara kort och koncist med en entydig slutsats och rekommendation. Det är mycket vanligt förekommande att konsulter skriver alldeles för mycket och t.ex. upprepar allmänt kända grundförutsättningar, något som koncernen inte är villig att betala för. Fakturor granskas noggrant och skattechefen drar sig inte för att begära in kostnadsspecifikationer och ifrågasätta fakturor om antalet nedlagda timmar förefaller överdrivet. Skattechefen anser att skattekonsulter allmänt borde kunna förbättra sitt erbjudande genom att effektivisera arbetet och hålla nere arvoden.

4.3 Fallföretag C: Internationell bankkoncern

Koncernen har en liten skattefunktion bestående av intervjuobjektet, två kvalificerade skattejurister och två administrativa ekonomer. Därutöver finns skatteekonomer i ett antal koncernbolag. I flertalet av de utländska länder där koncernen bedriver verksamhet finns dock ingen personal med skattekompetens anställd eftersom sådan personal inte skulle få

tillräckligt med skattefrågor att arbeta med för att bli riktigt duktiga. Den centrala skattefunktionen i Sverige arbetar huvudsakligen med skattefrågor rörande koncernens egen skatteposition även om det, bl.a. till följd av koncernens finansiella produkter, inte finns någon alldeles klar gräns mellan egna skattefrågor och de som rör kunderna. Koncernen köper in skattetjänster beträffande alla materiella områden men driver själv sina processer i domstol. En stor del, cirka 60 %, av de skattetjänster som köps in rör koncernfrågor och handlar om att utforma koncernens struktur på ett skatteoptimalt sätt.

Intervjuobjektet upplever stora skillnader mellan de fyra stora revisionsbolagen, både beträffande kompetens på olika skatterättsliga sakområden och beträffande representation i utländska länder. Om en leverantör inte kan lösa internationella skattefrågor med koppling till marknader där koncernen är verksam kommer leverantören vanligtvis inte i fråga för uppdrag. Koncernen anlitar för närvarande en global huvudkonsult från vilken 85-90 % av skattetjänsterna köps in. Även koncernens revisor kommer från detta konsultbolag, något som intervjuobjektet anser medföra vissa fördelar, särskilt i samband med upprättande av deklarationer. Att koncernen har en långvarig relation till sin huvudkonsult medför också att konsulten uppnår en ökad förståelse för och kunskap om koncernens verksamhet. Detta leder i sin tur till ökad effektivitet och möjliggör en snabbare uppstart av olika projekt.

Specialistkompetens köps ibland in från annat håll när det gäller komplexa men smala skattefrågor. För att finna erforderlig specialistkompetens i Sverige använder sig koncernen vanligtvis av upparbetade relationer. Skattefunktionens två skattejurister har arbetat länge på sina nuvarande positioner och har både goda nätverk och kan branschen i detalj. Själv skaffar sig intervjuobjektet bl.a. information om branschen genom deltagande i Svenskt Näringslivs skattedelegation och Bankföreningens skattekommitté. Utomlands görs i större utsträckning formella upphandlingar varvid potentiella leverantörer får lämna offerter. Detta beror på att koncernen inte alltid har några existerande kontakter och nätverk att förlita sig på när det gäller nya marknader.

Många av de skatteprojekt som startas upp är tämligen stora och överstiger inte sällan en miljon kronor i värde. Den ansvarige konsulten får då vanligtvis ett projektmandat och en ram att hålla sig inom. På sedvanligt vis stäms sedan av hur projektet utvecklar sig, både i förhållande till tidsplanen och till budgeten. Intervjuobjektet har huvudsakligen kontakt med

den projektansvarige eller den kundansvarige på konsultbolaget. Projekten avrapporteras vanligtvis genom skriftliga rapporter.

De gånger intervjuobjektet har varit särskilt nöjd med kvaliteten på en konsults arbete har varit när konsulten sett det ”större perspektivet” och inte bara svarat exakt på en fråga som ställts. Det är också viktigt att konsultens slutsats är väl underbyggd så att det verkligen går att förstå på vilken grund konsulten dragit den. Analysen måste vara gedigen. Konsulten kan dock ha utfört sitt arbete väl även om det inte resulterat i en klar slutsats men det är vanligtvis positivt om konsulten vågar sticka ut och argumentera för en uppfattning i kombination med en riskgradering. Omotiverad långgrandighet är allmänt något negativt. Det upplevs också negativt när en konsults svar/råd varit felaktigt, vilket inträffat, och det är inte heller bra när problematiska skattefrågor som konsulten inte flaggat upp för senare dyker upp. Att Skatteverket ifrågasätter ett koncernbolags taxering när bolaget följt en konsults råd behöver dock inte nödvändigtvis innebära att konsulten utfört ett dåligt arbete. Koncernen driver för närvarande flera skatteprocesser i domstol avseende frågor där koncernbolag inte är överens med Skatteverket. Riktigt dåligt är det dock när en konsult undviker att ta definitiv ställning utan vacklar och successivt skjuter in nya brasklappar. Priset för skattekonsulttjänster är sällan en kritisk faktor men intervjuobjektet granskar vanligtvis inkomna fakturor och bildar sig en uppfattning om rimligheten av fakturerade belopp.

4.4 Fallföretag D: Försäkringskoncern

Koncernen har ingen personal anställd som arbetar uteslutande med skattefrågor, vilket bl.a. beror på att endast ett begränsat antal skatter är aktuella för ett försäkringsbolag. Det rör sig huvudsakligen om skatter hänförliga till dess finansiella produkter, olika former av avkastningskatt, skatter relaterade till personalen, internprissättning och skatter avseende fastigheter. Det finns dock ett flertal medarbetare med viss skattekompens och medvetenheten är god beträffande vilka frågor som kan klaras av internt och för vilka frågor extern expertis behöver anlitas. När det gäller indirekt beskattning står det t.ex. klart att konsulttjänster måste köpas in utifrån. Någon medveten strategi beträffande vilken kompetens som byggts upp internt har dock aldrig funnits. Koncernen köper in en hel del skattetjänster vilket inte minst beror på att vissa skattefrågor kräver djup specialistkompetens och vissa projekt av skattekaraktär erfordrar avsevärda personalresurser. Skattefrågorna har

tidigare legat utspridda i organisationen utan samordning men koncernen har nu precis beslutat sig för att tillskapa en skattegrupp bestående av representanter för ekonomi, juridik, aktuarie och koncernförvaltning. Genom skattegruppen hoppas koncernen kunna kartlägga exakt vilka skattefrågor som finns i verksamheten och tydliggöra det interna ansvaret för dessa. Som ett led i arbetet med skattegruppen har koncernen även påbörjat en central upphandling av skattetjänster. Tanken är också att erfarenheter från inköp av skattetjänster skall spridas inom företaget.

