

# PÅVERKAR STORLEKEN PÅ REVISIONSBYRÅN KVALITETEN I REVISIONEN? – EN STUDIE AV STORA OCH SMÅ REVISIONSBYRÅER

Kandidatuppsats i Företagsekonomi

Peter Karlsson  
Carl-Oskar Oscarson

VT 2008:KF15



HÖGSKOLAN I BORÅS  
INSTITUTIONEN FÖR DATA- OCH AFFÄRSVETENSKAP

## Förord

Vi vill tacka samtliga personer som har hjälpt oss under uppsatsprocessen. Respondenterna som har delat med sig av sina åsikter och kunskap, vår handledare Per Forsberg som givit oss vägledning och råd, samt opponenter som givit oss tips för att ytterligare kunna förfinas den slutliga produkten.

Borås den 4 juni 2008

.....  
Peter Karlsson

.....  
Carl-Oskar Oscarson

**Svensk titel:** Påverkar storleken på revisionsbyråns kvaliteten i revisionen?

**Engelsk titel:** Does the size of the audit firm, affect the quality of the audit?

**Utgivningsår:** 2008

**Författare:** Peter Karlsson, Carl-Oskar Oscarson

**Handledare:** Per Forsberg

## **Abstract**

Audit is an important function to secure the interested parties trust in the financial reporting prepared by the companies. To maintain that confidence, it is required that auditors are experienced as credible. If the public loses the trust, the financial reports will lose its credibility as well. Therefore the quality in audit is important. The problem consists not only of the risk that the audit is carried out in an inferior way. An equally important factor is that the interested parties are aware of what the audit includes so that they do not expect something that is not fulfilled. The audit industry today is dominated by four major international firms of auditors, which compete with small, national or local firms.

The aim with the thesis is to contribute with knowledge if there is different ways in the auditing process depending on the size of the firms of auditors, and whether this might have an effect on audit quality. The aim is also to clarify the expectations of small-scale business in auditing, and if the auditors are aware of the expectations.

Audit quality is based on several factors. The study comprises four areas that affect the quality of the audit: auditors independency, auditors materiality judgement, the expectation gap between auditor and the client, and the accounting firm's culture.

This thesis consists of two empirical studies, from a two angel approach. In order to understand the difference in approach, depending on which accounting firm that are performing the revise, five qualified auditors have been interviewed. Three auditors working for "The Big Four" and two of them working in a smaller offices. All the respondents are working in Borås. To gain an insight in the expectations of the auditor's customers, a survey is also made of 25 small limited companies in Borås.

The study is based on research- and debate articles within the problem area. Legislation and recommendations are considered in those situations they restrict the work of the auditor.

The study reveals that the differences in the auditing firm's performances mostly are similar no matter the size of the firm. However, a number of underlying factors have been identified that could affect audit quality. The study also shows that there are unrealistic expectations regarding the work of the auditor does exist. We have also found a lack of interest among owners of small enterprises to obtain more detailed information of the work of the auditor. Our conclusion is that this lack of interest is one of the reasons why the expectation gap exists.

**Keywords:** auditor, audit, independent, expectation gap, materiality, quality

## Sammanfattning

Revision är en viktig funktion för att intressenter skall ha förtroende för företagen och den finansiella rapporteringen. För att förtroendet ska bibehållas krävs att revisorerna upplevs som trovärdiga. Förlorar allmänheten förtroendet för revisionen mister också företagens finansiella rapporter sin trovärdighet. Därför är det viktigt att revision håller en hög kvalitet. Problemet består inte enbart av risken att revisionen utförs på ett undermåligt sätt. En lika viktig faktor är att intressenterna är medvetna om vad revision innefattar så att de inte förväntar sig något som inte infrias. Revisionsbranschen domineras idag av fyra stora internationella revisionsbyråer, vilka konkurrerar med små, nationella eller lokala byråer.

Syftet med uppsatsen är att bidra med kunskap om det finns skillnader i revisionsprocessen beroende på revisionsbyråns storlek, och om detta kan inverka på revisionens kvalitet. Syftet är även att klarlägga vilka förväntningar ägare till små aktiebolag har på revision, och om revisorerna är medvetna om förväntningarna.

Revisionens kvalitet grundar sig på flera faktorer. Studien omfattar fyra områden som påverkar kvaliteten i revisionen: revisorns oberoende, revisorns väsentlighetsbedömning, förväntningsgapet mellan revisor och klient, samt revisionsbyråns kultur.

Uppsatsen består av två empiriska studier, utifrån två infallsvinklar. För att förstå skillnaderna i arbetssätt, beroende på vilken revisionsbyrå som reviderar, har fem kvalificerade revisorer intervjuats. Tre revisorer arbetar på de stora revisionsbyråerna, två arbetar på mindre byråer. Samtliga respondenter arbetar i Borås. För att få en inblick i vad revisorernas kunder anser om revision, är en undersökning även gjord hos 25 små ägarledda aktiebolag i Borås.

Studien baseras på forsknings- och debattartiklar inom problemområdet. Lagstiftning och rekommendationer beaktas i de fall de reglerar revisorns arbete.

Studien visar att skillnaden i revisionsbyråernas arbetssätt i stort inte skiljer sig åt. Dock kan ett antal bakomliggande faktorer identifieras som skulle kunna påverka revisionens kvalitet. Studien visar även att det förekommer orealistiska förväntningar på vad revisorns uppgifter är. Vi har också funnit ett ointresse bland ägarna till mindre aktiebolag att få mer utförlig information om vad revisorn uträttar för arbete. Vår slutsats är att ointresset är en av anledningarna till att förväntningsgapet existerar.

**Nyckelord:** revisor, revision, oberoende, förväntningsgap, väsentlighet, kvalitet

# Begreppsförklaringar

<b>Kombiuppdrag :</b>	Revisionsbyrån bidrar med både revision och redovisningstjänster.
<b>FAR SRS :</b>	Organisation för revisions- och redovisningsbranschen.
<b>The Big Four:</b>	De fyra stora internationella revisionsbyråerna som dominerar marknaden. De är Ernst & Young, KPMG, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers och Deloitte.
<b>Större företag:</b>	Företag som överskrider två av gränsvärden 50 miljoner i omsättning, 25 miljoner i balansomslutning och 50 anställda. Även kallade 50/25/50-bolag.
<b>RS:</b>	Revisionsstandard i Sverige. Reglerar revisionsprocessen.
<b>Ren revisionsberättelse:</b>	Revisionsberättelse enligt standardformatet där revisorn inte har några anmärkningar. Har revisorn anmärkningar är det en oren revisionsberättelse.
<b>Revisionsrisk:</b>	Risken att revisorn gör felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen.
<b>Företag av allmänt intresse:</b>	Verksamheter som är av betydande offentligt intresse på grund av sin affärsverksamhet, storlek eller antal anställda, särskilt företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat vars värdepapper har tillträde till andra medlemsstaters reglerade marknader, banker och andra finansinstitut samt försäkringsbolag.

# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning.....</b>	<b>1</b>
1.1 Problembakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Problemformulering .....	3
1.4 Syfte .....	3
1.5 Studiens genomförande .....	3
1.6 Avgränsning .....	3
1.7 Uppsatsens disposition .....	4
<b>2 Metod .....</b>	<b>5</b>
2.1 Vetenskapligt synsätt.....	5
2.1.1 Hermeneutik .....	5
2.1.2 Positivism .....	5
2.1.3 Vårt vetenskapliga synsätt.....	5
2.2 Vetenskapliga metoder .....	5
2.2.1 Kvantitativ metod .....	6
2.2.2 Kvalitativ metod .....	6
2.2.3 Val mellan kvalitativ och kvantitativ metod .....	6
2.3 Vetenskapliga forskningsansatser .....	6
2.3.1 Induktion .....	6
2.3.2 Deduktion .....	7
2.3.3 Abduktion .....	7
2.3.4 Val av forskningsansats.....	7
2.4 Datainsamlingsmetod .....	7
2.4.1 Sekundär- och primärdata .....	7
2.4.2 Urval för de empiriska undersökningarna .....	8
2.4.3 Tillvägagångssätt för de empiriska undersökningarna.....	8
2.4.4 Tillvägagångssätt för litteraturinsamling .....	9
2.5 Källkritik .....	9
2.6 Giltighetsanspråk.....	10
2.6.1 Validitet.....	10
2.6.2 Reliabilitet .....	10
2.6.3 Uppsatsens giltighetsanspråk .....	10
<b>3 Teoretisk referensram.....</b>	<b>12</b>
3.1 Varför revision?.....	12
3.2 Regler kring revision.....	12
3.3 Revisionens kvalitet .....	13
3.4 Revisorns oberoende .....	14
3.4.1 Jävsregler.....	14
3.4.2 Analysmodellen.....	14
3.4.3 Icke revisionsnära tjänsters inverkan på oberoendet.....	16
3.4.4 Revisorsrotation .....	17
3.5 Väsentlighet.....	19
3.5.1 Bedömning av väsentlighet i den amerikanska lagstiftningen .....	21
3.6 Förväntningsgapet .....	21
3.7 Revisionsbyråns kultur.....	24
3.7.1 Kvalitetskontroller.....	25

<b>4 Empiri .....</b>	<b>26</b>
4.1 Intervju med revisorer .....	26
4.1.1 Presentation av respondenterna .....	26
4.1.2 Revisorns oberoende .....	27
4.1.3 Väsentlighet.....	30
4.1.4 Förväntningsgapet .....	33
4.1.5 Revisionsbyråns kultur .....	35
4.2 Intervju med små aktiebolag .....	39
<b>5 Analys.....</b>	<b>41</b>
5.1 Revisorns oberoende .....	41
5.2 Väsentlighet.....	42
5.3 Förväntningsgapet .....	44
5.4 Revisionsbyråns kultur .....	45
<b>6 Slutsatser och diskussion .....</b>	<b>47</b>
6.1 Svar på forskningsfrågorna .....	47
6.2 Diskussion .....	48
6.3 Egna kommentarer .....	49
6.4 Förslag till fortsatt forskning.....	49
<b>Källförteckning .....</b>	<b>50</b>
Litteraturlista .....	50
Artiklar .....	51
Elektroniska källor .....	52

# 1 Inledning

---

*I det inledande kapitlet redogör vi för bakgrunden till våra problemformuleringar och den diskussion som förs inom området. Forskningsfrågorna vi ämnar besvara framställs och vidare presenteras syfte, avgränsning, studiens genomförande samt en översikt av uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Problembakgrund

Förr bedrevs ekonomisk verksamhet i små enheter. Verksamhetsinnehavaren var ofta ägare, ledare och den ende anställda. När verksamheterna blev större kunde det uppstå en åtskillnad mellan de som bedrev verksamheten och de som investerat pengar i den. Det resulterade i att kapitalägarna hade ett intresse i att få presenterat för sig hur det gick för företaget. Företagsledningen försåg investerarna med informationen, men då ledningen inte kunde ses som neutral uppstod behovet av en objektiv och oberoende granskning. Allteftersom samhället utvecklades uppstod fler intressegrupper som var intresserade av att få kvalitetskontrollerad information. Intressenterna var exempelvis banker, leverantörer, kunder och skattemyndigheter. Istället för att intressenterna skulle granska uppgifterna, uppstod revisorn som skulle se till att allas informationsintressen tillgodosågs (Gulden, 1996).

Skandaler har alltid varit en anledning till att revisorsprofessionen har genomgått viktiga förändringar. Kreugerkraschen 1932 är det tydligaste exemplet, då revisorerna fick ta emot mycket kritik. Revisionen ansågs då vara bristfällig. Kraven på revisorerna ökade, och det var bara början på en lång diskussion om kvaliteten i revisionsprocessen (Wallerstedt, 2005).

Den största förändringen för revisorn infann sig 1944, då den nya aktiebolagslagen ersatte gammal lag. Den nya lagen betonade utförligt reglerna om vad en kvalitetsmässigt bra revision skulle innehålla. Den innebar också en lagstiftning om en oberoende revisor, som skulle vara opartisk i sitt förhållande till det reviderade företaget. Frågorna var fortfarande många, men att ändringarna hade påverkat revisorskåren rådde det inget tvivel om (Ibid).

1975 blev Sverige ett av de första länderna med att ge ut revisorsrekommendationer i form av god revisionsbedömning. I den förändrade aktiebolagslagen angavs att seden skulle följas av alla verksamma revisorer. Diskussioner fördes om revisorerna även skulle försöka motverka ekonomisk brottslighet, vilket var vanligt i små aktiebolag. Diskussionen resulterade i att revisorerna fick större ansvar och 1987 lagstiftades om att alla aktiebolag skulle ha en kvalificerad revisor (Ibid).

Under slutet av 80-talet och början av 90-talet började svenska företag rikta sig allt mer till den internationella marknaden. Denna frammarsch medförde att revisionsbyråerna växte i storlek. De svenska företagen, vilka nu även var verksamma på den internationella marknaden, krävde större resurser från revisionsbyråerna. Ägarna till företagen hade även förväntningar om att revisorerna skulle tillhandahålla konsulttjänster, utöver själva revisionen. Detta är en av anledningarna till att revisionsmarknaden idag, helt domineras av fyra stora revisionsbyråer (Ibid).

När redovisningsskandaler idag inträffar, uppkommer diskussionen om regelverket på samma sätt som för 75 år sedan. Frågan är om regelverken påverkar revisorernas agerande på ett bra sätt, eller om revisorernas enskilda värderingar, istället skall ligga till grund för en bra genomförd revision. Förväntningarna på revisorerna är höga, framförallt bland ägarna, och i

samband med företagsskandaler får revisorerna ofta ta emot kritik. På något sätt måste förväntningsgapet minska för att trovärdigheten i revisorernas arbete skall bibehållas (Ibid).

### 1.2 Problemdiskussion

Utan revision skulle, enligt Filip Cassel (1996, s.110), en fungerande marknadsekonomi inte kunna existera. Filip Cassel varnar för scenariet att dåliga beslutsunderlag och misstro mot finansiella rapporter leder till att systemet slutar fungera.

Därför är det viktigt att det finns ett förtroende för revisorerna, för att aktörerna skall ha förtroende för företagen. Vikten av att revisionen håller en hög kvalitet är då stor. Revisorns granskning är av stor betydelse för intressenterna. Genom en ren revisionsberättelse visar revisorn att årsredovisningen enligt dennes bedömning ger en rättvisande bild av företaget, är fri från väsentliga fel, samt att företaget följer de lagar och regler gäller. Detta gör att intressenterna får den trovärdiga information som de behöver vid sina fortsatta mellanhavanden med företaget. Om kvaliteten i revisionen blir sämre blir också årsredovisningarnas trovärdighet lägre. Skulle trovärdigheten bli för låg blir revisorns arbete i stort sett meningslöst, vilket kan leda till att det scenario som Filip Cassel beskriver inträffar.

Numera domineras revisionsbranschen av fyra stora revisionsbyråer, omnämnda som "The Big Four". De konkurrerar sedan med en mängd mindre lokala aktörer. Vad betyder den totala dominansen av "The Big Four" för revisionens kvalitet? Skulle kvaliteten rent av förbättras om det fanns fler stora revisionsföretag som kunde ta uppdrag på den internationella marknaden, utan att det skulle vara ett fåtal aktörer som dominerade den samma (Johansson, Häckner & Wallerstedt, 2005, s. 206).

"The Big Four" skapar standardiserade processer som lätt försvagar den professionalism som alltid har funnits, och bör finnas i revisionsbranschen (Jönsson, 2005). Enligt Jönsson (2005, s.168) måste fokus finnas på kunskap i enskilda fall, istället för på standardiserade och likartade processer i samtliga uppdrag. Egentligen säger inte de standardiserade processerna något om själva revisorn, utan beror på att företaget konkurrerar genom att skapa ett gott rykte. De mindre revisionsbyråerna förknippas istället med en professionell *persons* kunskap, istället för ett företagsnamn. Att begränsa revisionsföretagets storlek är inte bara nödvändigt för att öka konkurrensen, utan även för att framhäva ett professionellt anseende inom revisionskåren (Ibid).

Vad som räknas som god kvalitet i revision beror på vem som tillfrågas. Det finns ett förväntningsgap som består i att intressenterna kan ha en bild av vad revisorn skall granska som inte stämmer överens med vad revisorn verkligen gör.

Allmänheten tror ofta att revisionen är mer omfattande och att revisorns intygande är en större säkerhet för att årsredovisningen är fri från fel, än vad som rimligen kan begäras (Johansson, 2005a).

Om inte revisorn fullgör sitt arbete på det sätt som intressenterna förväntar sig kan det för intressenten framstå som att revisionen håller en lägre kvalitet än vad som kan efterfrågas. Trots att revisionen enligt de krav som verkligen ställs på revisorn kan hålla en hög kvalitet. I samband med skandaler blir förväntningsgapet särskilt tydligt då många intressenter ofta anser att revisorn borde ha upptäckt och ingripit mot de oegentligheter som senare uppdragets i samband med skandalen, trots att så kanske inte har varit fallet enligt revisorernas egna spelregler. Detta kan sänka allmänhetens förtroende för revisorerna (Ibid).

### **1.3 Problemformulering**

Huvudfrågan vi ämnar söka svar på är följande:

- Går det att finna skillnader i revisionsprocessen beroende på revisionsbyråns storlek, och kan dessa skillnader påverka kvaliteten på processen som helhet?

Vi avser även besvara nedanstående fråga:

- Vilka förväntningar har små aktiebolag på revision, och är revisorerna medvetna om förväntningarna?

### **1.4 Syfte**

Syftet med frågeställningarna är att bidra med kunskap om eventuella kvalitetsskillnader på revisionsmarknaden. Vi vill behandla forskningsproblemet för att få och ge klarhet i hur stora variationerna på revisionsmarknaden egentligen är. Syftet är även att klarlägga vilka förväntningar ägare till små aktiebolag har på revision, och om revisorerna är medvetna om förväntningarna. Studien är tänkt att fungera som en vägledning för ägare till mindre aktiebolag, vid valet av revisionsbyrå.

### **1.5 Studiens genomförande**

För att få svar på våra forskningsfrågor har vi valt att genomföra två empiriska undersökningar.

Den första består av intervjuer med fem revisorer för att få en bild av deras åsikter om hur revision av en hög kvalitet uppnås.

Den andra undersökningen består av intervjuer med 25 stycken ägare till mindre aktiebolag. Syftet med denna undersökning är att kartlägga vilka förväntningar dessa företag har på revisorns arbete.

### **1.6 Avgränsning**

Revisionen som berörs är endast extern revision av aktiebolag. Vi frågar oss inte huruvida revision är nödvändig i alla typer av aktiebolag, utan inriktar oss på revisionen som sådan den är och i den form den bedrivs. För att värdera kvalitet i revision studeras fyra områden som vi anser vara avgörande: revisorns oberoende, revisorns väsentlighetsbedömning, förväntningsgapet mellan revisor och klienten, samt revisionsbyråns kultur. Övriga aspekter som kan påverka kvaliteten bortser vi ifrån. Geografiskt sett har vi avgränsat oss till Borås med omnejd. Vi bortser helt från olika redovisningstekniska alternativ, och hur rättvisande bild i praktiken uppnås. Diskussionen om hur redovisningen bör utformas lämnar vi därhän och utgår från att revisorns uppgift är att granska om gällande regler följs.

## **1.7 Uppsatsens disposition**

### **Kapitel 1**

I det inledande kapitlet redogör vi för bakgrunden till våra problemformuleringar och den diskussion som förs inom området. Forskningsfrågorna vi ämnar besvara framställs och vidare presenteras syfte, avgränsning, studiens genomförande samt en översikt av uppsatsens disposition.

### **Kapitel 2**

I metodkapitlet behandlas våra olika metodologiska tillvägagångssätt. När vi motiverar de val vi har gjort diskuteras för- och nackdelar med olika alternativ.

### **Kapitel 3**

Den teoretiska referensramen behandlar teorier kring de aspekter som påverkar den slutliga kvaliteten på revisionen. Kapitlet inleds med en beskrivning av bakgrunden till revisionens existens, samt övergripande vilka lagar och regelverk som styr denna. Därefter leder kapitlet in på de fyra områden som vi anser har en avgörande påverkan på revisionens kvalitet. Dessa är revisorns oberoende, väsentlighetsbedömning, förväntningsgapet samt revisionsbyråns kultur. Kapitlet avslutas med hur kvalitetskontroller utförs på revisionsbyråerna.

### **Kapitel 4**

I empirin presenteras de empiriska undersökningar som vi har genomfört. Den övervägande delen berör den studie, i vilken vi intervjuar ett urval kvalificerade revisorer, angående deras åsikter om de aspekter som behandlats i referensramen. För att få en bättre överblick över klienternas förväntningar finns också en redogörelse av den studie i vilken vi frågar ägarna till små aktiebolag vilka förväntningar de har på revisorn och dennes arbete.

### **Kapitel 5**

I kapitlet analyserar vi den information vi har fått genom våra empiriska studier, och sätter dessa i samband med den teori som har lyfts fram i den teoretiska referensramen.

### **Kapitel 6**

Det avslutande kapitlet inleds med att besvara våra forskningsfrågor. Därefter följer en diskussion kring ett antal problemområden som anknyter till vår problemformulering. Som avslutning reflekterar vi över vad vi har lärt oss, samt vad vi skulle kunna gjort annorlunda. Dessutom bidrar vi med förslag till vidare forskning.

## 2 Metod

---

---

*I metodkapitlet behandlas våra olika metodologiska tillvägagångssätt. När vi motiverar de val vi har gjort diskuteras för- och nackdelar med olika alternativ.*

---

---

### 2.1 Vetenskapligt synsätt

Det finns flera vetenskapliga huvudinriktningar som brukar diskuteras. Två av dem är *positivismen* med ursprung i naturvetenskapen och *hermeneutiken* som har en mer humanistisk inriktning (Thurén, 2007).

#### 2.1.1 Hermeneutik

Det hermeneutiska synsättet grundar sig på att forskaren försöker tolka innebörden av företeelser såsom handlingar, upplevelser, texter och symboler. Tolkningen måste knytas till en kontext, alltså det sammanhang i vilket företeelsen uppstår (Wallén, 1996). Jan Hartman (2004, s.106-107) beskriver hermeneutiken som att varje människa uppfattar världen på sitt eget sätt. Förståelse av hur människor uppfattar eller förstår världen kan endast förstås genom tolkningar, och genom att försöka leva sig in i deras föreställningar av världen. Det hermeneutiska synsättet strävar alltså inte efter att ta reda på hur världen ser ut, utan istället hur den uppfattas eller tolkas.

#### 2.1.2 Positivism

Positivismen däremot bortser helt från känslor och värderingar. Intresse fästs istället på mätbara variabler. Positivismen menar att sann kunskap är kunskap vars sanningshalt kan prövas empiriskt (Wallén, 1996). Människan har endast två källor för att få kunskap. Dels det vi kan iaktta med våra sinnen och dels det vi kan räkna ut med vår logik. Slutsatser dras genom att kritiskt undersöka påståenden och iakttagelser, och endast förlita sig på fakta som kan anses säkerställda med all rimlig säkerhet (Thurén, 2007).

#### 2.1.3 Vårt vetenskapliga synsätt

Vår uppsats har en hermeneutisk inriktning. Vi har genom intervjuer undersökt respondenternas subjektiva åsikter om revision. Genom föreläsningar och inläsning av litteratur skapade vi oss en förförståelse inom ämnet, innan intervjuerna genomfördes. Förförståelsen är en grund för att tolkningen av intervjuerna skall få en högre rimlighet. Under de empiriska undersökningarna har vår förståelse för revision successivt ökat. Trots det kan vår begränsade förförståelse, alltså vår otillräckliga kunskap, vara ett hinder för att tolka och uppfatta företeelser i våra studier på ett korrekt sätt.

Vi är medvetna om att vi skulle kunna ha antagit ett mer positivistiskt synsätt och genomfört en bredare undersökning för att på så sätt ha fått fram ett större statistiskt material från vilket slutsatser skulle kunna dras.

### 2.2 Vetenskapliga metoder

I undersökningsdesign finns två olika grupper av metoder, nämligen kvantitativ och kvalitativ metod. I den kvantitativa metoden skall undersökningen vara mätbar och kunna presenteras i siffror, precisionen anses då mer exakt. Detta sker via en envägskommunikation, helt och hållet på undersökarens villkor. Vid kvalitativa metoder ses respondenterna som enskilda

subjekt, via en tvåvägskommunikation. Metoden anses vara något mindre exakt, eftersom varje enskild individ gör sin egen subjektiva bedömning (Andersen, H 1994).

### 2.2.1 Kvantitativ metod

Den kvantitativa metoden påminner mycket om de metoder som används inom naturvetenskapen. Metoden använder sig av statistik, matematik och aritmetiska formler, och riktlinjerna för hur undersökningen skall genomföras är tydliga. Det primära syftet med en kvantitativ metod är att orsaksförklara de fenomen som är föremål för undersökningen, för att på så sätt möjliggöra förutsägelser av fenomenen (Andersen, I, 1998).

### 2.2.2 Kvalitativ metod

Där den kvantitativa metoden har som mål att vara *förklarande* är det enligt den kvalitativa metoden *förståelse* som är det centrala. Genom olika typer av datainsamling strävar den kvalitativa forskaren efter att skapa sig en förståelse för det studerade problemet, samt försöker förstå vilket samband problemet har till en större helhet (Andersen, I, 1998). Kvalitativ forskning strävar efter att förstå problemets innebörd, medan kvantitativ forskning söker efter dess förekomst (Widerberg, 2002).

### 2.2.3 Val mellan kvalitativ och kvantitativ metod

Vi har valt ett kvalitativt perspektiv för vår undersökning. Genom personliga intervjuer har vi velat få en djupare förståelse för hur olika revisorer resonerar kring hur revision bör utföras för att den skall hålla en hög kvalitet. Det är deras subjektiva bedömningar för hur detta uppnås vi har efterfrågat, därför har den kvalitativa metoden varit självklar. Vi har bortsett från den kvantitativa metoden för att möjligheten att kunna ställa följdfrågor då inte skulle finnas, samt att den ofta ger kortfattande svar som inte skulle ge ökad förståelse.

I den andra kvalitativa undersökningen valde vi telefonintervjuer för att frågorna var färre och inte krävde lika omfattande svar. Vi ville ändå behålla möjligheten att kunna förklara frågorna, samt ställa de följdfrågor som kunde tänkas dyka upp under intervjutillfället. Syftet var att få en snabb indikation på hur små aktiebolag ser på revisionen. Med metoden har vi fått tillräcklig information för att kunna dra slutsatser om utfallet. Därför var aldrig en kvantitativ undersökning aktuell.

## 2.3 Vetenskapliga forskningsansatser

På vilket sätt uppnås säker kunskap? Valet av slutledningsmetod är en form av svar på den frågan, och teoretiskt sett så beror det på vilken epistemologisk grundsyn forskaren har. Empiriker anser att kunskap fås genom erfarenhet, eller av observationer av verkligheten, detta är det induktiva tillvägagångssättet. Rationalister däremot anser att säker kunskap endast kan uppkomma genom vår tankeförmåga och vårt intellekt, detta är vad deduktionen bygger på (Andersen H, 1994).

Dock förekommer kritik mot både induktionen och deduktion på grund av att de, i egentlig mening, inte kan tillföra ny kunskap om något vi inte redan har vetskap om. Detta har föranlett att ännu en slutledningsmetod, kallad abduktion, har uppstått (Ibid).

### 2.3.1 Induktion

Induktion innebär att utifrån enskilda händelser dra generella slutsatser. Genom upprepade studier kan teorier växa fram. Induktion kallas även *upptäckstens väg* och bygger alltså på att utifrån empiriska observationer sluta sig till generell kunskap om teorin (Andersen I, 1998).

Det finns dock kritik mot induktionen. Den induktiva processen innebär att forskaren med hjälp av olika hjälpmedel samlar in fakta om samband mellan begrepp som forskaren redan känner till. Det krävs alltså att begreppen redan är kända. Därför går det inte att få någon kunskap om begrepp som ännu inte är kända, vilket innebär att induktionen inte kan ge oss kunskap om något vi inte redan vet. Dessutom diskuteras huruvida observationer är en säker grund för kunskap. Våra sinnen kan vilseledas på flera sätt. Två personer som observerar samma händelse kan uppfatta händelsen på olika vis (Ibid).

### 2.3.2 Deduktion

Den så kallade *bevisföringens väg* innebär att utifrån generella principer dra slutsatser om det enskilda fallet. Alltså utifrån att applicera generella teoretiska kunskaper på ett enskilt fall kan slutsatser dras om detta (Andersen I, 1998). En deduktiv slutledning är, som Thurén (2007, s. 28-29) exemplifierar, att dra slutsatsen att jag själv som människa är dödlig, därför att det ligger i begreppet människa att en sådan är dödlig

Deduktion handlar om att något skall kunna slutledas logiskt ur vissa premisser. Sanningshalten i de slutsatser som uppstår genom deduktionen är alltså beroende av att premisserna stämmer. Kullkastas premisserna så kullkastas också slutsatsen (Ibid). Dessutom kan deduktionen i likhet med induktionen inte ge oss någon ny kunskap då det förutsätts att premisserna som används redan är kända. Däremot kan deduktionen genom dess logiska slutledning ge säker kunskap, under förutsättning att premisserna är sanna (Andersen, H, 1994).

### 2.3.3 Abduktion

Abduktion är en slutledning från regel och resultat till det enskilda fallet. Abduktionen leder till den mest sannolika förklaringen av ett fenomen. Det innebär dock inte att det måste stämma (Kjörup, 1996). Genom att utgå från sannolika samband kan slutsatser dras genom att olika faktorer utesluts (Wallén, 1996). Abduktionen som den används idag etablerades av den amerikanske filosofen C. S. Peirce. Hans eget sätt att definiera begreppet är: *"Det förvånande faktum C observeras, men om hypotesen A är sann, så skulle C följa därav. Därför finns det en grund för att hypotesen A är sann"* (Andersen, H, 1994, s. 148).

### 2.3.4 Val av forskningsansats

Vår undersökning bygger på en deduktiv ansats. Vi utgår från allmänna teorier, samt lagar och regler, med målsättning att integrera teorin och lagarna med det insamlade empiriska materialet. Grunden bygger på de lagar och regler som omfattar revisionen. De anger i många fall målet med revisionen, utan att i detalj beskriva vägen dit. I den empiriska undersökningen tar vi del av revisorernas egna åsikter om på vilka sätt målen kan nås. Återkopplingen sker sedan till teorin för att belysa problematiken kring revisionsprocessen.

## 2.4 Datainsamlingsmetod

### 2.4.1 Sekundär- och primärdata

Data kan vara av antingen primär eller sekundär typ. Primärdata är information forskaren själv samlar in genom sin empiriska undersökning. Sekundärdata innebär att informationen inte kommer direkt från källan utan upplysningarna är insamlade av någon annan. Då forskaren vid användandet av sekundärdata saknar kontakt med källan är det viktigt att ha en kritisk hållning gentemot informationen (Jacobsen, 2002).

Eftersom våra respondenter är verksamma inom det problemområde vi undersöker kommer de empiriska data vi samlar in att vara av primär typ. Informationen från litteraturen och diverse artiklar, vilka utgör den teoretiska referensramen, består av sekundärdata.

### 2.4.2 Urval för de empiriska undersökningarna

Vi avgränsar vår första empiriska undersökning lokalt hos revisionsbyråer i Borås. Vi vill få en god insikt i hur de stora revisionsbyråerna arbetar. Studien är därför utförd hos tre av de fyra världsledande revisionsbyråerna. Den fjärde av de fyra stora utelämnade vi av skälet att de saknar kontor i Borås. För att kunna göra en jämförelse mellan de större byråernas arbetssätt med de mindre har vi dessutom valt att i studien inkludera två lokala, mindre revisionsbyråer.