Intervjuobjekten upplever inte några större skillnader i kompetens mellan de större revisionsbyråerna och de större advokatbyråerna. Däremot ser de skillnader mellan de ansvarsbegränsningar som revisionsbyråer och advokatbyråer gör. Advokatbyråerna använder sig av mindre ansvarsbegränsningar än revisionsbyråerna vilket är en faktor av betydelse för försäkringskoncernen. För koncernen är det vidare väsentligt att inte köpa skattetjänster från samma företag där koncernens revisor finns. Genom att undvika det försäkrar sig koncernen om att revisorn är garanterat oberoende och får därigenom en ”större säkerhetsmarginal”. Att köpa in skattetjänster från fristående konsulter blir dock sannolikt dyrare. För ett antal år sedan hade koncernen ett förmånligt revisionsavtal som även innefattade löpande skatterådgivning, något som sannolikt inte längre är möjligt till följd av de finansiella skandalerna i USA.

När försäkringskoncernen nu inlett en upphandling av skattetjänster har den gått grundligt tillväga och tagit sin utgångspunkt i personliga nätverk och tidigare erfarenheter av olika leverantörer. Ett antal olika leverantörer har fått komma och presentera sina erbjudanden. Intervjuobjekten tycker det har varit rätt enkelt att avgöra vilka leverantörer som skulle kunna fungera. Personkemin är en mycket viktig faktor för att relationen till konsulten skall fungera och just den har det varit möjligt att bedöma vid de personliga mötena. Vidare förutsätts konsulten naturligtvis ha goda materiella kunskaper och erfarenhet från/kunskaper om försäkringsbranschen. Därutöver måste leverantören ha god tillgänglighet med vilket intervjuobjekten särskilt avser att koncernen måste vara en prioriterad kund hos konsulten som också bör ha tillräckliga resurser för att helt vika ett antal medarbetare åt ett intensivt projekt under en begränsad period. Av vikt är även konsultens etiska synsätt. En av de konsulter som kom för att presentera sitt erbjudande i den pågående upphandlingen lade fram

ett skatteupplägg av en sådan typ att konsulten inte kan komma i fråga för uppdrag. Priset är inte av avgörande betydelse när det gäller val av konsult men som alltid görs en bedömning av om prestanda på levererad tjänst motsvarar priset. Koncernen har nu bantat ned de potentiella leverantörerna till tre som alla i någon utsträckning kommer att anlitas. Det har varit en medveten strategi att inleda samarbete med tre leverantörer för att inte bli alltför beroende av en enda. Avsikten är dock att en av de tre leverantörerna skall bli en ”preferred supplier” och därmed få en större del av bolagets uppdrag.

De gånger koncernen varit särskilt nöjd med en konsults tjänster har varit då konsulten skött relationen professionellt genom bra bemötande och haft gedigna kunskaper. Särskilt uppskattat är när en konsult är receptiv och snabbt förstår omständigheterna samt identifierar den relevanta frågeställningen och ”fyller i osäkerheten” på ett bra sätt. Att kunna tänka ”outside the box” är en värdefull egenskap hos en skattekonsult.

När missnöje med en konsults tjänster uppstått har det ofta varit kvaliteten på rapporten och den underliggande rättsutredningen som varit bristfällig. Det är aldrig bra när en konsult lämnar vacklande svar, t.ex. genom att nya omständigheter att ta i beaktande dyker upp först i en senare rapport så att det inte går att få hela bilden klar för sig på en gång. Allvarligt är också när själva interaktionen med konsulten inte fungerar smidigt, t.ex. genom bristande tillgänglighet eller missförstånd beträffande grundförutsättningarna eller vad som egentligen utgör frågan. Det har även inträffat att en konsult tagit bra betalt för en rapport som uppenbarligen ursprungligen skrivits till en annan kund vilket upplevts som mycket negativt. Därutöver måste naturligtvis svar lämnas inom rimlig tid och i enlighet med vad som överenskommits.

4.5 Fallföretag E: Internationell teknikkoncern

Intervjuobjektet är ensamt ansvarig för koncernens globala skattefrågor och anställdes så sent som för två år sedan. Han har själv en bakgrund som skattekonsult. Den skatteansvarige arbetar direkt under företagsledningen och vid större inköp av skattetjänster stämmer han vanligtvis av med ledningen. I övrigt fattar han vanligtvis beslut om inköp själv. Att koncernen inte förrän nu skaffat intern skattekompetens är enligt intervjuobjektet inte en medveten strategi utan är en följd av att ledningen under ett antal år varit fullt sysselsatt med

att utveckla koncernen bl.a. genom ett stort antal utländska företagsförvärv. Inte minst i samband med dessa förvärv har behovet av intern skattekompens väckts. I takt med att koncernen växt har det också blivit nödvändigt med omfattande skattemässig samordning mellan bolag och underkoncerner i olika länder. När bolag hastigt införlivats i koncernen har det förr varit vanligt att tidigare samarbeten med lokala konsulter fortsatt och att särlösningar uppstått på lokal nivå. Koncernen rör sig i dag mot att i större utsträckning göra inköp av skattetjänster på central nivå. Fortfarande används dock ett stort antal olika leverantörer vilket dels beror på att verksamhet bedrivs i många olika länder, dels på att många företagsaffärer genomförs och vid "tax due diligences" anlitar vanligtvis inte köparen och säljaren samma konsultbolag. Skattetjänster köps för närvarande in beträffande de flesta materiella områden, det kan bl.a. röra sig om löpande skatterådgivning, internprissättning, "second opinions" och, som nämnts ovan, rådgivning i samband med företagsaffärer. Koncernen undviker på grund av oberoendeproblematiken att köpa in skattetjänster från samma revisionsbolag där koncernmoderbolaget har sin revisor.

För intervjuobjektet är det viktigt att interaktionen med den anlitade konsulten fungerar väl. Ofta inleds ett uppdrag med att intervjuobjektet träffar konsulten för att grundligt diskutera igenom de aktuella frågorna. Även under uppdragets gång är det bra om det är lätt att komma i kontakt med någon på mellannivå på konsultbolaget, t.ex. en senior manager, för att kunna stämma av hur uppdraget utvecklas. Relationen till en enskild anlitad konsult kan ibland bli mycket värdefull. Det har till och med inträffat att koncernen följt med en konsult när denne bytt arbetsgivare.

Vid valet av konsult är framförallt konsultens skatterättsliga kompetens, tillgänglighet och tillgång till internationella nätverk faktorer av betydelse. Det har på senare tid blivit allt viktigare att en konsult kan rekommendera och förmedla kontakt med konsulter i andra länder. Andra önskvärda egenskaper hos en konsult är proaktivitet ("Har ni funderat på den här aspekten?"), kreativitet och mycket god kommunikationsförmåga. För koncernen är det även väsentligt att känna sig som en prioriterad kund hos den anlitade konsulten. Detta är något som särskilt på internationella marknader talar mot att sprida ut sina uppdrag på ett flertal konsulter. I t.ex. USA har koncernen haft dåliga erfarenheter av att hamna långt ner på ett revisionsbolags prioriteringslista när gigantiska kunder konkurrerat om konsulternas

uppmärksamhet. För att undvika sådana problem har koncernen nu i USA gått från att arbeta med tre konsultbolag till att numera i huvudsak använda ett. Att inleda ett närmare samarbete med en leverantör innebär även i övrigt ofta effektivitetsfördelar eftersom konsulten kan börja arbeta på en gång utan närmare introduktion beträffande koncernens verksamhet. Vid valet av skattekonsult är det således en stor fördel om konsulten tidigare varit inne och arbetat med någon fråga i koncernen. Det är också mycket positivt när en skattekonsult, på grund av sin kännedom om koncernen, på eget initiativ kan bevaka och informera om skattefrågor av betydelse för koncernens verksamhet. En inte oviktig fråga är även konsultens förståelse för koncernens skattepolicy som går ut på inte befinna sig i gråzonen utan att betala korrekt skatt, om än så lite som möjligt. Förslag på aggressiva skatteupplägg har lett till att koncernledningen närmast svartlistat vissa konsulter.

När det gäller dåliga erfarenheter av inköp av skattetjänster så har de, utöver de tidigare nämnda, oftast bestått i att en konsult som fungerat bra på nationell nivå visat sig sakna nödvändiga internationella kunskaper eller nätverk. Felaktiga eller dåligt underbyggda slutsatser är alltid något negativt. Det har även förekommit att konsulter identifierat problemställningen för snävt och därför förbisett komplikationer som dykt upp i ett senare skede och borde ha kunnat förutses.

Intervjuobjektet upplever visserligen att priserna vid en första anblick kan skilja en del åt mellan de stora leverantörerna av skattetjänster. Vanligtvis får dock kunden vad den betalar för varför det handlar om att bedöma och precisera vad som egentligen efterfrågas. Då blir inte prisskillnaderna så stora. Priserna är i övrigt sällan av avgörande betydelse när det gäller valet av konsult.

4.6 Sammanfattning av empiri

	<i>Fallföretag A</i>	<i>Fallföretag B</i>	<i>Fallföretag C</i>	<i>Fallföretag D</i>	<i>Fallföretag E</i>
Bransch	Bygg- och anläggning	Bank	Bank	Försäkring	Teknik
Inköpsorganisation	Centraliserad (på bolagsnivå)	Centraliserad (på koncernnivå)	Centraliserad (på koncernnivå)	Går mot centraliserad (på koncernnivå)	Går mot centraliserad (på koncernnivå)
Egen skattefunktion	Nej	Ja	Ja	Nej	Ja
Typ av tjänst	- Löpande skatterådgivning - Deklarationer	- Second opinions - Större projekt	- Löpande skatterådgivning - Tax opinions - Större projekt	- Löpande skatterådgivning - Tax opinions	- Löpande skatterådgivning - Deklarationer - Tax opinions, - Företagsförvärv - Större projekt
Antal leverantörer	En huvudsaklig (långvarig relation)	Ett flertal	En huvudsaklig (långvarig relation)	Tre, varav en "preferred supplier"	Ett flertal
Skattekonsult och revisor från samma bolag	Ja	Tänkbart	Ja	Ej tänkbart	Ej tänkbart
Övriga faktorer av särskild vikt vid valet av skattekonsult	- Skatterättslig kompetens - Snabbhet & tillgänglighet - "Driv" - Personkemi	- Skatterättslig kompetens - Bransch-kunskap - Snabbhet & tillgänglighet - Konsultens senioritet	- Skatterättslig kompetens - Internationellt nätverk - "Outside the box-tänkande"	- Skatterättslig kompetens - Bransch-kunskaper - Snabbhet & tillgänglighet - Ej för stora ansvarsbegränsningar - Personkemi - Etik	- Skatterättslig kompetens - Snabbhet, tillgänglighet & välfungerande interaktion - Internationellt nätverk - Proaktivitet & kreativitet - Etik
Upplever skillnader mellan revisionsbolagens erbjudanden	Nej	Nej	Ja	Nej, men föredrar advokatbyråer	Nej, "man får vad man betalar för"

5 Analys

Nedan behandlas i tidigare angiven ordning först skatterådgivningstjänsternas karaktär, organisationen av inköp, leverantörsstrategier och fallföretagens relation till sina skattekonsulter samt slutligen kvalitetsdimensioner avseende skatterådgivning.

5.1 *Skatterådgivningstjänsternas karaktär*

Samtliga intervjuobjekt ger en relativt samstämmig bild av hur själva skatterådgivningstjänsterna levereras. Uppdraget inleds vanligtvis genom att kundföretaget tar kontakt med en utvald skattekonsult och förklarar sitt problem och vad det vill ha hjälp med. När det gäller större uppdrag kan det bli aktuellt med ett upphandlingsförfarande vid vilket flera tänkbara leverantörer jämförs. Inget intervjuobjekt berättade dock om att uppdrag initierats genom att en skattekonsult tagit kontakt för att sälja in en tjänst och lyckats med det om inte den erbjudna rådgivningstjänsten avsåg en fråga som fallföretaget redan identifierat. Den inledande kontakten mellan kundföretag och skattekonsult vid vilken grundförutsättningarna för uppdraget presenteras sker inte sällan via telefon. Om inte ett svar kan levereras omedelbart tar sedan konsulten med sig frågan för fortsatt analys. Ett svar lämnas senare till kundföretaget genom en rapport eller, i enklare fall, genom telefonsamtal eller mail. Det vanliga är att avrapportering sker skriftligen, inte minst för att dokumentation skall finnas att tillgå i efterhand. Intervjuresultaten tyder således på att skatterådgivningstjänster i rätt ringa omfattning produceras och konsumeras samtidigt. I stället är det precis som vid renodlade varor konsulten, som visserligen efter viss input från kunden, levererar en ”produkt” till kunden för konsumtion.

Hur pass omfattande direkt kontakt som äger rum mellan kundföretag och skattekonsult synes främst bero på den underliggande skattefrågan/problemets karaktär och vad som krävs för att åstadkomma ett svar/lösning. Intervjuerna tyder vidare på, vilket faller naturligt, att olika kundföretag har olika önskemål beträffande hur samarbetet mellan företagen skall läggas upp och avrapportering ske. Här gör sig naturligtvis också kostnadsaspekter gällande eftersom ett kortfattat svar via telefon eller mail, åtminstone i det korta loppet, innebär en besparing i förhållande till att köpa in en mer omfattande rapport.

Skatterådgivningstjänster kan som anförts ovan se mycket olika ut. Vissa av de tjänster som skattekonsulter utför åt större bolag kan betraktas som rena servicetjänster. Detta gäller särskilt diverse "compliance"-tjänster, dvs. ingivande av deklarationer och fullföljande av andra rapporteringsskyldigheter till myndigheter. Både upprättande av och granskning av deklarationer samt utförande av skatteberäkningar kan vanligtvis sägas ha en mycket hög grad av standardisering. Denna typ av servicetjänster kan av förklarliga skäl återköpas i det oändliga. Av intervjuerna framgick särskilt att det inte är ovanligt att stora internationella koncerner helt lägger ut denna form av arbetsuppgifter på globala konsultföretag eftersom det inte fungerar att i varje land ha egen personal som sköter dessa uppgifter. Genom att på global nivå lägga ut denna form av hantering på konsulter förenklas högst väsentligt det arbete som utförs internt eftersom konsultföretaget tar ett stort ansvar för samordningen. Vissa globala konsultföretag erbjuder också olika former av outsourcingpaket när det gäller denna typ av skattetjänster, vilket t.ex. gör det möjligt för kunden att på webben följa vilka rapporteringskrav som ställs i olika länder och hur aktuella koncernbolag genom konsultföretagets försorg uppfyller dem.