Den andra empiriska undersökningen riktar sig till små ägarledda aktiebolag. För att nå företag där ägaren också är den som leder verksamheten valde vi att för undersökningen välja ut företag med högst fem anställda. Urvalet är avgränsat till Borås på grund av att dessa företag efterfrågar revision på den marknad där revisorerna i den första undersökningen erbjuder tjänsten.

### 2.4.3 Tillvägagångssätt för de empiriska undersökningarna

Vårt främsta mål med den första empiriska undersökningen var att få en bild av hur verksamma kvalificerade revisorer anser att revisionsprocessen skall utformas för att en revision av hög kvalitet skall uppnås. Genom att operationalisera forskningsfrågorna skapades en intervjuguide med olika frågeområden som vi ville diskutera med revisorerna. I god tid innan intervjuerna, skickades via e-post ett dokument till revisorerna som visade vilka frågeområden intervjun skulle beröra. Själva preciserade vi under varje områdesrubrik ett antal frågor som vi ville skulle bli besvarade. Respondenterna fick i förväg inte ta del av de specifika frågorna, då vi ville undvika att intervjun skulle få en alltför formell struktur. Istället ville vi få fram vilka tankar och funderingar från revisorernas sida som kunde dyka upp efter hand som intervjuerna fortlöpte.

Fördelen med att använda en *delvis strukturerad intervju* är enligt Johannessen och Tufte (2003, s.98) att det ger bra möjligheter att få svar på de frågor som är syftet med intervjun, men att det samtidigt kan dyka upp nya intressanta infallsvinklar som kanske hade förbisetts vid en mer standardiserad intervju.

Under samtliga intervjuer med revisorerna spelade vi in samtalet som fördes, för att kunna vara koncentrerade på intervjun, istället för att skriva anteckningar. Risken att missa något väsentligt eller att otydliga anteckningar leder till missförstånd minskas på detta vis betydligt.

Den första intervju vi genomförde fick även fungera som en testintervju. Den utvärderades i syfte att undersöka om något skulle kunna förbättras till kommande intervjuer. Vi var medvetna om att testintervjun skulle kunna förlora sin giltighet i jämförelse till övriga intervjuer. Då utvärderingen dock inte resulterade i några väsentliga ändringar, anser vi att den är fullt jämförbar med övriga intervjuer.

Efter att ha fått en djupare inblick i revisorernas arbetssätt uppstod ett intresse att även undersöka vad revisorernas kunder anser om revision. Främsta intresset låg i att översiktligt ta reda på vilka förväntningar på revisorn som finns i små ägarledda aktiebolag. Vi gjorde därför en rundringning till ett antal lokalt förankrade aktiebolag, till vilka vi ställde några korta frågor kring hur de ser på revisorns arbete.

Frågorna vi ställde var i hög grad standardiserade då intervjuerna skulle kunna genomföras på kort tid. Dels för att respondenterna inte skulle behöva ge upp så mycket tid för intervjun, och därmed vara mer villiga att besvara våra frågor. Men också för att vi skulle hinna med att intervjua det antal respondenter vi satt upp som mål. Nackdelen med korta och standardiserade intervjuer är att det kan vara svårt att veta om respondenten verkligen har förstått innebörden av frågan, så att svaret blir ändamålsenligt med det vi vill undersöka. Vi anser dock att vi lyckades förmedla till respondenterna vad frågorna avsåg. Därför anser vi att slutsatserna vi kan dra av undersökningen är giltiga.

Johannessen och Tuft (2003, s.97) framhåller att den *standardiserade intervjun* är effektiv på så sätt att den sparar tid då respondenten svarar på konkreta frågor. Dessutom ger de standardiserade frågorna möjlighet att lätt och enkelt jämföra fråga för fråga vad de olika respondenterna har svarat. Detta ger en god utgångspunkt för att kunna dra slutsatser.

Vi ser en fördel med att ha genomfört den empiriska undersökningen från två olika infallsvinklar. På så vis kan problemet studeras från både revisorernas, och deras klienters perspektiv. Infallsvinklarna möjliggör en mer objektiv bedömning av det insamlade materialet.

### **2.4.4 Tillvägagångssätt för litteraturinsamling**

I kursen Verksamhetsinriktad revision väcktes intresset för problematiken kring revision. Kursen gav oss en grundläggande förståelse för hur revisorn arbetar, samt vad revision verkligen innebär. Orienteringen kring ämnet gjorde det möjligt för oss att förstå inom vilka områden i revisionen det ofta förekommer problem. Utan kursens genomförande hade vi aldrig funderat i dessa tankegångar. Under arbetsprocessens gång har litteratursökning på området fortskridit. I första hand har vi använt den kurslitteratur som rekommenderades till revisionskursen, men utökande litteratur har krävts för att få tillräcklig förståelse runt ämnet revision. Både internationell och nationell litteratur har använts. För att få tillgång till väsentliga regelverk har vi använt databasen FAR SRS Komplet.

För att inte endast låsa sig vid lagar och regler inom revisionen fann vi det intressant att även undersöka olika forsknings- och debattartiklar inom problemområdet. Vi använde oss av databasen "Business Source Premiere" för att få en mer internationell syn på problemområdena. Branschtidsskriften Balans har också varit en del av litteraturen, som ofta bygger på internationell forskning, men den återkopplar på ett bra sätt till hur det ser ut i de svenska förhållandena.

### **2.5 Källkritik**

Vid den empiriska datainsamlingen har vi hela tiden haft ett kritiskt förhållningssätt till respondenternas svar. Hänsyn har tagits till riskerna, att speciellt revisorerna, har svarat på ett sätt som skall låta bra. Ingen revisor vill framstå som någon som inte följer lagen, eller som inte skulle genomföra en kvalitetsmässigt bra revision. Tre av revisorerna är dessutom förgrundsfigurer på revisionsbyrån. De gav därför känslan av att representera hela revisionsbyråns tankesätt. Medan de övriga två revisorerna resonerade utifrån egna subjektiva bedömningar.

Vid genomförandet av telefonintervjun var inte respondenterna på något sätt förberedda på intervjutillfället. Risken finns att respondenterna har känt sig något pressade att avge "korrekta" svar. Vissa kände sig tveksamma till deltagande just på grund av bristfällig kunskap om revision. Syftet med undersökningen var att få ägaren till aktiebolagets syn på revision, inte få dem att redogöra för hela revisionsprocessen. Detta var svårt att tydliggöra.

Artiklar ur tidningen *Balans* har hög trovärdighet då de är skrivna av personer med stor kunskap inom området, dessutom genomgår alla artiklar en granskningsprocess för att få publiceras. De vetenskapliga internationella artiklarna är alla hittade på databasen "Business Source Premier", vilket vi anser vara en tillförlitlig källa. Den teoretiska referensramen bygger i stort på olika diskussioner kring problemområdet. Då det i mycket handlar om enskilda reflektioner och åsikter går det ej att definiera sant och falskt. Vi är dock medvetna om att ett kritiskt förhållningssätt är nödvändigt oavsett källans härkomst. Något som skulle kunna ha betydelse är att forskning från olika länder kan präglas av den redovisningskultur som råder. Dock anser vi inte att det är något problem då den information vi berör gäller generella diskussioner snarare än något som påverkas av kulturspecifika variationer.

### **2.6 Giltighetsanspråk**

Vid bedömning av en undersöknings kvalitet används begreppen validitet och reliabilitet (Andersen, 1998, s. 85).

#### **2.6.1 Validitet**

Validitet innehåller två ytterligare begrepp, nämligen *giltighet* och *relevans*. Giltighet avgör hur väl begreppen i empirin överensstämmer med begreppen i teorin. Relevansen visar hur väl den empiriska undersökningen är gjord i förhållande till problemformuleringen. Validitet får aldrig uppfattas som något definitivt, utan snarare något som till så stor del som möjligt är uppfyllt. (Ibid)

Det finns två olika typer av validitet: *Intern* och *extern* validitet. Intern validitet mäter hur trovärdig undersökningen är i förhållande till verkligheten. Extern validitet syftar till att förklara sambandet mellan liknande situationer, så kallade *generaliserbarhet*. Urvalet måste därför vara gjort på ett korrekt sätt för att det skall vara möjligt att generalisera undersökningen (Johannessen & Tufte, 2003). Holme & Salvang (1997) menar att validitet är lättare att uppnå vid kvalitativa studier, då det uppstår en viss närhet till intervjuobjektet.

#### **2.6.2 Reliabilitet**

Reliabiliteten avgör hur tillförlitlig en undersökning är. Reliabiliteten hänför sig till de data som är insamlade, och hur dessa behandlas. För att en undersökning skall uppnå en hög reliabilitet skall samma undersökning kunna göras flera gånger, antingen av samma person med ett tidsmellanrum, eller av olika personer under samma tid, men resultatet skall bli detsamma (Johannessen & Tufte, 2003). Det är viktigt att en undersökning inte påverkas av tillfälligheter, då kan precisionen försämrats. Det som avses att mäta, skall vara det som i slutändan verkligen mäts (Andersen, I, 1998).

Nationalencyklopedin översätter begreppet med måttet på ett tests precision. Christensen et al (2001) menar att reliabilitetsbegreppet inte är speciellt användbart på kvalitativ forskning. Eftersom världen ständigt är under förändring, är det i stort sätt omöjligt att genomföra två identiska undersökningar. Han hänvisar istället till validitetsbegreppet för att avgöra värdet på en kvalitativ undersökning.

#### **2.6.3 Uppsatsens giltighetsanspråk**

Vi tror att vår undersökning med revisorerna skulle ge liknande svar om den skulle utföras igen. Så länge inte lagar och krav förändras, behåller revisorerna sina värderingar som arbetats fram under åren. Dock kan inte en generalisering av revisionsbyråernas arbetssätt göras genom intervju av endast en revisor. Trots detta, kan antas att arbetssättet i stort, överensstämmer mellan revisorerna på byrån.

Vår begreppsbeskrivning i teorin har tillämpats i empirin för att försöka få en djupare förståelse kring problematiken. Genom att anpassa frågorna efter problemformuleringen, är intervjufrågorna till respondenterna relevanta för att uppnå det tänkta syftet. Förhoppningen är att svaren är sanningsenliga, även om ämnet kan vara känsligt att beröra. Risken finns dock att svaren har anpassats till hur de *bör* reagera i vissa situationer, istället för hur de *faktiskt* reagerar.

Eftersom vår huvudfråga behandlar revisionsprocessen, som är en komplex företeelse, är valet av revisorer viktigt inför den första undersökningen. Alla respondenter är kvalificerade revisorer, och revisorernas svar grundar sig på många års erfarenhet i branschen.

För att uppnå en hög tillförlitlighet i det insamlade materialet spelades intervjuerna in och dokumenterades ner i efterhand. Detta för att inte förbise väsentliga synpunkter under intervjutillfället.

Avseende den andra undersökningen vi har genomfört som ett led i att besvara andra frågan i problemformuleringen, är vi medvetna om att den är generaliserbar i endast begränsad utsträckning. Genom en kvantitativ undersökning med ett större antal respondenter hade generaliserbarheten varit betydligt bättre.

## 3 Teoretisk referensram

---

*Den teoretiska referensramen behandlar teorier kring de aspekter som påverkar den slutliga kvaliteten på revisionen. Kapitlet inleds med en beskrivning av bakgrunden till revisionens existens, samt övergripande vilka lagar och regelverk som styr denna. Därefter leder kapitlet in på de fyra områden som vi anser har en avgörande påverkan på revisionens kvalitet. Dessa är revisorns oberoende, väsentlighetsbedömning, förväntningsgapet samt revisionsbyråns kultur. Kapitlet avslutas med hur kvalitetskontroller utförs på revisionsbyråerna.*

---

### 3.1 Varför revision?

Revision innebär att en utomstående person skall granska ett företags rapporter med en kritisk inställning, för att kunna uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning. Det finns ett flertal olika revisorer i samhället, bland annat miljörevisor och taxeringsrevisor (FAR SRS, 2006). I alla våra beskrivningar syftar vi dock på en revisor som arbetar på en revisionsbyrå, med extern revision av företag.

*Varför behövs revision?* Frågan ställs i många sammanhang, och av ett stort antal författare. Höga krav ställs på hur företagen redovisar sin resultat- och balansräkning till sina intressenter. Alla intresserade parter måste ha fullt förtroende för den informationen som företagen överlämnar. Det finns därför en mängd standardiseringar och regelverk över hur företag ska redovisa sin ekonomiska situation och ledningens förvaltning. Finns det ingen extern part som kontrollerar företagets räkenskaper, skulle det vara betydligt enklare, att på ett felaktigt sätt, påverka siffrorna i önskvärd riktning. Det är här revisorernas roll tar sin början. Revisorn skall skapa trygghet för företagets intressenter genom att granska och uttala sig om företagets finansiella rapporter och om huruvida dessa är upprättade på ett sätt som ger en rättvisande bild av verkligheten. Utifrån det skall intressenterna kunna fatta sina ekonomiska beslut, utan att själva behöva söka efter väsentliga fel eller tvivla på informationens trovärdighet. Revisorns arbete blir därmed en kvalitetssäkring av företagets finansiella information, och behövs för att näringsliv och samhälle skall fungera (FAR SRS, 2006).

### 3.2 Regler kring revision

En stor del av det svenska företagssamhället har idag revisionsplikt och revisorsplikt. Regelverket som styr revisionen är omfattande och kraven är många. Syftet med avsnittet är inte att ingående redogöra för alla regler, utan att ge en övergripande orientering av de regelverk som enligt FAR SRS (2006) styr revisionen.

Till att börja med påverkas de svenska förhållandena av de bestämmelser som råder inom den Europeiska unionen:

- EGs bolagsrättsliga direktiv nr 4, 7, 8 och 11
- EGs rekommendation om revisors oberoende
- EGs rekommendation om kvalitetskontroll

Direktiven och rekommendationerna försöker i stort harmonisera regleringen mellan de olika medlemsstaterna. Områden som nämns i direktiven är bland annat koncernredovisning,

kompetenskrav, kvalitetssäkring och rekommendationer kring revisorns oberoende. De innehåller däremot inga särskilda bestämmelser rörande omfattningen på revisorns arbete (Moberg, 2003).

Övriga lagar som styr revisionen är följande:

- Aktiebolagslagen
- Lagen om ekonomiska föreningar
- Revisionslagen
- Årsredovisningslagen
- Bokföringslagen
- Revisorslagen
- Revisorsförordningen
- Andra associationsrättsliga lagar

De viktigaste reglerna om revision återfinns i 9 kap. Aktiebolagslagen. Där behandlas bland annat revisorns uppgifter och åtgärder i olika situationer, samt de regler som finns i revisorsyrket. Övriga lagar kompletterar Aktiebolagslagen i företagsformer där lagen kräver revisionsplikt.

Slutligen återfinns ett antal olika föreskrifter och rekommendationer:

- Revisorsnämndens föreskrifter
- FAR:s yrkesetiska regler
- Revisionsstandard i Sverige (RS)
- FAR:s revisionsrekommendationer (RevR)
- FAR:s uttalanden i revisionsfrågor (RevU)

Föreskrifterna, och FAR:s yrkesetiska regler, handlar mycket om hur god revisionsred skall tillämpas, samt regler kring dokumentation, utbildning, revisorsexamen och kvalitetssäkring. FAR:s uttalanden är ett komplement till de lagar och regler som skall följas och gäller för alla typer av företagsformer (FAR SRS, 2006).

RS skall användas vid revision av företagets årsredovisning, bokföring och företagets förvaltning. Standarden bygger på amerikanska ISA (International Standards on Auditing). Ändringar har dock gjorts för att kunna tillämpas på svensk lagstiftning (FAR, 2007).

De uppräknade regelverken har inte någon inbördes rangordning för när de skall tillämpas. Vilket regelverk som används beror på vilken fråga, eller vilket problem som kan tänkas uppstå (Moberg, 2003).