Andra tjänster avseende skatterådgivning kan å andra sidan sägas vara renodlade kunskapstjänster. Det kan t.ex. röra sig om skatteoptimering av en koncernstruktur eller planering av en affär för att åstadkomma så fördelaktiga skattekonsekvenser som möjligt. Denna typ av uppdrag kräver vanligtvis mer omfattande utredning och analys samt innefattar inte sällan många olika valmöjligheter. Interaktionen mellan kundföretag och skattekonsult blir därmed mer omfattande och större krav ställs på skattekonsultens professionella kompetens. Eftersom underliggande situationer sällan är helt identiska och rättsläget dessutom ständigt förändras kan dock snarlika kunskapstjänster, till skillnad mot vad som normalt är fallet vad gäller kunskapstjänster, behöva köpas in flera gånger. De problem som ibland uppstår för säljare av kunskapstjänster med att i förväg förklara nyttan av en tjänst framstår inte som särskilt framträdande när det gäller skatterådgivningstjänster riktade till större bolag eftersom kundföretagen för det mesta redan på egen hand inser att en viss fråga kan få skattemässiga implikationer.

Huruvida en skatterådgivningstjänst har karaktär av servicetjänst eller kunskapstjänst får normalt konsekvenser för kundens konsumtionsprocess. När det gäller renodlade servicetjänster blir vanligtvis konsumtionsprocessen tämligen kort. Det kan t.ex. röra sig om att skriva under en deklaration innan den ges till Skatteverket eller att bestämma sig för om en kostnad skall dras av i enlighet med en konsults råd. När det gäller kunskapstjänster så ser situationen helt annorlunda ut eftersom det kan vara förknippat med avsevärt arbete för kunden att följa konsultens råd, t.ex. genom att implementera en koncernstruktur. Kundens medverkan i den värdeskapande processen blir av förståeliga skäl också betydligt mer omfattande när det gäller den senare kategorin av skatterådgivningstjänster.

5.2 Organisationen av inköp

Inköpsorganisationen avseende skatterådgivningstjänster präglas i samtliga fem fallföretag av en tämligen hög grad av centralisering. I fallföretag A-C sköts inköpen antingen av en enskild befattningshavare eller av en skattefunktion/avdelning. I fallföretag D pågår en centralisering av inköpen genom arbetet med en skattegrupp, bestående av bl.a. koncernekonomichef och bolagsjurist, vilken skall kartlägga hanteringen av skattefrågor och det interna ansvaret för dessa. Som ett led i arbetet med denna grupp utförs en koncerngemensam upphandling av skattekonsulter. I fallföretag E innehar den centralt skatteansvarige en relativt ny post och även där är målsättningen att i större utsträckning köpa in skatterådgivningstjänster centralt. Detta försvåras av att koncernen växer kraftigt med ständigt nya företagsförvärv i utlandet varför det ibland blir nödvändigt med lokala lösningar.

Det kan konstateras att skatterådgivningstjänsterna i samtliga fallföretag köps in av den befattningshavare/enhet som själv arbetar med skattefrågorna. Inte i något fall köps således rådgivningstjänsterna in av professionella inköpare som arbetar med inköp på heltid. Detta beror sannolikt på att inköpet bygger på att någon i fallföretaget först gör en bedömning av vad skattefrågan egentligen rör och huruvida det finns intern kompetens eller kapacitet att hantera den. Först om så inte bedöms vara fallet köps således skatterådgivningstjänster in utifrån och denna bedömning kräver åtminstone i större bolag vanligtvis skattekompetens. En viktig del av inköpet får vidare förmodas vara att precisera exakt vad som skall utredas av skattekonsulten och under vilka förutsättningar. Även detta är svårt att utföra för någon som

inte besitter skattekunskaper. Av genomförd undersökning framgår inte helt klart hur processen från att en skattefråga väcks till att den hamnar hos skattefunktionen ser ut. Det kan dock konstateras att från det att en fråga väl hamnat hos skattefunktionen till det att skatterådgivningstjänster köps in är beslutsprocessen tämligen kort med ett fåtal personer inblandade. Endast i undantagsfall när det rör sig om större inköp av strategisk karaktär synes en avstämning göras med företagsledning eller annan befattningshavare längre upp i företagshierarkin före inköp.

Eftersom skatterådgivningstjänster huvudsakligen köps in av den befattningshavare eller funktion som arbetar med skattefrågorna faller det sig i hög utsträckning naturligt att inköpen är centraliserade. Graden av centralisering kan i sin tur komma att påverka relationen till skattekonsulten, inte minst när det gäller köparbolagets förhandlingsposition och möjlighet att uppnå en position som prioriterad kund.

5.3 *Leverantörsstrategier och kundföretagens relation till sina leverantörer*

När det gäller leverantörsstrategier och relationen till nyttjade konsulter ser åtminstone vid en första anblick situationen ut att variera i de fem fallföretagen.

I fallföretag A köps skattetjänsterna nästan uteslutande in från samma revisionsbolag där bolaget har sin revisor och inköpen skedde på det sättet redan när intervjuobjektet tillträdde sin tjänst för ett antal år sedan. Genom att hålla fast vid en enda leverantör vinner företaget i effektivitet och slipper vanligtvis lägga ned energi på att utvärdera olika leverantörer på marknaden. Redovisningschefen förefaller vidare ha väl upparbetade relationer till och stor tillit till de skattekonsulter vilka vanligtvis anlitas eftersom dessa till och med kontaktas för att erhålla rekommendation om skickliga skattekonsulter på andra skatteområden. Vad som möjliggör fallföretagets inköpsstrategi där den övervägande delen av skatterådgivningstjänster köps in från samma konsultföretag är sannolikt att fallföretaget köper in tämligen allmänna skattetjänster avseende den löpande verksamheten och inte i någon större utsträckning förefaller vara på jakt efter mer nischade tjänster eller konsulter med tillgång till nätverk i specifika länder/områden.

I fallföretag B är den interna skattekompentensen hög och företaget har mycket specifika krav på de konsulter som anlitas, inte minst avseende arbetsmetoder. Företaget använder sig inte av någon huvudkonsult med vilken en särskilt nära relation upparbetats utan valet av konsult sker från fall till fall utifrån vem som bedöms mest lämpad. Inköpsstrategin förefaller närmast vara motiverad utifrån att företaget behöver tillgång till ett brett spektrum av specialister på olika skatterättsliga områden. Just att företaget besitter avsevärd intern skattekompentens och förmåga att i varje uppdrag precisera exakt vad som efterfrågas utgör sannolikt en förutsättning för att inköpsstrategin skall fungera trots att de inköpta skatterådgivningstjänsterna knappast är av det mer standardiserade slaget. Eftersom företaget känner sig säkert både på vad som köps in och på sin förmåga att utvärdera produkten föreligger inte heller samma behov av en långvarig relation vilken annars kan bidra till att undanröja osäkerhet hos en kund. Samtidigt bör själva transaktionskostnaderna bli tämligen höga och strategin kräver god överblick över marknaden.

I fallföretag C köps en mycket stor del av skattetjänsterna in från samma revisionsbolag där koncernen har sin revisor. Samarbetet med det konsultbolaget är omfattande och det är av förståeliga skäl även hos det bolaget mer övergripande skattefrågor vars lösning kräver kännedom om koncernens totala verksamhet hamnar. Därmed vinner koncernen fördelen att startsträckan i nya uppdrag blir betydligt kortare. Samtidigt är intervjuobjektet till synes mån om att ha goda kontakter även med andra leverantörer av skatterådgivningstjänster. När det gäller inköp av skattetjänster från andra leverantörer än huvudkonsulten motiveras det antingen av att specialistkompetens behövs beträffande en komplex men smal fråga eller av att en skattekonsult med nätverk i någon speciell jurisdiktion är nödvändig. De fyra globala revisionsbolagen har olika stark närvaro i olika delar av världen. Värt att notera är att intervjuobjektet endast talar om relationen till hela konsultbolag och inte om relationen till enskilda konsulter vid konsultbolagen. Detta kan dock sannolikt förklaras med att fallföretagets uppdrag ofta är så pass omfattande att hela team hos konsultbolaget bistår med skatterådgivningen.

I fallföretag D har intervjuobjekten i sin pågående upphandling för avsikt att inleda relationer med tre leverantörer, varav en kommer att bli huvudleverantör. Beslutet att använda sig av tre leverantörer synes framförallt vara motiverat av koncernen inte vill riskera att bli alltför

beroende av en enda konsult, särskilt som vissa att skatteprojekten kan kräva tämligen omfattande personalresurser. Fallföretaget har för övrigt först nyligen inlett arbetet med att skaffa sig en sammantagen bild över vilka skatterådgivningstjänster som köps in och varifrån. Tidigare har enskilda medarbetare i organisationen ansvarat för att på egen hand köpa in behövliga skatterådgivningstjänster.

I fallföretag E pågår arbetet med att samordna koncernens anlitande av skattekonsulter för fullt. Tidigare har många olika konsulter anlitats ute i världen vilket inte minst föranletts av att lokala konsultrelationer fått fortgå när nya bolag förvärvats och införlivats i koncernen. Den ansvarige skattejuristen har fått uppleva nackdelarna med att använda många olika konsulter, nämligen att koncernen inte blivit en prioriterad kund eftersom uppdragen spritts ut på många olika leverantörer. Samtidigt kräver det mycket arbete att hitta lämpliga konsulter när koncernen köper på sig bolag i nya länder. Genom att bygga en stark relation till en eller ett fåtal globala leverantörer hoppas koncernen få ner både transaktions- och relationskostnaderna förknippade med att köpa in tjänster från många leverantörer.

Även om detaljerna i fallföretagens leverantörsstrategier varierar förefaller majoriteten av intervjuobjekten uppleva det som positivt och eftersträvansvärt att ha en beständig och väl upparbetad relation till sin skattekonsult. Den främsta anledningen till detta är sannolikt att en skattekonsult som är väl förtrogen med kundföretagets verksamhet kan leverera både snabbare och bättre råd. En skattekonsult som varit involverad i arbetet med ett bolags deklaration ett år har t.ex. normalt skaffat sig goda kunskaper om bolagets skattefrågor och dessa kunskaper kan naturligtvis även användas som grund för senare skatterådgivning. En annan anledning till det fördelaktiga att arbeta med en huvudkonsult är naturligtvis att kundföretaget slipper lägga ned omfattande resurser på att varje gång en skattefråga dyker upp göra ett nytt val av skattekonsult. När fallföretagen ändå väljer att köpa in skatterådgivningstjänster från en annan leverantör än sin huvudkonsult eller att löpande arbeta med flera konsultföretag motiveras detta vanligtvis av särskilda skäl, t.ex. att fallföretaget är på jakt efter en specifik nischkompetens eller en skattekonsult med tillgång till internationella nätverk i speciella länder/områden. Fallföretag B synes till skillnad från övriga studerade företag inte vara särskilt intresserat av att utveckla mer permanenta relationer till vissa skattekonsulter men väljer samtidigt nogsamt att arbeta med konsulter

vilka besitter specifik kompetens och för vilka företaget har stort förtroende. Denna inställning har sannolikt att göra med att fallföretaget främst lägger ut väl definierade uppdrag på konsulter och i dessa uppdrag är kanske inte beständiga och väl upparbetade relationer lika viktiga.

Vad som vid en första anblick förvånar är att fallföretagen har en sådan olika inställning till att köpa in skatterådgivningstjänster från sitt huvudsakliga revisionsbolag. Två av fallföretagen köper huvudsakligen in sina skatterådgivningstjänster från samma revisionsbolag där företagen har sin revisor och två av fallföretagen undviker i största möjliga utsträckning att köpa skatterådgivningstjänster från sitt revisionsbolag. Det finns sannolikt flera olika förklaringar till fallföretagens olika inställning i denna del. För det första kan inte revisorslagen (2001:883) och praxis från Revisorsnämnden anses ange någon knivskarp gräns för vilka skatterådgivningstjänster ett revisionsbolag kan tillhandahålla vanliga svenska revisionsklienter. Så kallad revisionsnära skatterådgivning är allmänt accepterad och ett revisionsbolag kan också delvis mildra en eventuell oberoendeproblematik genom hur arbetet läggs upp/verksamheten organiseras (Ett uttryckligt förbud mot att tillhandahålla vissa rådgivningstjänster finns endast i förhållande till revisionskunder vilka omfattas av den amerikanska SOX-lagstiftningen). För det andra kan fallföretagens inställning präglas av vilken typ av skatterådgivningstjänster som köps in. Vid inköp av rutinartade skatterådgivningstjänster t.ex. i samband med upprättande av deklaration gör inte oberoendeproblematiken sig gällande med tillnärmelsevis samma styrka som vid mer affärsinriktad skatterådgivning, t.ex. skatteplanering i samband företagsaffärer. För det tredje verkade åtminstone ett av fallföretagens ställningstagande mot att köpa in skatterådgivningstjänster från sitt revisionsbolag vara mer motiverat av önskemålet att aldrig ens riskera att hamna i en oberoendediskussion än att ett uttryckligt hinder skulle råda mot att köpa sådana tjänster från sitt revisionsbolag.

5.4 Kvalitetsdimensioner

När det gäller kvalitetsdimensioner uttrycker intervjuobjekten en tämligen samstämmig syn på vad som utgör kvalitet avseende skatterådgivningstjänster.