### **3.3 Revisionens kvalitet**

Kvalitet som begrepp är svårdefinierat, inte minst inom området revision. Enligt Nationalencyklopedin betyder kvalitet: egenskap. Kännetecknen för god kvalitet är svåra att fastställa, så länge kvaliteten inte är undermålig. Först då blir det betydligt enklare att ifrågasätta den bristande kvaliteten. Det är näst intill omöjligt för en utomstående, med hjälp av en ren revisionsberättelse, att värdera det granskningsarbete som har utförts. Istället måste de förlita sig på att ”produkten” revisionsföretaget har levererat, som klienten betalar för, håller en hög kvalitet. Utöver förlitelsen på revisorns arbete måste det finnas andra signaler som visar, och säkerställer för intressenterna att revisionen är genomförd på ett korrekt sätt (Westerdahl, 2005).

Vad är då revisionskvalitet? Enligt FAR ligger en bra utbildning och lämplig praktisk erfarenhet till grund för god revisionskvalitet. Samtidigt poängterar FAR att regelbundna kvalitetskontroller gör att kvaliteten bibehålls. Kvalitetskontroller ses som en central del i arbetet med kvalitetsfrågan (FAR, 2007). Financial Reporting Council (FRC) i England, har tagit fram ett diskussionsunderlag där det presenteras att det saknas bestämda definitioner för hur bedömningen av revisionskvalitet genomförs. Ett antal faktorer framhävs ändå som spelar en avgörande roll för god revisionskvalitet (Oliviero, 2006). Vi skall redogöra för fyra huvudområdena, som påverkar den slutliga kvaliteten i revisionen.

#### **3.4 Revisorns oberoende**

Revisorns oberoende har diskuterats så länge revision har funnits. Speciellt under de senaste tio åren, i takt med att reglerna kring företagets redovisning har blivit allt mer komplext, har debatten blivit mer omfattande. Diskussionen har förts kring hur regleringen av revisorns oberoende skall fastställas. Huvudfrågorna har varit hur revisorn skall kunna uträtta revisionen på ett opartiskt, självständigt och objektivt vis. Samt hur tillåtelse av nära rådgivning under revisionens gång skall vara tillåten eller inte (FAR SRS, 2006).

*”Revisorns oberoende är, vid sidan av revisorns yrkeskompetens revisorns huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet”*

Moberg, 2003, s79

Avsnittet om revisorns oberoende inleds med kraven som lagstiftningen ställer på revisorns oberoende, följt av en diskussion kring fördelarna och nackdelarna med denna reglering. Därefter följer en del som behandlar vilken inverkan revisionsbyråernas tillhandahållande av icke revisionsnära tjänster kan ha på oberoendet. Avsnittet avslutas med en diskussion om huruvida revisorns oberoende kan stärkas genom krav på revisorsrotation.

##### **3.4.1 Jävsregler**

Personen som utför en revision skall inte på något sätt påverkas utav andra intressen i företaget. Därför finns ett antal *jävsregler* i Aktiebolagslagen som skall följas. Enligt ABL 9 kap 17 § får bland annat inte den vara revisor som: innehar aktier i bolaget eller i samma koncern, sitter i ledningen eller styrelsen i företaget, biträder med bokföring, eller är i beroende ställning till bolaget. Det finns även ett antal släktförhållanden som kan hota oberoendet Dessutom får inte revisorn stå i skuld till företaget. Får en revisor inte revidera ett moderbolag, kan han heller inte vara revisor i ett av dess dotterbolag. Jävsreglerna gäller för samtliga personer som berörs av uppdraget (FAR, 2007).

##### **3.4.2 Analysmodellen**

När revisorslagen började gälla år 2002 tydliggjordes kraven på revisorns oberoende (FAR, 2007). Det har blivit allt vanligare att revisionsbyråerna tillhandahåller kunderna diverse konsultationer. Revisorsnämnden anser dock att konsultationerna i många fall kan vara ett hot mot revisorns oberoende (Johansson, 2005b). Anser sig revisorn i ett revisionsuppdrag inte vara opartisk och självständig skall han avböja eller avsäga sig uppdraget. För att lättare säkerställa sitt oberoende till klienten har en modell framtagits som innefattar de punkter som anses vara väsentliga för att kunna garantera en helt oberoende revision (FAR, 2007). Innehållet i analysmodellen enligt Revisorslagen 21 § är följande:

**Självgranskningshotet:** som är det vanligaste, innebär att revisorn själv inte skall granska eget arbete som utförts tidigare. Därför är det viktigt att biträdande person vid exempelvis ett bokslut, själv inte utför revisionen. Det är däremot tillåtet att under pågående revision, till viss del ge kunden råd vid eventuella problem.

**Egenintressehotet:** skall garantera att revisorn inte har några ekonomiska intressen i företaget som kan styra ett beslut i en viss riktning.

**Partställningshotet:** förhindrar revisorn, att vid exempelvis tvister, ta ställning för eller emot klienten för att påverka ett domslut.

**Vänskapshotet:** skall förhindra en allt för personlig relation med klienten. Avsiktliga undanhållanden av brister i redovisningen eller förvaltningen skall därmed försöka undvikas.

**Skrämselhotet:** skyddar mot eventuella påtryckningar från klienten som kan påverka revisorns agerande i olika situationer.

Det finns också som sista punkt, en generalklausul som skall täcka in sådana hinder som kan ligga till grund, utöver de fem punkterna, för att revisorn inte skall anses vara opartisk och självständig. Generalklausulen kräver att revisorn i så fall skall avstå från uppdraget eller avsäga sig ett redan påbörjat uppdrag. Om något av dessa hinder skulle infinna sig behöver dock inte revisorn alltid avböja eller avsäga sig uppdraget, han kan istället vidtaga de åtgärder som krävs för att det inte längre skall finnas anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet (FAR, 2007).

Enligt Revisorslagen 24 § skall dokumentationen av oberoendeanalysen ske på ett sådant sätt att oberoendet kan bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara färdigställd när revisionsberättelsen avlämnas (Ibid).

Christer Lefrell, tidigare myndighetschef vid revisorsnämnden intervjuades i tidsskriften Balans. Han är skeptisk till huruvida analysmodellen fyller sin funktion. Han menar att den är svårtillämpig, och att det kommer ta lång tid innan det byggs upp en praxis för vad som skall anses vara tillåtet eller inte. Dokumentationen som begärs av Revisorsnämnden anser han inte vara tillräcklig (Wennberg, 2003).

Han exemplifierar enkelheten i att ge klienten skatterådgivning, samtidigt som ett enkelt kryss ifylles i analysmodellen som hävdar att motsvarande rådgivning istället är utförd av en medarbetare utanför revisionsteamet. På ett allt för enkelt, och felaktigt sätt kan dokumentationen göras vilseledande. Oberoendeanalys har alltid förekommit, men att det idag skulle anses vara en förbättring på grund av analysmodellen tvivlar han starkt på (Ibid).

I sammanhanget är det viktigt att belysa relationen mellan faktiskt oberoende och uppfattat oberoende. Enligt Cassel (1996 s, 121) är det viktigt att komma ihåg att revisorn kan uppfattas vara oberoende trots att denne inte är det. Det omvända förhållandet kan även existera. Begreppet oberoende är svårdefinierat eftersom det enligt Cassel inte går att vara helt oberoende gentemot sina klienter (Ibid). Men var går gränsen för en oberoende revisor? Bidrar inte en bra och öppen relation mellan företagsledningen och revisorn, till en effektiv revision? Eller inkräktar relationen på revisorns oberoende, så att denne inte längre framstår som objektiv och självständig i sitt arbete (Oliviero, 2006)?

Johansson (2005b, s.135) skriver om ambitionerna kring regelverket som omfattar oberoendeproblematiken. Samtidigt påpekas den svårighet som finns på grund av att revisorer är enskilda individer med olika värderingar. Hur revisorn agerar i olika situationer inverkar i övrigt på dennes medarbetare, företagskulturen, och revisionsbyråns interna rutiner.

#### 3.4.3 Icke revisionsnära tjänsters inverkan på oberoendet

I många fall erbjuder revisionsbyråerna sina klienter att köpa även andra tjänster än revision. Tjänsterna kan vara olika former av fristående rådgivning, hjälp med att upprätthålla den löpande bokföringen eller att upprätta de finansiella rapporterna. Att revisionsbyråerna som skall revidera företagets rapportering själva kan vara inblandade vid upprättandet av denna, är något som har diskuterats mycket. Förespråkarna menar att revisorn då får en bättre inblick i företaget, vilket ger en mer effektiv revision. Kritiska röster menar däremot att detta är ett hot mot revisorns oberoende (Jenkins & Krawczyk, 2001).

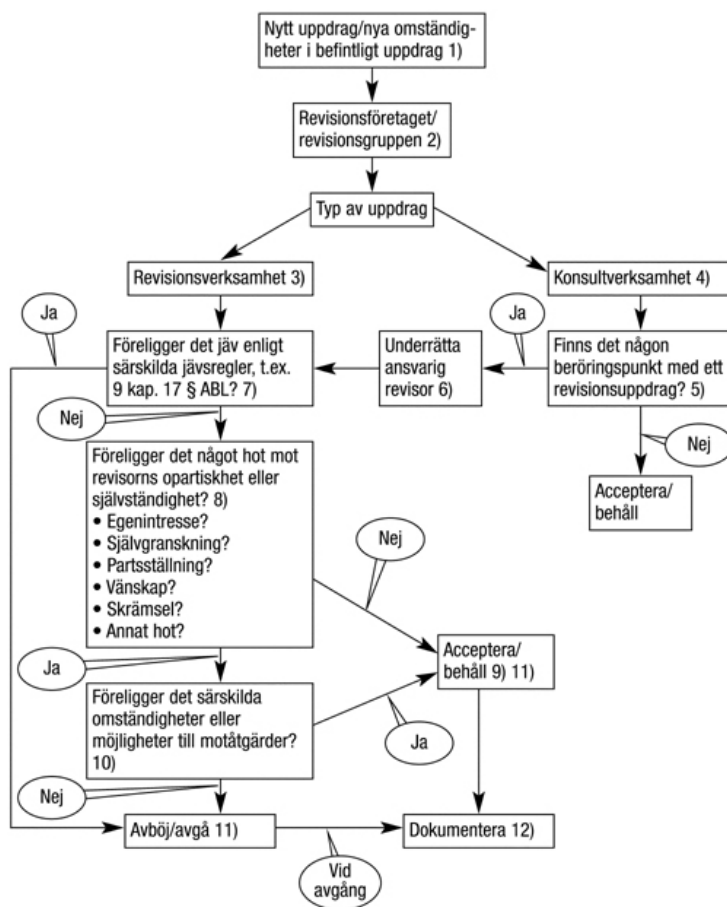
Enligt den svenska Aktiebolagslagen (9 kap. 17 §) får en revisionsbyrå inte bistå med icke revisionsnära tjänster i företag som uppnår kriterierna för att vara ett *större* bolag och där byrån är ansvarig för revisionen. Alltså är det enbart i så kallade *mindre* företag som det i Sverige är möjligt för revisionsbyråerna att tillhandahålla revisionstjänsten och samtidigt bidra med andra icke revisionsnära tjänster (FAR, 2007).

Den negativa kritiken mot icke revisionsnära tjänster har, som tidigare nämnts, främst sitt ursprung i att det kan resultera i att revisorns oberoende rubbas. Revisorn kan vara ovillig att kritisera beslut som den egna byrån har varit delaktiga i. Detta kan leda till en benägenhet att se mellan fingrarna på vissa aspekter som egentligen borde ha kritiserats. Dessutom är verksamheten med icke revisionsnära tjänster ofta mer lönsam än själva revisionsuppdraget. Därför kan det finnas en rädsla hos revisorn att vara för kritisk mot det reviderade företaget. Missnöje hos kunden skulle kunna resultera i att byrån förlorar både revisionsuppdraget och även möjligheten att sälja de mer lönsamma icke revisionsnära tjänsterna (Ruddock, J Taylor & L Taylor, 2006).

Sten Jönsson (2005 s.168) menar att konsultverksamheten är oförenlig med det värde revisorn skall ge intressenterna, genom att granska företagets finansiella rapporter. Han anser att styrelsen i ett seriöst företag helt bör avstå från att köpa konsulttjänster från samma byrå som utför revisionen. Om konsulttjänster erhålles anser Jönsson att det bör framgå i årsredovisningen, för att offentliggöra detta till företagets intressenter.

Andra författare anser dock att de icke revisionsnära tjänsterna inte alls försämrar oberoendet utan istället förstärker det. När revisorn får en djupare insikt i klientens verksamhet genom att bidra med fler tjänster än revision, infinner sig en starkare ställning gentemot klienten och revisorn har därför större möjlighet att kunna få gensvar för sina åsikter. Detta skulle i så fall stärka oberoendet (Jenkins & Krawczyk, 2001). Om revisionsbyrån bistår med bådaderna tjänsterna, revision och rådgivning, leder det till en effektivare revision, vilket kommer naturligt av att revisorn får en ökad förståelse för kundens verksamhet (Jennifer & Vandervelde, 2007).

Tillvägagångssättet för att säkerställa oberoendet kan sammanfattas i bilden nedan, där jävsreglerna och analysmodellen ingår.



Flödesschema ur FAR:s Revision – en praktisk beskrivning (2006)

### 3.4.4 Revisorsrotation

Diskussionen kring extern revisorsrotation, som innebär krav på byte av revisionsbyrå efter en viss tid, är aktuell och intresserar forskare över hela världen. Extern revisorsrotation skulle vara ett sätt för att stärka revisorns oberoende. En variant är intern rotation, som innebär att påskrivande revisor byts ut efter en viss tid, men samma byrå har kvar uppdraget.

Det svenska regelverket kräver, i enlighet med FAR SRS Yrkesetiska regler, att i företag av allmänt intresse skall en intern revisorsrotation ske efter åtta år på samma uppdrag (FAR 2007, s.152). En mängd forskningsartiklar går att finna på området, och i nedanstående avsnitt redogörs för fördelar och nackdelar.

Gunilla Alander (2002), doktor inom ekonomi, ställer i tidningen Balans frågan om högre revisionskvalitet erhålls då extern rotation tillämpas? Hon diskuterar för- och nackdelar med extern rotation. Det första argumentet för extern rotation anser hon vara att efter ett antal år förloras den professionella skepticismen som skall finnas vid revisionen. Revisorn lär känna företaget och granskningen riskerar att genomföras med hänsyn till tidigare års erfarenheter. Trots att revisorn byts internt på byrån finns risken att revisionen fortsätter i samma fotspår som tidigare. Genom att tillsätta ett nytt revisionsbolag skulle den skeptiska granskning som krävs lättare kunna bibehållas.

Det andra argumentet grundar sig på en förbättring av revisorns oberoende. En extern revisorsrotation skulle minska problematiken kring vänskaps- och egenintressehotet betydligt. När ett revisionsbolag har innehaft ett uppdrag under en längre tid kan det bli svårare att påpeka brister och fel i rapporterna. Problemet infinner sig om revisionsbyrån blir ekonomiskt beroende av den enskilda klienten, och därför avstår från att påpeka väsentliga fel, för att inte förlora kunden. Vid extern rotation skulle inga drivkrafter finnas för att behålla en kund genom ett sådant beteende (Ibid).

Healey & Kim (2003) anser att fördelarna överväger nackdelarna. De påpekar att extern rotation skulle leda till en mer jämställd revisionsmarknad, då de mindre revisionsbolagen skulle få större konkurrensmöjligheter. De menar att rotation skulle leda till en högre kvalitet på revisionen, samtidigt som den kritiska granskningen, lättare skulle behållas. Rotationen förhindrar även att det på grund av en lång relation uppstår vänskapsband vilket kan leda till ett hot mot oberoendet.

Hoyle (1978) uppger som ett av de viktigaste argumenten för byrårotation att även intressenterna skall uppfatta revisorerna som oberoende. Efter ett långt samarbete med en och samma revisionsbyrå kan intressenterna tappa förtroendet för företagets finansiella rapporter. Han anser det därför viktigt med rotation för att intressenterna inte skall tappa tilliten till vare sig företaget, eller revisorsprofessionen.