Grunden i kvaliteten är naturligtvis att den anlitade konsulten har gedigna kunskaper i skatterätt. Om inte den kompetensen finns där kan knappast någon annan kvalitetsfaktor avhjälpa situationen. Den skatterättsliga kompetensen är att hänföra till teknisk kvalitet eftersom det är den som utgör kärnan i vad kunden får, dvs. själva produkten som levererar grundvärdet. Utöver skatterättslig grundkompetens uttrycker samtliga intervjuobjekt att konsulten måste ha förståelse för deras bransch och verksamhet. Detta förefaller närmast vara en förutsättning för att kunna leverera en bra produkt till kunden. Att vara materiellt skicklig när det gäller skatterätt är således utifrån ett kundperspektiv ofta inte tillräckligt för att kunna utföra ett riktigt bra arbete som skattekonsult. Sistnämnda bransch- och verksamhetskompetens får anses vara att hänföra till teknisk kvalitet även om finns funktionella aspekter på den, nämligen att konsulten vanligtvis tillägnar sig kunskap om kundens verksamhet genom interaktion med kunden. Till teknisk kvalitet får även räknas en skattekonsults förmåga att bistå vid skattefrågor som uppstått i andra jurisdiktioner vilket kräver tillgång till internationella nätverk.

Vad som är särskilt värt att notera i anslutning till den tekniska kvaliteten är att inget av intervjuobjekten uttryckligen nämner det ekonomiska utfallet av givna skattemässiga råd som en viktig faktor. Detta är något förvånande eftersom skattemässiga råd så gott som alltid bör ha någon form av ekonomiska konsekvenser. Vid en enkel situation såsom t.ex. granskning av en deklaration kan återläggning av ett felaktigt avdraget belopp leda till att kundföretaget undviker påförande av skattetillägg. I mer komplicerade situationer, t.ex. vid utformningen av en koncernstruktur eller andra företagsaffärer, kan ofta gigantiska belopp sparas om de skattemässiga aspekterna beaktas redan i ett tidigt skede. Kanske är dock ett gynnsamt ekonomiskt utfall en sådan självklar faktor och aspekt av den tekniska kvaliteten att intervjuobjekten inte kom sig för att särskilt framhålla den. Det kan noteras att skattechefers eget arbete inte sällan utvärderas utifrån hur bolagets/koncernens effektiva skattesats utvecklas under dennes tid på posten. I sammanhanget kan också konstateras att kostnaden för själva skatterådgivningstjänsterna sällan förefaller vara en utslagsgivande faktor även om flera av intervjuobjekten granskar emottagna fakturor för att kontrollera att beloppen är rimliga.

När det sedan gäller funktionell kvalitet så framhåller samtliga intervjuobjekt, precis som brukar vara fallet när det gäller konsulttjänster, vikten av tillgänglighet och pålitlighet. Kunderna vill att konsulten skall vara lätt att komma i kontakt med, snabb och förmå leverera vid överenskommen tidpunkt. Att kommunikationen fungerar väl mellan kundföretag och skattekonsult är således av yttersta vikt. Flera av intervjuobjekten nämner det som något mycket negativt när en skattekonsult missuppfattat frågan eller grundförutsättningarna vilket medfört felaktiga svar och fördröjningar. Något fördelaktigt sätt att avhjälpa fel på detta område finns sannolikt inte heller.

En annan dimension av den funktionella kvaliteten som synes viktig är konsultens förmåga att leverera sin produkt på önskat sätt. För det första handlar det om rapportens fokus och utformning där konsulter sannolikt skulle tjäna på att närmare efterhöra hos kunden vad denne egentligen önskar. Intervjuobjekten uttryckte både att de fått överdrivet långgrandiga rapporter när det bara önskat korta och koncisa slutsatser eller praktiska råd och att rapporters slutsatser inte varit tillräckligt underbyggda med en fullödig analys. Det förefaller vidare vara viktigt att konsulten är konsistent när det gäller sina råd och inte vacklar eller ändrar sin ståndpunkt från rapport till rapport. Risker för detta är särskilt stor i projekt där rapporter skrivs i många olika versioner och successiva anpassningar görs. Vidare uttrycker några av intervjuobjekten att konsulten måste stå för sina slutsatser och inte göra alltför kraftiga friskrivningar eller andra reservationer vilka således drar ned omdömet. Samtidigt kan det naturligtvis misstänkas att kundföretag alltid vill ha så klara och kategoriska svar som möjligt även när rättsläget egentligen inte tillåter det. Således är det kanske inte alltid möjligt för skattekonsulten att gå kunden till mötes i detta avseende, särskilt som det i slutändan blir en fråga om riskfördelning mellan kundföretag och konsultföretag.

När det gäller synen på själva relationen till konsulten ur ett kvalitetsperspektiv synes den i viss utsträckning variera bland kundföretagen. Alla intervjuobjekten framhåller vikten av förtroende för konsulten men detta förtroende verkar närmast vara förknippat med konsultens tekniska kompetens, dvs. skatterättsliga kunskaper, kunskaper om en viss bransch eller tillgång till internationella nätverk. Vissa klargör därutöver att den personliga kemin och relationen är mycket viktig (se t.ex. fallföretag D). Åtminstone två av intervjuobjekten framhåller vidare att de ibland ber redan anlitade skattekonsulter att rekommendera

skattekonsulter på andra materiella områden eller i andra länder. Detta skulle kunna ses som ett tecken på ett förtroende för konsulten vilket går utöver den sedvanliga tekniska kompetensen. För andra intervjuobjekt verkar dock de personliga aspekterna av mindre betydelse, vilket kanske kan förklaras av att kunden känner sig säkrare när det gäller inköp av tjänster på skatteområdet och kan värdera tjänsterna på ett mer sakligt plan. Naturligtvis kan också relationens betydelse vara avhängig av vilken typ av skatterådgivningstjänster som köps in. Svåra skattemässiga problem nära förknippade med kundföretagets affärsstrategi kan för sin lösning t.ex. kräva mycket nära samarbete mellan konsult och kund vilket gör att det blir viktigt att relationen dem emellan fungerar väl. Om tjänsten istället rör t.ex. inhämtande av en ”second opinion” med klara ramar för uppdraget så krävs inte tillnärmelsevis lika mycket interaktion mellan konsult och kund.

Vad som kanske framstår som lite förvånande är att proaktivitet och kreativitet anses vara så pass viktiga egenskaper hos skattekonsulter vilka som bekant vanligtvis säljer sina tjänster till kunder med betydliga kunskaper i skatterätt. Flera av intervjuobjekten upplever det mycket positivt när en konsult inte begränsar sig strikt till den ställda frågan utan ser utanför ramarna och tar upp andra frågor samt kommer med egna förslag. När intervjuobjekten tillfrågas om tillfällen då de varit riktigt nöjda med sin konsult nämner också flera exempel där konsulten varit kreativ och kommit på oväntade och smarta lösningar. Det kan spekuleras i om en av anledningarna till detta är att det är förhållandevis lätt för skattekonsulten att överträffa kundföretagets förväntningar i detta avseende. De skatteansvariga är också inte sällan rätt ensamma med skattefrågorna ute i sitt företag varför en engagerad skattekonsult med utomstående perspektiv kan fungera som ett uppskattat bollplank och därvid dela med sig av erfarenheter från andra kundföretag.