Alander (2002) nämner även att det finns argument mot extern rotation. Förespråkarna mot extern rotation anser att det tar lång tid att etablera en god insikt i ett företags verksamhet. Kunskapen och nätverket som krävs för att revidera en viss klient, som med åren utvidgas, går vid extern rotation förlorad. När RS allt mer höjer kraven på att revisorn skall ha god insikt i verksamheten, strider även detta mot en eventuell obligatorisk byrårotation.

Argument nummer två behandlar de ökade kostnader som uppstår vid byrårotation. På grund av ett allt mer komplext regelverk tar det längre tid att få insyn i ett företags verksamhet. De investeringar de stora byråerna lägger mycket tid på, för att kvalitetssäkra och effektivisera arbetet, skulle inte vara lönsamt. De skulle inte behöva lägga ner den energin för att göra ett bra revisionsarbete om ändå kunden kommer att gå förlorad. Detta skulle leda till ineffektivitet i revisionsprocessen.

Risken finns enligt Hoyle (1978) att klienterna väljer revisor utifrån priset, och chansen att de avger en ren revisionsberättelse, istället för att ta hänsyn till kvaliteten.

Vinnarna av regleringen skulle bli de mindre byråerna som ändå skulle få nya kunder, trots den lägre kompetens de besitter (Alander, 2002).

Italien tillämpar idag extern rotation för börsnoterade företag. En studie är gjord av Professor Maurizio Dalocchio, vilken Healey & Kim (2003) återger, om effekterna kring denna reglering. Studien visar att oberoendet stärks när relationen mellan företagsledningen och revisorn bryts senast vart nionde år, men det verkar också vara den enda fördelen. Under de 20 års tid som studien omfattar, ökade antalet misstag och ineffektiviteten i revisionsprocessen drastiskt. Detta för att första året anses vara mest riskfyllt. I studien nämns även att den italienska marknadens oligopolsituation har förstärkts. Vilket är en motsägelse till Healey & Kims egna slutsatser. Dalocchios slutsats är att inga finansanalytiker anser att extern revisorsrotation stärker kvaliteten på de finansiella rapporterna.

## 3.5 Väsentlighet

Bedömningen av vad som skall ses som väsentligt under revisionsprocessen är något som i hög grad påverkar revisionens slutliga kvalitet. I kommande avsnitt lyfter vi fram vilka krav den svenska lagstiftningen ställer på väsentlighetsbedömningen, samt hur olika författare tolkar begreppet i olika situationer. Avsnittet avslutas med en kort redogörelse för hur den amerikanska lagstiftaren har reglerat väsentlighet.

Sedan år 2004 framgår det av Revisionsstandard i Sverige att revisorn skall granska det som anses vara väsentligt. I revisionsstandarden RS 320 framgår att väsentlighet skall beaktas i samband med revisionsrisken när revisionen genomförs.

Enligt FAR (2007, s. 411) definieras väsentlighet som:

*”Informationen är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara av värde.”*

I planeringsfasen för revisionsuppdraget skall revisorn enligt RS 320 §§ 1-9 fastställa en acceptabel väsentlighetsnivå för att upptäcka kvantitativa felaktigheter. Dock måste även en granskning för att söka efter kvalitativa fel göras. En kvalitativ felaktighet kan exempelvis vara att en redovisningsprincip är felaktigt beskriven i årsredovisningen. Revisorn måste också beakta att det kan förekomma fel på låga belopp, som på grund av fel i företagets rutiner återkommer, och tillsammans kan utgöra ett väsentligt belopp. Revisorn måste beakta vad som skulle kunna leda till att årsredovisning blir felaktig på ett sätt som är väsentligt. Bedömningen skall göras utifrån vilka poster och saldon som är väsentliga för det aktuella företaget. Detta skall resultera i att revisorn kan identifiera de poster hos företaget där risken för fel är störst, för att sedan fokusera på att granska dessa posters riktighet. Urvalet bör leda till att risken för felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen minskar (FAR 2007).

När revisorn bedömer huruvida årsredovisningen med största sannolikhet är utan väsentliga fel, är det enligt RS 320 (§§ 10-11), nettot av de fel som upptäckts och inte är korrigerade, som skall ligga till grund för uttalandet. Om revisorn har anledning att tro att det förekommer fler fel, men som inte upptäckts, måste denne enligt RS 320 (§ 14) avgöra ifall en mer noggrann granskning skall utföras. Det kan krävas för att revisorn skall anse sig ha belägg nog att uttala sig i revisionsberättelsen (FAR, 2007).

Väsentlighet kan dock tolkas på olika sätt. I Balans (nr 6-7, 2003) diskuterar Ohlsson & Öhman begreppet. Vid påträffande av felaktig information måste revisorn försöka avväga hur informationen kan påverka en intressents beslutsfattande. Beroende på felets storlek och karaktär påverkar det om felet antas vara av väsentlig betydelse eller inte. Problemet är att olika intressenter har olika uppfattning om vad som anses vara väsentligt, beroende på vad för slags information de eftersöker. Väsentlighet är därför svårt att mäta på ett generellt vis, utan är istället en bedömningsfråga. För att göra korrekt bedömning krävs kunskap och ett professionellt omdöme. Revisorn utgår från sin egen kunskap och erfarenhet, därmed kan väsentlighetsbedömningen skilja sig åt revisorer emellan.

Gulden (1997, s.93) beskriver hur väsentlighetsbedömningen skiljer sig åt, beroende på vilket typ av företag som revideras. Han nämner framförallt tre viktiga faktorer. Företagets storlek, ekonomiska situation och vilka intressenter som skall ta del av informationen. Företagets storlek är naturligtvis av betydelse. Vad som anses vara väsentligt beror bland annat på företagets omsättning, balansomslutning, och resultat.

Företagets ekonomiska situation kan påverka nivån på väsentlighetsbedömningen beroende på företagets soliditet och likviditet.

Beroende på om företaget är litet eller stort skiljer sig intressenterna betydande åt. I ett mindre bolag är det oftast endast ägaren och eventuellt banken som har intresse av företagets finansiella information. Ägaren har förhoppningsvis bra insikt i räkenskaperna så egentligen är det endast banken som då är intressenten (förutom skatteverket). Banken är endast intresserad av hur det lånade kapitalet är investerat och att säkerhet finns för att betala tillbaka lånet. I större bolag finns betydligt fler intressenter som tar del av informationen, vilket gör det svårare för revisorn att avgöra vad som anses vara väsentligt.

Många använder sig av speciella procentsatser av exempelvis omsättning, eller balansomslutning för att sätta ett någorlunda korrekt väsentlighetstal (Ibid).

Ohlsson och Öhman (2003) skriver om de stöd som revisorn kan använda som hjälpmedel för att göra en så korrekt bedömning som möjligt.

- Ta hjälp av en mer erfaren revisor för att få dennes syn på frågan, speciellt vid tanke på att eventuellt skriva en oren revisionsberättelse.
- Se på uttalanden från exempelvis FAR vilka beloppsgränser som finns uttalade. Det är lättast att finna väsentlighetstal i Internationell lagstiftning, där försök har gjorts för att arbeta fram något mer generellt. FASB (Financial Accounting Standards Board) påpekar dock att det finns en fara med att lagstifta särskilda väsentlighetstal utan att ta hänsyn till den mänskliga bedömningen.
- Revisorsnämnden har fällt ett antal domar på väsentlighetsbedömning som kan komma till användning. Hänsyn måste dock tas till rådande omständigheter i båda fallen för att kunna göra en jämförelse om relevans.
- Se till tidigare forskning på området som gjorts framförallt i USA.

Skribenterna avslutar med att väsentlighetsbegreppet bör diskuteras i större utsträckning än vad som görs idag för att få en mer generell bedömning av var revisor (Ibid).

Mary-Jo Kranacher (2007) ser en risk i att ha för tydliga riktlinjer var gränsen för väsentlighet går. Hon oroas över att många revisorer tycks söka efter tydliga definitioner och exempel för hur väsentlighet skall beräknas. Kvantitativa beräkningar inger en trygghetskänsla för revisorn som vet precis var gränsen går för när ett fel är väsentligt. Kranacher menar dock att det inte går att använda enbart kvantitativa beräkningar, utan att det också krävs kvalitativa bedömningar då väsentlighet är något relativt som inte går att definiera generellt. Vad som är oväsentligt för revisorn kan vara mycket väsentligt för en intressent.

Även de inflytelserika organisationerna FASB och AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) i USA är skeptiska till att sätta upp bestämda mått för att bedöma väsentlighet. Liksom Kranacher anser de att risken med ett sådant mått är att revisorn kan tänkas bortse från alla de kvalitativa bedömningar som även de är mycket viktiga att beakta

för att kunna uttala sig om vad som är väsentligt eller inte. Det finns flera olika sätt att bedöma väsentlighet som är accepterade. Det viktiga är att revisorn dokumenterar varför denne väljer den ena eller andra beräkningen med tanke på den enskilda situationens komplexitet (Gerogiades, 2007).

#### **3.5.1 Bedömning av väsentlighet i den amerikanska lagstiftningen**

Eftersom mycket amerikansk forskning har bedrivits på området väsentlighet, följer här en kort beskrivning av hur regleringen i USA ser ut.

I USA regleras väsentlighet i Statement on Auditing Standards (SAS) nr 107. Den innehåller ett fåtal krav på hur väsentlighet skall bedömas, och ett flertal rekommendationer som bör följas. Rekommendationerna skall följas så länge inte revisorn anser att ett frånsteg från dessa ger en bättre bedömning i den enskilda situationen. Om ett frånsteg görs, skall det dokumenteras varför en alternativ bedömning gjorts samt argumenteras för att frånsteget leder till att syftet med rekommendationen ändå uppfylls. Paragrafer som är tvingande innehåller formuleringen *måste* eller *är nödvändig* medan rekommendationerna innehåller formuleringen *bör* (Georgiades, 2008).

De tvingande paragraferna (sju st) kan kortfattat sägas ställa krav på att revisorn skall fastställa huruvida årsredovisningen med sannolikhet inte innehåller några väsentliga fel. Finner revisorn inte helt oväsentliga fel skall dessa meddelas till lämplig nivå i företagets ledning så att dessa kan korrigeras. Rekommendationerna som är större till antalet (50 st) ger övrig vägledning till hur revisorn bör agera. Utifrån vilka risker som finns och vad som är väsentligt, skall revisorn kunna uttala sig om huruvida företagets redovisning är riktig och rättvisande (Ibid).

#### **3.6 Förväntningsgapet**

Avsnittet kommer att beröra vilka förväntningar ett företags intressenter har på revisionen och hur revisorerna bemöter förväntningarna. När underförstådda förväntningar och upplevda förväntningar inte sammanfaller, kan revisionens kvalitet uppfattas som bristfällig. Diskussionen behandlar olika författares forskning och studier, samt hur problemet med ett förväntningsgap skall bemötas.

Skillnader i uppfattningar och förväntningar mellan allmänheten med diverse intressenter och revisionsprofessionen har resulterat i uppkomsten av ett förväntningsgap. När det i skandaler uppmärksammas att företagsledningar har handlat på högst tvivelaktiga och oetiska vis är det många som undrar varför inte revisorerna med all sin insikt i företagen inte har slagit larm. Revisorerna försvarar sig med att de inte kan agera övervakare över styrelser och företagsledningar på det sätt allmänheten framför i sin kritik. Dessutom är detta inte åtaganden som omfattas av revisionens regelverk (Johansson, 2005a).

I antologin Uppdrag Revision diskuteras en trettio år gammal bok om revisorns roll. I den berörs förväntningsgapet och de bedömningar och uppfattningar som förelåg vid den aktuella tidpunkten. Trots att det var för trettio år sedan fastställs att anledningarna till förväntningsgapet, vilka visade sig då, i stort stämmer med de anledningar som finns idag. Revisorerna kritiserar för att deras oberoende gentemot samtliga intressenter kan ifrågasättas på grund av deras nära samarbete med bolagsledningen, samt med de dominerande aktieägarna. Dessutom anser många författare att revisorerna tar för lätt på förvaltningsrevision och därmed försummar en mer noggrann granskning av hur ledningen

sköter bolagets organisation, den ekonomiska styrningen av verksamheten och informationsflödet till intressenterna (Ibid).

Revisionen är en nödvändig funktion för att näringsliv och samhället i övrigt skall fungera bra. Genom den kvalitetssäkring revisionen skall innebära ges trovärdighet åt den information företagen förmedlar till intressenterna. Ett förväntningsgap är därför ett hot mot den trovärdighet som revisorerna skall ge åt informationen. Börjar omvärlden tvivla på att revisorerna verkligen kan intyga riktigheten i företagets rapportering kan det leda till ett stort problem för samhället (Ibid).

Det svåra för revisorerna är att arbetet påverkas av dels en omvärld, men också av en intern värld. Omvärlden består främst av företaget som revideras. Revisorn måste dels ha vetskap om de regler företaget skall följa, samtidigt som den interna världen bestående av bland annat branschorganisationer och revisionsbyråer ställer sina krav på hur revisionen skall utföras. Inom båda världarna sker det ständigt förändringar vilket kan innebära stora problem för revisorn för att hålla sig uppdaterad på alla områden (Ibid).

Cosserat (2000) beskriver hur revisionsprofessionen tidigare slagit problemet med ett förväntningsgap ifrån sig, med hänvisning till att det är användarna som har orealistiska förväntningar på vad revisorerna skall utföra i sin granskning. På senare tid har dock revisorskåren fått upp ögonen för att även de måste bidra till att minska förväntningsgapet. Genom att höja kvaliteten på revisionen kan gapet minska till viss del, även om vissa förväntningar fortfarande kan vara orealistiska.

McEnroe och Martens (2001) har gjort en studie över vilka förväntningar investerare har beträffande revisorernas arbete, samt vilka åligganden revisorerna själva anser sig ha. De fann att investerarna på vissa områden har högre förväntningar på revisorerna än vad de anser sig skyldiga att uppfylla. De mest framträdande områdena de fann skillnader i var granskning av intern kontroll, bedrägerier och andra oegentligheter. Många investerare anser att revisorerna skall agera "vakthund" för intressenterna, vilket inte i samma omfattning anses av revisorerna själv.

Skribenterna (Ibid) diskuterar även vilka åtgärder som skulle kunna minska förväntningsgapet. I stort handlar det om att utbilda allmänheten vilka inte har särskilt god insikt i de regelverk som styr revisionen. Det föreslås att det i årsredovisningar skall presenteras en kort orientering i vad revisionen generellt går ut på, samt vad en ren revisionsberättelse kan garantera för säkerhet. Det föreslås också att revisorn på årsstämman skall förmedla denna information till aktieägarna samt besvara eventuella frågor som uppstår.

Informationen om revisionsprocessen är i de flesta fall bristfällig. En ren revisionsberättelse är såpass standardiserat utformad att den egentligen inte säger så mycket om vad revisorn faktiskt har granskat. Det är först när revisionsberättelsen avviker från standardutformningen, allmänheten får veta vad revisorn har uppmärksammat. Kanske skulle revisionsdokumentationen vara lika offentlig som en årsredovisning för att upplysa allmänheten om vad en revisor faktiskt gör, i sin ofta omfattande och dyra revisionsprocess (Oliviero, 2006).

Filip Cassel (1996) beskriver hur ägare av fåmansbolag ofta kan missuppfatta revisorns roll. För vissa kan det framstå som oklart varför revision krävs i mindre bolag, och revisorn kan då ses som en arbetstagare som skall agera för sin uppdragsgivares bästa. Detta kan inte sägas stämma i stort, då syftet med revisionen är att objektivt granska uppdragsgivaren.