En annan dimension som visar sig ha oväntat stor betydelse är att det för flera av fallföretagen är av betydelse att en konsult delar deras etiska värderingar när det gäller skattefrågor. Vissa företag har önskemål om att ”betala korrekt skatt” och vill undvika att ligga i gråzonen. När tänkbara leverantörer kommit med förslag på alltför aggressiva skatteupplägg har det därför inte setts med blida ögon av kundföretaget och dessa leverantörer har mer eller mindre blivit svartlistade. Ett råd som kan lämnas till konsulter som försöker närma sig nya kunder är därför att ta det försiktigt med att på eget initiativ

komma med förslag på avancerad skatteplanering och i stället inrikta sig på att lära känna kunden och dennes skattefrågor samt försiktigt efterhöra vilka lösningar denne egentligen är intresserad av. Att konsulten delar eller åtminstone har förståelse för kundföretagets värderingar när det gäller skattefrågor synes ibland ha blivit den utslagsgivande faktorn när flera konsulter kan leverera kompetenta och i övrigt likvärdiga tjänster. En skattekonsult med en längre relation till sitt kundföretag har sannolikt en fördel i detta avseende eftersom denne konsult redan under ett tidigt skede vid lösningen av ett skatteproblem kan utmönstra lösningar som ändå inte kommer att accepteras av kunden. Det ovan anförda skulle även kunna uttryckas såsom att ett kundföretag har höga förväntningar på att en anlita skattekonsult skall dela dess etiska värderingar avseende skattefrågor och att besvikelsen därför blir så mycket större när så inte visar sig vara fallet.

Att notera är i övrigt att inget av intervjuobjekten självmant fört konsultföretagets varumärke på tal. Kanske har detta att göra med att samtliga intervjuade har så pass goda kunskaper om olika konsulters tekniska kompetens att de fokuserar på denna. Samtidigt påverkas naturligtvis också ett konsultföretags varumärke av vilka välrenommerade skatteexperter som för tillfället är verksamma vid företaget. Information om när en känd skatterådgivare byter arbetsgivare sprider sig snabbt inom branschen och ett av intervjuobjekten nämnde särskilt att det förekommit att fallföretaget valt att följa med uppskattade konsulter i sådana situationer.

6 Slutsatser

Av genomförd undersökning framgår att skatterådgivningstjänster är en mångfacetterad grupp tjänster som ibland har övervägande prägel av vara och ibland av tjänst. De kan också utgöra allt från en renodlad servicetjänst till en renodlad kunskapstjänst. Den närmare karaktären av en skatterådgivningstjänst får tydliga implikationer för hur interaktionen mellan kundföretag och skattekonsult ser ut. Ibland är interaktionen intensiv och omfattande, ibland distanserad och avgränsad. Sammantaget är det således svårt att göra några mer allmänna uttalanden beträffande karaktären av en typisk skatterådgivningstjänst.

I samtliga undersökta företag präglas inköpen av skatterådgivningstjänster av en hög grad av centralisering. Inte i något fall använder sig företagen av professionella inköpare utan det är vanligtvis de medarbetare som arbetar med skattefrågorna som även köper in konsulttjänster. Att det främst är medarbetare med egen skatteskompetens som sköter inköpen medför också att ett synnerligen begränsat antal personer är inblandade i inköpsprocessen.

Undersökningen av de fem fallföretagen talar vidare för att de som köper in skatterådgivningstjänster normalt betraktar det som fördelaktigt att ha en beständig och väl upparbetad relation till sin skattekonsult. Den främsta anledningen till detta är sannolikt att en skattekonsult som är väl förtrogen med kundföretagets verksamhet kan leverera både snabbare och bättre skattemässiga råd. När fallföretagen ändå väljer att köpa in skatterådgivningstjänster från annan leverantör än sin huvudkonsult eller löpande arbetar med flera konsultföretag motiveras detta vanligtvis av särskilda skäl, t.ex. behov av specifik nischkompetens eller tillgång till internationella nätverk.

Vad som framstår som anmärkningsvärt i detta sammanhang är att fallföretagen visar prov på helt olika uppfattningar när det gäller lämpligheten av att köpa in skatterådgivningstjänster från sitt huvudsakliga revisionsbolag. Vissa fallföretag upplever ett sådant tillvägagångssätt som fördelaktigt medan andra till varje pris vill undvika sådana bindningar för att säkerställa revisionens oberoende. Kanske kan de olika inställningarna

härvidlag delvis förklaras av att fallföretagen sinsemellan köper in olika typer av skatterådgivningstjänster.

När det gäller kvalitet framstår följande faktorer som särskilt viktiga för de undersökta fallföretagen:

1. Skattekonsultens skatterättsliga kompetens inkl. kunskap om kundföretagets bransch och verksamhet
2. Skattekonsultens tillgänglighet, pålitlighet och kommunikationsförmåga
3. Hur själva skatteråden förmedlas till kundföretaget, t.ex. rapportens utformning
4. Skattekonsultens proaktivitet och kreativitet

Alla fallföretagen framhåller vidare vikten av förtroende för skattekonsulten, vilket åtminstone i vissa fall synes innefatta något mer än punkterna 1 och 2 ovan. En faktor som framstår som oväntat viktig är att skattekonsulten delar fallföretagets etiska värderingar när det gäller skattefrågor. Två av fallföretagen har av potentiella leverantörer av skatterådgivningstjänster blivit föreslagna skatteupplägg av en sådan aggressiv karaktär att förtroendet för konsulten helt urgröpts, varför konsulten i princip inte kommer i fråga för framtida uppdrag.

Vad som framstår som något anmärkningsvärt är att inget av fallföretagen uttryckligen framhåller det ekonomiska utfallet av givna skattemässiga råd som en viktig kvalitetsfaktor, trots att skattemässiga råd så gott som alltid får någon form av ekonomiska konsekvenser. Kanske uppfattas dock ett gynnsamt ekonomiskt utfall av givna råd som en självklar del av konsultens skatterättsliga kompetens.

Det bör framhållas att dessa slutsatser begränsar sig till de undersökta fallföretagen. För att uppnå generaliserbarhet utöver de studerade företagen måste således slutsatserna prövas på ett representativt och större urval av företag. Det skulle därvid vara intressant att inhämta synpunkter från flera befattningshavare vid varje kundföretag samt att eventuellt även komplettera med synpunkter från personer verksamma på skattekonsultsidan. En annan intressant fråga att undersöka skulle kunna vara om det är någon skillnad på vilka

skatterådgivningstjänster större bolag köper in från revisionsbolag, advokatbyråer och andra nischaktörer.