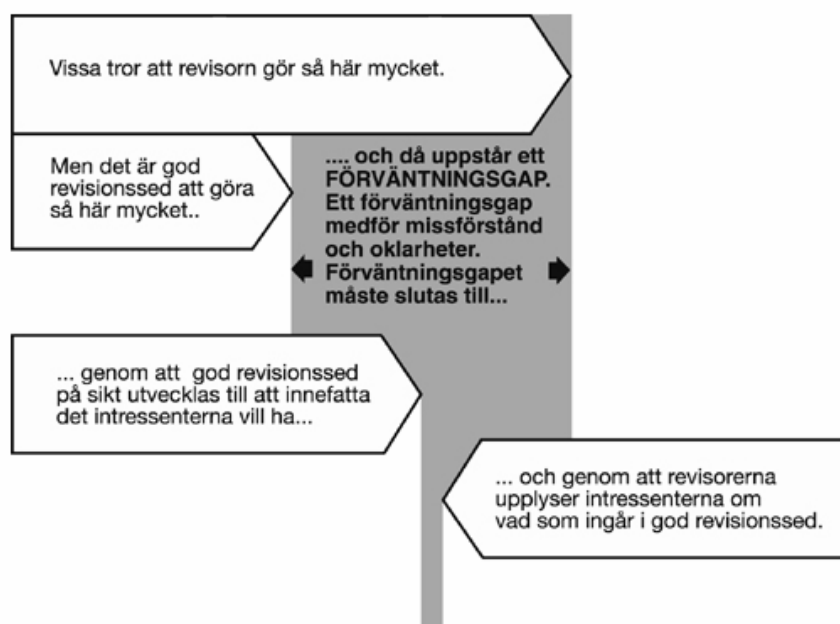
Missuppfattningar kan också förekomma när det gäller revisorns uppgift att granska huruvida regler och lagar följs. Detta kan ibland tolkas som att det är revisorns uppgift att se till att de följs. Skillnaden mellan *att tillse* eller *se huruvida*, lagar och regler följs är dock stor. En anledning till missförståndet kan vara vissa revisorers ovana att bidra i väl hög utsträckning vid upprättandet av årsredovisningen. Det kan också leda till missförståndet att revisorn skulle ha ett ansvar för årsredovisningens kvalitet. En ensam ägare i ett bolag kan ofta tro att revisorn står närmare uppdragsgivaren än vad som är, eller borde vara fallet (Ibid).

I Uppdrag Revision (Öhman, 2005) nämns ett antal områden där det anses finnas ett förväntningsgap. Ett exempel är med vilken säkerhet revisorn intygar att företaget kommer att kunna fortsätta sin verksamhet. När revisorerna med rimlig säkerhet intygar fortlevanden för det reviderade företaget har de en tidshorisont på ett år framåt i tiden. En investerare har oftast en längre tidshorisont än så.

Ett annat exempel där det förekommer ett förväntningsgap, är i vilken utsträckning revisorerna inriktar sig på att finna förbiseenden och oegentligheter i företagets redovisning. Många intressenter tror att detta är en viktig del av revisionsprocessen, medan revisorerna själva inte anser det. De inriktar sig istället framförallt på att bedöma huruvida företagets redovisning ger en rättvisande bild av verkligheten eller ej. Författaren frågar sig också huruvida det är möjligt för revisorerna att idag göra en oberoende revision, som primärt skyddar investerare och övriga intressenter när revisionsverksamheten har den konstruktion den har idag (Ibid).

Norrmannen Bror Petter Gulden (1996) ser tre lösningar på problemet med förväntningsgapet. Antingen får revisorerna anpassa sig efter marknadens förväntningar, kallat marknadsanpassning. En annan möjlighet är att försöka ändra marknadens förväntningar, så kallad marknadspåverkan, alternativt kan en kombination av de två möjligheterna användas.

Bilden nedan förklarar i stort förekomsten av ett förväntningsgap och hur det kan överbryggas.



Figur ur FAR:s Revision – En praktisk beskrivning (2006)

#### **3.7 Revisionsbyråns kultur**

Avslutande del i den teoretiska referensramen redogör för revisionsbyråns kultur, hur den kan skilja sig åt beroende på om det är en stor eller liten byrå som reviderar. Slutligen nämns vilka kontroller som utförs för att se till att en hög kvalitet uppnås.

En central del i arbetet med att uppnå en hög revisionskvalitet, är att revisionsbyrån som helhet har en *kultur* som motiverar medarbetarna till att arbeta mot detta kvalitetsmål. Byråns revisorer måste uppnå de krav som ställs på revisorsrollen genom löpande utbildning, utvecklingsstöd, utvärdering, och framförallt, praktisk erfarenhet. Under tiden detta införskaffas är det bra om det även finns en mentor tillgänglig vid svårigheter. Detta skall hjälpa till att främja de egenskaper en revisor och dess medarbetare skall ha. Nämligen kunskap om det etiska regelverket om integritet, objektivitet, självständighet, och ett visst skeptiskt förhållningssätt vid granskningen. Finns inte detta som en grund i företagets kultur anses inte revisionen bli utförd på ett ändamålsenligt vis (Oliviero, 2006).

Intern kunskap inom byrån är en annan viktig faktor för att kunna genomföra en bra revision. Finns det en stor stab specialister inom olika områden, kan frågor snabbt klaras upp efter hand som de uppstår. Stödet till revisionsteamet gör det enklare att utreda sådana typer av frågor som kräver någon form av bedömning. Det krävs engagemang från alla medarbetare, och resurser på alla tänkbara poster, i de olika faserna i revisionsprocessen, för att kunna hålla planerings- och tidsplanen på ett bra sätt. Att snabbt kunna rådfråga expertis vid revision blir en viktig del i revisionsprocessen. För att revisionsprocessen skall fungera tillfredsställande krävs även att revisionsbyrån har ett bra IT-stöd när revisionsprocessen pågår, som gör det enkelt att dokumentera och blicka tillbaka på tidigare utfört arbete (Ibid).

Dagens aktiebolag lever under förändring, och regelverken utvecklas löpande. Företagen blir allt mer internationella och målet är ofta att verka på en global marknad. Värderingsfrågorna blir allt mer komplicerade när värdering skall ske till verkligt värde, och större krav ställs exempelvis på företagets rapportering om ersättning till företagsledningen. Frågan är om revisionen hinner med att utvecklas i samma takt som företagets redovisning blir allt mer komplex (Ibid).

Framväxten av allt mer komplexa verksamheter har gjort att de stora revisionsbolagen allt mer har börjat ägna sig åt fler uppgifter än enbart revision. De har utvecklats till konsultverksamheter som tillhandahåller tjänster som går bortom själva revisionsarbetet. Dessutom märks en ökning av mindre revisionsbyråer, som istället ofta samarbetar med fristående redovisningskonsulter (FAR, 2007).

Stig Westerdahl (2005 s. 58) påpekar den besatthet som idag finns kring tillämpningen av rådande regelverk. Det finns ingen möjlighet att täcka in alla enskilda regleringar i denna internationella miljö utan att bortse från subjektiva bedömningar. Författaren anser därför att den etiska diskussionen måste hållas vid liv på revisionsbyråerna, för att inte glömmas bort i den omfattande regleringen. Problemet är att debiteringstiden har blivit nyckeln till framgång, och de etiska diskussioner som stjälar tid från övrigt arbete är inget kunderna vill betala för. Därför hamnar dessa viktiga reflektioner ofta i skymundan.

Ett hot mot kvaliteten som påpekas av Westerdahl (2005 s. 59) är de standardiserade processer som på senare år, tack vare tekniken, har övertagit det praktiska hantverk som revision tidigare ansetts vara. De fyra stora ligger oftast långt före de mindre revisionsbyråerna när det gäller investeringar i denna typ av resurser. Problemet uppstår när revisorerna anser det vara tillräckligt att endast bocka för rutor som dyker upp på skärmen för

att göra ett fullgott arbete. Revisorernas erfarenhet och enskilda bedömningar kan komma att begränsas på grund av det strikta arbetssättet. Det är inte meningen att revisionsprogrammen skall fungera som en begränsning utan som ett hjälpmedel, men risken finns att yrkesutövaren är nöjd så länge denne "gör det man ska", utan att ta hänsyn till processer som sker bortom revisionsprogrammets ramar.

Financial Reporting Council (FRC) i England återger också risken med detta standardiserade informationssystem, att revisionen förvandlas till en datoriserad automatisk företeelse, vilket inte är bra, när revision faktiskt handlar mycket om bedömningar mellan verksamhet och människor (Oliviero, 2006).

För att göra ett bra arbete som revisor krävs ett samspel mellan regelverk, kunden och revisorn själv. Vad som påverkar detta samspel beror mycket på den kultur som finns inom hela revisionskåren, men även den enskilda revisionsbyråns anda och kultur spelar en väsentlig roll i sammanhanget. Att revisorer behärskar regelverk och bestämmelser för att utföra en god revision ses som självklart, men det är inte tillräckligt för att genomföra arbetet på ett kvalitetsmässigt vis. Revisorsrollen kräver trovärdighet, och ett professionellt förhållningssätt i att hantera relationer vid bemötande av kunden. Etiken som är svår att regelmässigt precisera formas istället i den miljö där nytexaminerade revisorer arbetar. Därför anses företagets kultur vara minst lika viktig, utöver det formella regelverk som oftast får störst uppmärksamhet (Westerdahl, 2005, s. 56-57).

#### 3.7.1 Kvalitetskontroller

Hur bedöms då kvaliteten i revisionsuppdragen? Kvalitetssäkring av revision har en viktig betydelse för att intressenterna skall känna att revisorerna håller en genomgående god kvalitet i sitt arbete. År 2000 utfärdade EG rekommendationer om kvalitetssäkring i revisionsuppdrag inom EU (Moberg, 2003). FAR SRS följer obligatoriska kvalitetskontrollprogram för dess medlemmar. Kontrollerna genomförs av en erfaren kvalitetskontrollant. Vid kontrollerna granskas bland annat hur god revisionssed tillämpas, och hur opartiskheten och självständigheten efterlevs. Kontrollerna sker i samband med att revisorn förlänger sin kvalifikation, vilken är gällande i fem år. Alla medlemmar skall därmed bli kontrollerade minst vart femte år (FAR, 2007).

De större byråerna har interna kvalitetskontrollprogram för att upprätthålla en hög kvalitet, då krävs det att själva programmen genomgår en kontrollgranskning. På mindre byråer krävs att enskilda uppdrag granskas, för att få en uppfattning om på vilken nivå kvaliteten befinner sig. Upptäcks brister, skall förbättring genomföras och ytterligare kontroll skall ske inom ett år. Är bristerna allvarliga kan den statliga tillsynsmyndigheten, Revisorsnämnden kopplas in. De har även tillåtelse att göra stickkontroller när misstanke om bristande kvalitet förekommer (Ibid).

Utöver de utomstående kvalitetskontrollerna är det viktigt att revisorerna själva kontrollerar kvaliteten i enskilda uppdrag för att bibehålla densamma. Revisionsbyråns ledning har även en viktig uppgift i att se till så alla byråns medarbetare äger ett kvalitetstänkande, med invanda system och rutiner som säkerställer kvaliteten (Ibid).

De fyra huvudpunkterna som har berörts i den teoretiska referensramen ingår alla i det som blir den slutliga kvaliteten i revisionen. De måste alla behandlas på rätt sätt för att revisionsprocessen som helhet skall hålla en hög kvalitet. I följande kapitel redogörs för de studier vi har genomfört för att knyta an verkligheten till teorin.

## 4 Empiri

---

---

*I empirin presenteras de empiriska undersökningar som vi har genomfört. Den övervägande delen berör den studie, i vilken vi intervjuar ett urval kvalificerade revisorer, angående deras åsikter om de aspekter som behandlats i referensramen. För att få en bättre överblick över klienternas förväntningar finns också en redogörelse av den studie i vilken vi frågar ägarna till små aktiebolag vilka förväntningar de har på revisorn och dennes arbete.*

---

---

### 4.1 Intervju med revisorer

#### 4.1.1 Presentation av respondenterna

Tre revisorer representerar ”The Big Four”.

- Stor 1 (S1) arbetar för en av de stora revisionsbyråerna på deras kontor i Borås, där han idag är kontorschef. Han har arbetat som revisor i 20 år, varav 15 år som auktoriserad. Han har läst två år på Högskolan i Borås, samt ett och ett halvt år på Handelshögskolan i Göteborg. Efter avlagd examen började han arbeta på Göteborgskontoret, men fick efter ett tag förfrågan om förflyttning till Borås.
- Stor 2 (S2) har arbetat med revision i 15 år, och har varit godkänd revisor i 5 år. Han började arbeta direkt efter gymnasiet och läste sedan på högskolan parallellt med arbetet. Han började sin karriär på en av de större svenska byråerna, tills Boråskontoret gick ur det samarbetet för att bli fristående. För tre år sedan köptes de dock upp av en av de stora internationella byråerna, på vilken han nu arbetar.
- Stor 3 (S3) började arbeta som revisor 1988, och han blev auktoriserad 1994. Han arbetar i Borås för en av de stora revisionsbyråerna och är en av delägarna på kontoret. Han tog sin civilekonomexamen 1988 efter att ha läst två år på Högskolan i Borås samt ett och ett halvt år på Handelshögskolan i Göteborg.

Två revisorer representerar de mindre byråerna.

- Mindre 1 (M1) började 1974 att arbeta som assistent på en mindre byrå. Detta var direkt efter gymnasiet, så 1977 började han läsa till civilekonom vid Göteborgs Universitet. Efter examen fortsatte arbetet vid den mindre byrån innan han började arbeta för en av de större byråerna. 1985 fick han sin auktorisation och fortsatte då att arbeta vid den större byrån fram till 1998 då han istället blev anställd på en lokal byrå i Borås.
- Mindre 2 (M2) har arbetat som revisor i 31 år. Idag driver han sin egen byrå där han är ensam kvalificerad revisor. Efter avlagd civilekonomexamen med inriktning mot redovisning arbetade han för en av de större byråerna i 15 år, innan han startade sin egen. Han jobbar med allt från större bolag till mindre familjeägda fåmansföretag. De mindre och medelstora företagen är dock övervägande.

### 4.1.2 Revisorns oberoende

**Efter en kort introduktion av intervjun börjar vi med att ställa frågor som behandlar våra ämnesområden. Den första delen behandlar revisorns oberoende och vi inleder med frågan hur revisorerna använder sig av analysmodellen, och om den skulle kunna utökas för att vara mer ändamålsenlig.**

Alla är överens om att analysmodellen är något som används i samtliga uppdrag, både vid antagandet av ett uppdrag, men även under tiden som uppdraget fortlöper. Det är något som måste göras i början av planeringsfasen. Oberoendet kan även under uppdragets gång behöva ifrågasättas vid olika typer av rådgivningsfrågor. I mindre bolag får revisionsbyrån göra mer än bara själva revisionen, i form av olika kombiuppdrag. I dessa bolag är det ofta dock inte så mycket kvalificerad rådgivning som efterfrågas.

I de större bolagen är det viktigare att försäkra sig om att inte överskrida gränsen för vad som anses vara otillåten rådgivning eller otillåtna kombiuppdrag, där gränsen för vad som får göras är hårdare. När uppdraget sedan är avslutat, i samband med avlämnandet av revisionsberättelsen, blickar revisorn tillbaka på uppdraget, och skall då konstatera ett fortsatt oberoende gentemot klienten.

Analysmodellen ingår i de flesta fall i revisionsprogrammet som används. Där dokumenteras varje punkt för sig om det förekommer några hot eller andra hinder som gör det olämpligt att acceptera uppdraget. Uppdragen skall inför varje nytt år återigen öppnas i revisionsprogrammet och analysmodellen skall då på nytt fyllas i för en ny kontrollerad utredning av kunden. Görs inte detta är fakturering inte möjlig. Analysmodellen är därför en tvingande åtgärd som inte går att undvika.

Den delen i analysmodellen som anses vara den viktigaste, är punkten om självgranskningshotet. Om biträde sker vid bokslut och liknande är det viktigt att det inte är samma person som reviderar bokslutet som medverkar vid biträdandet. Kombiuppdrag är vanligt förekommande på de flesta revisionsbyråer, och då är det extra viktigt att inte överskrida denna gräns. M2 ägnar sig dock inte åt kombiuppdrag. Han anser att denna typ av uppdrag innebär ett hot mot oberoendet. Han ifrågasätter huruvida revisionsbyråer bör få ägna sig åt andra uppdrag än revision.

Analysmodellen är relativt enkelt att fylla i, och ofta inser revisorn själv om denne bör avsäga sig ett uppdrag eller inte, utan hjälp av analysmodellen. På grund av att den dokumenteras blir det lätt för en utomstående kontrollant att försäkra sig om att alla steg i modellen är genomförda. Analysmodellen fungerar inte bara som en modell för acceptans av ett uppdrag eller inte, utan ses också som ett hjälpmedel för att lyfta fram hot som inte alltid uppmärksammas av en själv. Vid tveksamheter sätts motåtgärder in så att oberoendet ändå kan anses vara bibehållet.

Analysmodellen anses även av alla vara en heltäckande modell vid avgörandet om revisorn är oberoende eller inte. Den upplevs heller inte som något problem eller belastning vid revisionsprocessen, utan den fyller sitt ändamålsenliga syfte att intyga revisorns oberoende ställning.

### **Oberoendeproblematiken leder in på frågor om de icke revisionsnära tjänsterna revisionsbyråer ofta tillhandahåller.**

Var gränsen går för när en tjänst är revisionsnära eller inte har alla revisorerna haft svårt att ge ett klart svar på. Det beror på om självgranskning sker av tjänsten som tillhandahålls, eller om beslut fattas åt företaget, som strider mot lagen.

M2 är, som tidigare nämnts, en av få revisionsbyråer som inte erbjuder redovisningstjänster. Däremot arbetar han mycket ute på företagen och frågor om diverse problem uppkommer ständigt. Mycket av hans tid går åt just till konsultationer. En ständigt återkommande fråga är hur kunden skall placera sina pengar. Han får själv aldrig ge råd om exempelvis vilka aktier kunden skall investera i, eller olika typer av placeringsstrategier. Däremot kan en diskussion föras kring vilka placeringsalternativ som finns tillgängliga, och vilka effekter och risker en viss placering skulle innebära.

En annan återkommande fråga är problematiken kring företagsvärdering. Revisorn kan här medverka vid diskussioner av värdet av företaget mellan köpare och säljare, men får inte själv vara med vid en eventuell förhandling. Det förekommer även frågor om värderingar men det klassificeras som redovisningsfrågor, och då är det tillåtet att hjälpa företaget. Här finns det lagar att följa, men M2 medger att gränfall finns även här. Undviks vissa frågor blir det bara problem i slutändan, då uppbyggnad av bokslutet istället måste ske. För att undvika detta problem, pågår ständigt olika bokslutsdiskussioner med kunderna.

På den andra mindre byrån förekommer i de flesta fall kombiuppdrag. M1 påpekar att revisorn får ge råd, men inte fatta några avgörande beslut. Det skall framgå av styrelseprotokoll att kunden har fattat beslutet själv vid exempelvis en fastighetsförsäljning.

S1 ser inget problem med att skilja på icke revisionsnära tjänster och revision. Revisorn skall fungera som ett bollplank och en del i det arbetet är att besvara frågor som rör revisionen. Så länge det sunda förnuftet används och granskning inte sker av revisorns egna beslut vid slutet av året, är det inga problem. Den revisionsnära rådgivning som bedrivs är i förbättringssyfte för att stärka den interna kontrollen i företaget. För att belysa problematiken nämner S1 ett exempel angående en kund som vill ha hjälp med de förutbetalda kostnaderna. När revisorn då meddelar att han inte kan hjälpa till med redovisningen som han senare skall granska, sätter kunden posten till noll. Det innebär att revisorn ändå vid sin granskning måste rätta till siffrorna. Det kan då ifrågasättas var gränsen för icke revisionsnära rådgivning egentligen går?

För att inte råka ut för självgranskningsshotet påpekar S2 att de ofta tvingas be om rådgivning högre upp i byrån, av exempelvis skattejurister eller liknande. Vid fristående rådgivning till kunden skall det alltid dokumenteras i en mall när andra personer än revisorn själv har givit svar på eventuella frågor, för att fortfarande behålla oberoendet. Problem uppstår ofta med 50/25/50-bolag, där revisionsbyrån inte har tillåtelse att hjälpa till med årsredovisningen. För att kringgå lagstiftningen löser de det genom att sälja programvaran till företaget, så får de själva göra ett utkast på årsredovisningen, medan revisionsbyrån sedan hjälper till att slutföra den samma, vilket är tillåtet. Många bolag som egentligen inte har så stor organisation, exempelvis fatighetsbolag, kan ändå omfattas av 50/25/50-kriterierna på grund av hög balansomslutning. Konstruktionen blir därmed ganska löjlig, vilket lagstiftaren i detta fall inte har tänkt på.

S3 medger att det är svårt att definiera en icke revisionsnära tjänst. Själv tycker S3 att det är någonting som upptäcks i revisionen som går ett steg utöver själva revisionsarbetet. Tjänsten kanske inte är nödvändig att tillhandahålla för att avge en ren revisionsberättelse, men kunden vill att det ändå uppmärksammas. För att kunden skall slippa köpa utomstående konsultationer genomför de tjänsten, och kallar den då för en icke revisionsnära tjänst.

### **Vi ställer frågan om hur de behandlar reglerna kring revisorsrotation, och om de har någon egen policy på företaget i den frågan för att stärka revisorns oberoende.**

I frågan finns det skiljaktigheter i hur de olika revisionsbyråerna arbetar. På de två mindre byråerna utgör problematiken kring revisorsrotation inget större problem, eftersom de främst inte reviderar börsnoterade företag. M2 är ändå positivt inställd till lagen, med motiveringen att det är nyttigt med nya krafter som ser annorlunda på företagets problem. Eftersom M2 är ensam revisor i företaget finns inte heller möjligheten till rotation inom byrån för de mindre uppdragen. Det är därför inte ovanligt att han har varit revisor för samma bolag i 15-20 år.

M1 är klart emot revisorsrotation för att stärka oberoendet i mindre familjeföretag. Han anser att företagen själva skall ha möjlighet att välja revisor, för att kunna skapa en långsiktig relation som inger ett förtroende för dem. De tillämpar därför inte några interna regler för detta. För börsnoterade bolag med större ägarkrets är regeln dock bra. Där blir det en mer verklig revision som emellanåt kräver nya ögon som överblickar verksamheten.

På de större byråerna följs givetvis lagen kring revisorsrotationen vid uppdrag i börsnoterade bolag, då de efter åtta år väljer att byta revisor inom byrån. Hur detta sker varierar dock något. De har också något olika policy när det gäller de mindre bolagen.

S1 anser att det går en borte gräns vid tjugو år men att det kan vara klokt att byta efter ungefär tio år. Han har frivilligt av sagt sig uppdrag efter den tiden för att han själv inte längre anser sig som lämplig. Han medger också att han faktiskt har klienter som han har reviderat i över tjugو år. Det finns ingen fastställd policy om revisorsrotation för mindre bolag, utan det varierar från fall till fall.

På byrån som S3 representerar, arbetar alltid två kvalificerade revisorer parallellt på de stora uppdragen. När sedan påskrivande revisor avgår har kollegan arbetat med företaget i 3-4 år och har skaffat sig betydelsefull erfarenhet av verksamheten. Då bibehålls kunskapen samtidigt som det tillkommer en ny medarbetare. Detta arbetssätt verkar vara ett tankesätt som förekommer på hela byrån. I de små företagen fungerar revisorn mycket som ett bollplank för bolagen, därför är det viktigt att personkemin stämmer mellan klienterna och revisorn. När denna väl är uppbyggd finns ingen anledning till rotation, eftersom det heller inte förekommer något krav på detta.

S2 är kritiskt inställd till revisorsrotation och hävdar att det inte förekommer någonstans på byrån. Han är fast beslutsam om att det inte skulle fungera i praktiken. Att vara revisor handlar om att skapa ett långsiktigt förtroende hos klienterna och se till att kunderna är nöjda med just honom som revisor, och då är inte ett byte av revisor aktuellt. Alla på byrån har sina egna klienter och det fungerar bra.

### 4.1.3 Väsentlighet

**Det vi främst vill få svar på med våra frågeställningar om väsentlighetsbedömning under revisionsprocessen är hur den utförs på de olika revisionsbyråerna.**

På S1:s byrå används vissa fastställda beräkningar som ligger till grund för väsentlighetstalen, men revisorns erfarenhet spelar också en stor roll. De fastställda talen som skall användas är en säkerhet för att revisorn inte skall lägga ribban för högt. Det finns dessutom vissa riktlinjer inom revisionsbranschen som inte får överträdas. Däremot kan revisorn göra bedömningen att väsentlighetsgränsen bör vara lägre. Det räcker inte enbart att använda sig av matematiska beräkningar. Även kvalitativa bedömningar är nödvändiga. I ett företag i kris, med låg soliditet och låg vinst, måste mindre belopp anses vara väsentliga. Däremot i ett dotterbolag i en större koncern där moderbolaget stöttar dotterbolaget om det skulle gå dåligt, kan gränsen vara högre.

S1 påpekar att i och med de utbildningskrav och de krav på praktik som skall uppfyllas innan en eventuell auktorisation, skall revisorn ha tillgodogjort sig den erfarenhet som krävs för att kunna göra rimliga, kvalitativa bedömningar, med hänsyn till det reviderade bolagets storlek, finansiella situation, bransch osv.

S2 berättar om vissa stödmallar som används vid bedömningen. Han anser ändå att revisorns känsla för bedömningen är viktigare. Kvantitativt sett används mått som exempelvis resultat före dispositioner, balansomslutning, omsättning och eget kapital. Dessa beräkningar påverkas sedan av kvalitativa bedömningar. Vid långa uppdrag visar det sig efter hand vilka väsentlighetsgränser som är rimliga.

Om ett företag exempelvis har låg omsättning med få intressenter, och inte bedriver någon utbredd verksamhet, men däremot innehar ett stort eget kapital, behövs egentligen inte en lika snäv bedömning som stödmallarna skulle påvisa, utan revisorn kan godta fel som är något större. Däremot kan i vissa fall noggrannare bedömning vara nödvändig, exempelvis när bolaget som revideras befinner sig inom en kontantbransch. S2 tycker det är viktigt att revisorn har en viss frihet att själv göra sin bedömning. Det vore inte lämpligt med mer noggranna regler för hur väsentlighetstal skall beräknas.

S3 berättar att de sätter upp väsentlighetskriterierna i samband med planeringen för uppdraget. Då fastställs vilka fel som skall noteras. De arbetar med tre olika gränsvärden. Den lägsta gränsen innebär att fel därunder inte noteras. Bortsett från om felet sker upprepade gånger. Det beror i så fall ofta på bristande rutiner, och detta meddelas till ledningen för att om möjligt åtgärdas. Även små fel som sker upprepade gånger leder i längden till ett belopp som kan hamna över väsentlighetsgränsen. Den mellersta gränsen innebär att felet alltid noteras och rapporteras till ledningen, för att göra dem medvetna om felet. Det är dock inte avgörande för om en ren revisionsberättelse skall kunna avges. Den högsta gränsen innebär att felet är så väsentligt att bokslutet måste göras om. I annat fall måste revisorn skriva en oren revisionsberättelse.

Revisionen handlar om att finna väsentliga fel och meningen är inte att påpeka fel av mindre betydelse. Bedömningen av vad som är väsentligt görs inte så mycket utifrån vilken bransch bolaget tillhör, utan de faktorer som bedömningen grundar sig på är bland annat, storleken av det egna kapitalet, samt företagets resultat och omsättning. Det hela handlar om att upptäcka fel som kan påverka en intressent att ta ett felaktigt beslut, och småposter har inte den inverkan.

På den mindre byrå som M1 arbetar för finns det hjälpmedel för att fastställa väsentlighetstal i det revisionsprogram som används. M1 är ändå lite skeptiskt till alla de mallar som visar hur beräkningen av väsentlighet skall ske. Själv brukar han göra bedömningen att poster som är större än tio procent av balansomslutningen är väsentliga och måste granskas närmare. Det är ett mått som han aldrig har fått några klagomål på.

Uppdraget skall planeras efter väsentlighet och risk. Det väsentliga, är beloppets storlek och risken, är sannolikheten att fel förekommer. Sedan kan väsentlighetsbedömningen skilja sig åt mellan olika branscher. Förekommer det mycket kontanthantering, som i restaurangbranschen, är det noga att kontrollera kassasystem, så att allt verkligen redovisas. Görs inte detta kan det bli påföljder för revisionsbyrån vid en kvalitetskontroll. Byggbranschen är en annan bransch som kräver försiktighet. För att bedöma rimligheten i de redovisade beloppen, i branscher där det kan förekomma oegentligheter, används vissa nyckeltal för att jämföra olika poster.

Hos M2 varierar väsentlighetsbedömningen från företag till företag. Bedömningen grundar sig bland annat på hur det sett ut tidigare år, storleken på bolaget, resultatet och omsättningen. Väsentlighetstalet är summan av alla fel. Dessa kvittas dock plus mot minus så att nettot jämförs med väsentlighetskriteriet som är uppsatt. Det noteras dock i sammanfattningen till kunden att en kvittning är utförd.

**Vidare är vi intresserade av vilka poster revisorerna ser som de mest väsentliga, där det ofta uppstår fel, som generellt är viktiga att granska.**

S1 framhåller främst posterna lager och kundfordringar. Han nämner också att intäcksredovisningen är viktig att kontrollera då det där kan förekomma olika försök till bedrägerier.

Varulagret är ofta en stor post, som vid fel värdering kan påverka resultatet väsentligt. I tillverkande företag är det viktigt att kontrollera att kalkylerna, som ligger till grund för värderingen stämmer, och att alla indirekta kostnader belastar produkterna på rätt sätt. Att kalkylerna är riktiga är också viktigt för att avgöra om bolaget prissätter sina varor korrekt.

Kundfordringarna är också en stor post som är viktig att granska för att bedöma risken med osäkra kundfordringar, som kanske inte kommer att kunna betalas till bolaget.

Han tillägger även att upplupna kostnader brukar kontrolleras, samt att det är viktigt att fastställa att samtliga skulder finns med i balansräkningen.

Även S2 anser att lagret är en viktig post för granskning. Är kalkylerna fel i tillverkande företag kan stora fel uppstå. Pågående arbete kan också ställa till problem, även om felen inte är avsiktliga. I övrigt uppstår ofta fel när det gäller periodiseringar. Granskningen av kostnader och intäkter är därför viktigt, så att de hamnar på rätt sida av året vid räkenskapsårets slut.

S3 påpekar att felen skiljer sig åt beroende på storleken på företaget och branschen företaget befinner sig i. Han framhåller att det rent tekniskt inte är några problem att upprätta ett bokslut. Problemet är värderingsfrågorna. S3 nämner också kundfordringar och lager som den viktigaste posten att granska. Vid varulagervärdering skall beaktas om varorna verkligen kommer att säljas, eller om de anses vara omoderna. Det uppstår alltså inkursfrågor.

En annan post som är svår att bedöma är den ofta stora goodwillposten i koncernredovisningar. Det är svårt att avgöra när posten skall skrivas ner och med hur mycket. Detta är en bedömningsfråga och ett exakt värde går inte att fastställa.

Olika avsättningar för exempelvis garantiavgifter och pensioner kan också vara svåra att värdera. Om bolaget ifråga ligger i en rättslig tvist, kan revisorn behöva bedöma sannolikheten att klienten vinner eller förlorar målet, vilket kan vara svårt.

Även M2 anser att det främst är lagerposten som behöver granskas extra noga. M2 säger att det finns många felkällor när det gäller lagervärdering.

I övrigt är granskningen av periodiseringar viktig. De skall värderas på rätt sätt vid årsskiftet, så fakturor hamnar inom den period de avser. Osäkra kundfordringar anser han också vara svårt att bedöma.