7 Käll- och litteraturförteckning

7.1 Litteratur

- Ahrnell, B-M. & Nicou, M., Kunskapsföretagets marknadsföring – att utveckla kundrelationer, kvalitet och kompetens, 2:a uppl., Liber-Hermods, 1996
- Ainamo, A., Selling Business Law Services, Dealing with Confidence (red. Furusten. S. & Werr, A.), Copenhagen Business School Press 2005 (s. 59-74)
- Ahrnell, B-M., & Edman, R., Att sälja och ta betalt för kunskap, Liber 2002
- Axelsson, B., Purchasing as Supply Management, Dealing with Confidence (red. Furusten. S. & Werr, A.), Copenhagen Business School Press 2005 (s. 39-58)
- Axelsson, B. & Agndal, H., Professionell marknadsföring, 2:a uppl., Studentlitteratur 2005
- Axelsson, B. & Wynstra, F., Buying Business Services, John Wiley & Sons Ltd 2002
- Crest, S., How Sarbanes Oxley Is Changing Tax Services, International Tax Review 2005:4 (s. 11-23)
- Crest, S., Tax Executives Face New Boss in Europe, International Tax Review 2005:6 (s. 13-22)
- Echeverri, P. & Edvardsson, B., Marknadsföring i tjänsteekonomin, Studentlitteratur 2002
- Ford, D., Gadde, L-E., Håkansson, H., Lundgren, A., Snehota, I., Turnbull, P. & Wilson, D., Managing Business Relationships, Wiley 1998
- Furusten, S. & Werr, A., Bringing in Managerial Expertise from External Markets, Dealing with Confidence (red. Furusten. S. & Werr, A.), Copenhagen Business School Press 2005 (s. 1-18)
- Gadde, L-E. & Håkansson, H., Professionellt inköp, 2:a uppl., Studentlitteratur 1998
- Gripenberg, P., Storbolagen ger revisorer allt färre extratjänster, Dagens Nyheter 2003-04-06
- Grönroos, C., Service Management and Marketing – A Customer Relationship Management Approach, 2:a uppl., John Wiley & Sons Ltd 2000
- Grönroos, C., Marknadsföring i tjänsteföretag, 3:e uppl., Liber Ekonomi 2003
- Gummesson, E., Total Relationship Marketing, 2:a uppl., Butterworth-Heinemann 2002
- Hart, S. & Hogg, G., Relationship Marketing in Corporate Legal Services, Service Industries Journal 1998:3 (s. 55-69)
- Hellman, N., Needs and Interaction – How Auditing Firm Services are Purchased, Dealing with Confidence (red. Furusten. S. & Werr, A.), Copenhagen Business School Press 2005 (s. 132-148)
- Jacobsen, D.I., Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen, Studentlitteratur 2002
- Juhlin, E., Revisorernas konsultverksamhet föremål för debatt, PointLex 2003-06-04
- Kotler, P., Hayes, T. & Bloom, P.N., Marketing Professional Services, Prentice Hall Press 2002
- Levander, M., Handelsbanken stopper skatteråd från revisorer, Dagens Industri 2003-11-11
- Lovelock, C., Services Marketing, 4:e uppl., Prentice Hall 2001
- Løwendahl, B.R., Strategic Management of Professional Service Firms, Copenhagen Business School Press 2005
- Maister, D, Green, C.H. & Galford, R.M., The Trusted Advisor, The Free Press/Simon & Schuster 2000
- Maister, D., Managing the Professional Service Firm, The Free Press/Simon & Schuster 2003
- Merriam, S.B., Fallstudien som forskningsmetod, Studentlitteratur 1994
- Nankervis, A., Managing Services, Cambridge University Press 2005
- Markland, B., De affärsjurister som finns kvar på FAR-byråerna är självklart välkomna i FAR, Balans 2003:6-7
- Normann, R., Service Management. Strategy and Leadership in Service Business, 3:e uppl., John Wiley & Sons Ltd 2002
- Normann, R. & Ramírez, R., From Value Chain to Value Constellation: Designing Interactive Strategy, Harvard Business Review, July-August 1993 (s. 65-77)

- Precht, E., Skattespecialister i branschen, Balans 2005:6-7
- Proposed Revised Section 290 of the Code for Professional Accountants: Independence – Audit and Review Engagements, International Ethics Standards Board for Accountants 2006
- Trost, J., Kvalitativa intervjuer, 2:a uppl., Studentlitteratur 1997
- Utterström, P., Även advokater kan vara oberoende skattekonsulter, Balans 2005:6-7
- Warner, J. & Ezrati, L., How Tax Services Are Changing, International Tax Review, March 2007 (s. 14-17)
- Weele, A. J. van, Purchasing & Supply Chain Management, 4:e uppl., Thomson 2005
- World Tax Supplement, International Tax Review 2006 (s. 438-445)
- World Tax Supplement, International Tax Review 2007 (s. 434-440)

7.2 Intervjuer

- Redovisningschef, Fallföretag A, 2007-06-05
- Koncernskattechef, Fallföretag B, 2007-06-13
- Chef koncernekonomi skatt, Fallföretag C, 2007-06-14
- Chef koncernekonomi och bolagsjurist, Fallföretag D, 2007-06-15
- Skattejurist, Fallföretag E, 2007-06-21

Bilaga 1

Teman vid intervjuerna med representanter för fallföretagen

- *Fallföretagets skatteorganisation*

Vilken intern skattekompens har fallföretaget och hur arbetar det med skattefrågor? Finns någon uttalad strategi beträffande vad som skall utföras i egen regi och vad som köps in utifrån?

- *Inköpta skatterådgivningstjänster*

Vad avser de tjänster som köps in (materiella områden, typ av tjänster m.m.)? För ungefär hur mycket köper fallföretaget årligen in skatterådgivningstjänster?

- *Den interna inköpsprocessen avseende skatterådgivningstjänster*

Vem upptäcker behoven och vem tar initiativ till inköp? Hur tas beslutet om inköp av tjänsterna? Hur går valet av leverantör till?

- *Syn på marknaden för skatterådgivningstjänster*

Hur uppfattar intervjuobjektet marknaden för skatterådgivningstjänster? Vilka leverantörer finns på marknaden? Finns det väsentliga skillnader mellan leverantörerna och i sådana fall vilka?

- *Faktorer av vikt vid val av leverantör*

Vilka egenskaper är företaget på jakt efter hos en potentiell leverantör? Har det någon betydelse vilken revisor företaget anlitar? Har det någon betydelse vilken leverantör konkurrenter anlitar? Varifrån skaffar fallföretaget sig information om potentiella leverantörer?

- *Leverantörsstrategi*

Hur många leverantörer används och i vilken utsträckning? Om flera leverantörer används, varför?

- *Interaktion med leverantören*

Hur ser kontaktmönstret mellan leverantör och fallföretag ut? Hur initieras kontakten? Hur ofta förekommer kontakt mellan leverantör och fallföretag på vilket sätt? På vilken nivå sker kontakterna? Spelar det någon roll vilken position kontaktpersonen hos leverantören har? Hur levereras skattetjänsten?

- *Relationen till använda leverantörer*

Hur länge har nuvarande leverantörer anlitats? Hur ser relationen till leverantörsföretaget respektive den enskilde konsulten ut? Förändras relationen

med tiden? Vad är fördelen med en kort respektive en lång relation till sin leverantör?

- *"Critical incidents"*

Tillfällen då fallföretaget varit särskilt nöjt eller missnöjt med erhållna skatterådgivningstjänster. Vad har varit utmärkande för dessa situationer?

- *Kvalitet och kundvärde*

Vad är kvalitet och kundvärde för fallföretaget? Vad blir resultatet av en skatterådgivningstjänst? Går det att konstatera kundvärdet på en gång när leverantören slutfört sitt uppdrag eller först i efterhand? Hur påverkas kundens bedömning av vad som händer senare, t.ex. av att Skatteverket omprövar en taxering? Hur påverkas kundens bedömning av att skattekonsulten inte levererar ett entydigt svar?