Poster som återkommer år efter år, som i stort ser ut på samma sätt, innehåller mer sällan fel. Avskrivningar är en sådan post som sällan innehåller fel. Däremot begår företagen ofta fel när de önskar direktavskryva vissa kostnader, som istället skall aktiveras. M2 framhåller att bra företag alltid är bättre än vad de redovisar, och att motsatsen också förekommer.

M1 anser att kundfordringar och leverantörsskulder är viktiga poster i balansräkningen som behöver granskas noggrannare. I resultaträkningen nämner han kontot förbrukningsmaterial som extra viktigt att granska då den posten kan innehålla mycket konstigheter. Det kan vara kostnader som skall aktiveras, som exempelvis inventarier som företaget har försökt dra av. Denna post granskar han alltid.

Momsen kan också ställa till mycket problem, då det är ett svårt område. Till exempel vilken månad ingående moms får dras av. I övrigt säger han som de andra revisorerna att de vanligaste felen är periodiseringsfel, även om dessa inte brukar vara avsiktliga.

Dessa är några av de poster som ofta behöver granskas extra, det är också dessa som revisorerna fokuserar mer på medan de kan bortse från andra poster som mer sällan innehåller väsentliga fel.

**Vi har också en önskan om att ta reda på i vilken utsträckning revisorerna påpekar alla fel de hittar hos företaget till dess ledning. Rapporteras även oväsentliga fel till kunden så att möjlighet finns att åtgärda dem?**

Finner S1 fel som inte är väsentliga i sig, men som ändå kan leda till besvär för företaget, meddelar han detta. Om han exempelvis finner att företaget har dragit av icke avdragsgilla kostnader, så informeras ledningen, att problem kan uppstå med skatteverket. Felet hindrar dock inte honom från att avge en ren revisionsberättelse.

S2 arbetar med olika gränsvärden som leder till olika åtgärder. Fel över högsta gränsen kräver att företaget gör om bokslutet. Vid den mellersta gränsen påpekas felen, men är inte avgörande för att inte kunna skriva en ren revisionsberättelse. Den nedre gränsen ses som mer bagatellartade, men de spaltas ändå upp och överlämnas till kunden för att uppmärksamma kunden på dessa.

S2 tycker det är viktigt att ge kunden möjlighet att rätta till även smärre fel, då många vill ha en korrekt och riktig redovisning. Dessutom är det viktigt att informera kunden när något kan leda till problem, vid exempelvis en skatterevision. Dock kan arbetet ibland vara väldigt tidspressat. Då väljer han att lämna mindre fel orättade.

S3 anser att samtliga fel inte går att påvisa, då de kan vara många och dessutom oväsentliga. Han tycker ändå kunden skall få information om fel som kan leda till komplikationer. Kunden skall inte känna sig lurad. Vissa bolag tar till sig informationen, samt korrigerar felen, medan andra avstår. Det beror ofta på hur ledarskapet i företaget ser ut.

M1 använder också han olika gränsvärden för när fel skall rapporteras till kunden, framförallt när det gäller lite större företag. Det finns då en nedre gräns för när fel inte rapporteras. Han är dock medveten om att kunderna i många fall vill ändra felaktigheter, och ofta är det tidspressen som gör att allt inte är möjligt att rätta till. När det gäller de många kombiuppdrag byrån har, rättas alla påträffade fel internt. Det är inget som meddelas till kunden, men inga fel lämnas okorrigerade när byråns medarbetare har begått dem.

M2 lämnar inga fel utan att nämna dem för kunden. Vid revisionsgenomgången redovisas alla fel som upptäckts. M2 menar att detta är viktigt. Kunden får då en bättre bild av vad revisorn och assistenterna har uträttat. Kunden värderar också den helhetsbild de får av företagets redovisning.

### 4.1.4 Förväntningsgapet

**När frågorna går över till att behandla förväntningsgapet, är vår inledande fråga, hur respondenterna upplever ett eventuellt förväntningsgap, och vad det beror på.**

S2 anser att förväntningsgapet syns tydligast i de mindre bolagen som saknar egen ekonomiavdelning. I dessa företag finns oftast inte kunskapen om vad revisorn fyller för funktion. Framförallt visar sig gapet hos företag som har en extern redovisningsbyrå som sköter bokföring och upprättar de finansiella rapporterna. Klienten har då svårt att se varför revisorn tar betalt för att granska det arbete som redovisningsbyrån redan har fakturerat för. Nyttan med revisionen framgår alltså inte för kunden. I de fall byrån har kombiuppdrag är förväntningsgapet enklare att bemöta, då de kan fakturera för båda uppdragen i ett paket. Klienten upplever då inte att det är ett dubbelarbete på samma sätt.

S1 beskriver det på i stort sett samma vis, att många kunder saknar kunskap om vad revisorn gör och vad revisionen går ut på. Detta visar sig framförallt när kunden anser att denne får betala för samma tjänst två gånger. Dels när bokföringsbyrån upprättar redovisningen och dels när revisorn granskar den.

S3 tror att branschen historiskt sett har varit dålig på att informera vad revision egentligen innebär, och att detta är grunden till förväntningsgapet. Det kan också finnas ett ointresse från kundernas sida att närmare sätta sig in i revisorns arbete då detta generellt ses som krångligt och tråkigt. Bilden av revisorn som en grå liten man med räknesticka finns kvar i många medvetanden. Han tror också att kunderna har svårt att urskilja revisionstjänsten ifall de även köper andra tjänster och konsultationer i ett paket. När de diskuterar och jämför med andra företagare så kan de finna orimliga skillnader när det gäller priset. Detta har ofta sitt ursprung i att alla företag inte köper samma tjänster, utan vissa kanske i större grad sköter bokföring och annat själva, och därför betalar mindre för revisionspaketet som sådant.

M2 märker framförallt att kunderna ibland kan ha väl höga förväntningar på vad revisorn uträttar för arbete. Ofta finns förhoppningar att företagen kan konsultera revisorn i högre utsträckning än vad lagstiftningen tillåter.

M1 pekar på att klient och revisor ibland har för dålig kontakt. Han menar att det allt som oftast är brist på tid, och därför finns inte alltid möjlighet att ha den nära kontakten med kunden som kanske skulle vara att föredra. Dålig kontakt leder till att kunden inte får lika god insikt i revisorns arbete. I stort tror han dock att kunderna inser vad revisorn verkligen uträttar, och han upplever sällan att kunden ifrågasätter revisorns arbete utan att de istället värdesätter revisionen.

### **Vidare vill vi få en uppfattning om hur revisionsbyråerna arbetar för att minska förväntningsgapet samt hur revisorerna anser att det bör hanteras.**

På den mindre byrå som M1 arbetar för finns ingen uttalad policy om att kunderna skall informeras på något speciellt sätt, med avsikt att minska förväntningsgapet. Men han tycker själv att kunderna får tydlig information. Dels genom uppdragsbrevet som preciserar revisionen, och dels genom att många av klienterna har varit kunder under en längre tid. Därigenom har förståelse för arbetet växt fram. När nya kunder tillkommer finns ofta erfarenhet av revision sedan tidigare, även om de då reviderats av en annan byrå. Däremot om nystartade aktiebolag tillkommer som kund, eller om en tidigare kund omformar sin enskilda firma eller sitt handelsbolag till aktiebolag, så informeras de om varför de nu behöver revision, vad den innebär, och att det dessutom kommer bli en kostnad för arbetet.

På den andra mindre byrån som drivs av M2, för de i inledningen av samarbetet en diskussion med kunden där de förklarar vad revisionen kommer att innebära. Detta för att klienterna inte skall ha orealistiska eller underförstådda förväntningar som inte kommer att uppnås. De beräknar den ungefärliga kostnaden för kunden, samt motiverar priset med det arbete som utförs. Kunderna har framförallt svårt att förstå allt dokumentationsarbete som måste utföras. Kunden är ofta omedveten om detta, då det utförs på byrån, och inte hos klienten. I vissa fall kan de bli tvungna att visa upp dokumentationen, vad de egentligen har gjort, för att kunden skall förstå. M2 poängterar betydelsen av att föra en dialog med kunden allteftersom problem uppstår. De flesta problem går oftast att lösa vid ett bra samarbete.

Hos byrån, där S1 är kontorschef, uppmärksammas förväntningsgapet genom interna diskussioner på byrån. S1 poängterar att hans ansvar är att informera medarbetarna, så att de är medvetna om existensen av ett förväntningsgap. De har en uttalad policy om att informera kunden om vad revisionen innebär, för att kunden skall få en uppfattning om vad denne betalar för.

Han anser det också viktigt att förklara för kunden att arbetet fortsätter även efter att revisorn lämnar företaget, så kunden förstår varför de blir debiterade för fler timmar än de timmarna revisorn spenderar på företaget. Det återkommande problemet är i de fall där det reviderade bolaget har en extern bokföringsbyrå. Då har oftast inte revisorn någon kontakt med ägaren, utan all kommunikation sker mellan bokföringsbyrån och revisorn. Ju mindre klienten träffar revisorn, och ser vad denne uträttar, desto större är risken för underförstådda förväntningar.

S2 menar att det viktigaste är att försöka få klienterna att förstå varför revisionen krävs och varför den är utformad som den är. Om kunden är oförstående till att revisorn skall kontrollera det arbete som kunden köper av en annan bokföringsbyrå, är det viktigt att poängtera att lagen kräver detta. Det är inte förenligt med det oberoende som krävs att samma person både upprättar och reviderar en årsredovisning. Genom att ge kunderna tydlig information, skall de kunna klargöra vad som skall göras och därigenom uppfylla kundernas förväntningar.

Enligt S3 har det blivit bättre sedan införandet av krav på att ett uppdragsbrev skall finnas för varje uppdrag, då det tydligare preciserar vad revisionen innebär. Dessutom är det viktigt att definiera för kunden vad som är revision och vad som är andra konsultationer och tjänster, och hur det påverkar beloppet som faktureras. Revisionen är beräknad till en viss kostnad, men tillkommer andra tjänster så stiger naturligtvis priset. Kostnaden för revisionen kan även bli högre än väntat på grund av längre arbetstid, beroende på brister som dyker upp under arbetets gång.

Även om ett förväntningsgap förekommer, ser ingen av respondenterna det som något problem. Alla är eniga om att missförstånd kan förekomma, men det är inget problem som inte är hanterbart. Samtliga respondenter anser också att de allra flesta kunderna förstår nyttan med revisionen, och att klienten upplever en trygghet i att årsredovisningen stämmer, och är utan väsentliga fel. Revisorn är även för de flesta en viktig källa till kunskap som de kan rådfråga och vända sig till när problem uppstår.

I de flesta intervjuer vi utfört har respondenterna i och med frågeställningarna kring förväntningsgapet kommit att beröra revisionspliktens tänkta avskaffande. På var håll har de argumenterat för att detta antagligen kommer att minska förväntningsgapet. Idag kan många mindre företag se revisionen som ett nödvändigt ont som måste finnas, och därför accepterar de kostnaden. När revisionen blir frivillig för de flesta bolag, kommer de att försöka skaffa sig bättre kunskaper kring vad revisionen innebär, för att få en bättre koll på vad det egentligen är de betalar för, eller vad de väljer att inte betala för.

Då måste även revisorerna bli tydligare med informationen om vilka tjänster som erbjuds, så att inga underförstådda förväntningar uppstår. S3 däremot påpekar att det i början kan bli problematiskt ifall det utvecklas flera olika alternativ till revisionen, med olika krav på hur djup granskningen skall vara. Då kan det ta ett tag innan allmänheten förstår vad de olika tjänsterna innebär och vilken trovärdighet revisorerna ger de finansiella rapporterna.

### 4.1.5 Revisionsbyråns kultur

**Vårt sista frågeområde handlar om vilken kultur som råder på respektive byrå. Inledningsvis ställer vi frågan om vilken typ av kvalitetssäkring som genomförs på revisionsbyrån, för att kvalitetssäkra revisorns arbete. Både hur den utomstående kvalitetssäkringen ser ut, men även hur kvaliteten kontrolleras av dem själva i enskilda uppdrag.**

På de stora revisionsbyråerna förekommer interna kvalitetskontroller som granskar de enskilda revisorerna. Då väljs ett antal uppdrag ut som genomgår en djupare kvalitetsgranskning. Sen förekommer även externa granskare. De ser över rutinerna som genomsyrar revisionsbyråns tänkande och agerande, hur de faktiskt arbetar för att säkerställa en god kvalitet på revisionen. Upptäcks brister i ett arbetssätt är det vanligt att samma fel förekommer hos flera revisorer inom byrån, för att de helt enkelt har vissa gemensamma rutiner som de försöker följa, men som kanske inte är som de borde vara.

S2 granskas av en intern kontrollant vart femte år. Han menar att det ofta är i dokumentationen det kan brista. Vissa saker ses som självklara att genomföra, men finns det inte dokumenterat kan det inte styrkas att det är genomfört. Därför är precisionen i all dokumentation oerhört viktig. Farorna med den omfattande dokumentationen anser S2 vara att det finns risk för att dokumentationen tar för mycket fokus från själva revisionen. Även om dokumentationen är fullständig är det inte säkert att en bra revision är genomförd.

De fastställda rutinerna som finns inom ”storbyrån” skall leda till att kvaliteten i enskilda uppdrag är hög. När det finns mycket resurser för att förbättra företagets interna kontroll, tror S2 att kvaliteten borde vara bättre på en större än på en mindre byrå.

På revisionsbyrån där S1 arbetar granskas hans uppdrag vartannat år. Byrån ställer höga krav på granskning av varandra även över de nordiska gränserna. För att få uppdraget som granskare, krävs erfarenhet av stora komplicerade uppdrag, för att anses kompetent nog att granska andra.

Vid granskning av enskilda uppdrag beror det på vilket typ av uppdrag det gäller. Vid revision av publika bolag medverkar alltid en kvalitetspartner för att kontrollera arbetet innan revisionsberättelsen avlämnas. Skulle det vara ett IFRS-bolag krävs att en IFRS-partner deltar vid revideringen. Vid funderingar på att skriva en ören revisionsberättelse måste alltid en mer erfaren kollega kontrollera uppdraget, och i vissa fall kan även jurister kopplas in.

S1 hävdar även han att det ofta är i dokumentationen bristerna finns. Vanligt förekommande är att missa dokumentationen av de delar vilka anses vara oväsentliga. Det skall även dokumenteras varför en viss post inte har granskats. Han tillägger också att det ofta brister i dokumentationen när samma revisor har suttit för länge på ett uppdrag, och inte längre finner dokumentationen nödvändig. Då skulle en rotation vara lämplig, eller alternativt att tillsätta en yngre assistent på uppdraget, som är mer kompetent på att strukturera och dokumentera.

På S1:s byrå är det viktigt att förmedla den kunskap som de äldre, mer erfarna revisorerna besitter, ner till de yngre assistenterna, så att deras kunskap ökar. Ofta är det just de som gör förarbetet till revisionen, och då är det viktigt att de vet hur revisorn vill ha det. Samtidigt arbetar assistenterna inte endast med en revisor utan försöker att alternera för att kunna ta del av olika personers kunnande. Det kan också leda till nyttiga diskussioner eftersom alla revisorer inte har samma uppfattningar.

S3 kontrolleras vart tredje år i en intern process som sammanställs för hela organisationen. Revisorsnämnden tar sedan del av byråns interna kontrollsystem för att försöka hålla kvaliteten uppe. Detta är en löpande process som ständigt pågår. Den interna kvalitetssäkringen fungerar annars i stort på samma sätt som på de övriga stora byråerna.

På de mindre, lokala byråerna förekommer ingen intern granskning, utan istället infinner sig externa granskare som är utsedda av FAR SRS för att genomföra kvalitetskontrollerna. Emellanåt gör även Revisorsnämnden flygande kontroller när de anser att anledning föreligger, men företrädevis hos de revisorer som inte är anknutna till FAR SRS. En vanlig orsak till Revisorsnämndens flygande kontroller beror på misstankar att byrån har för många uppdrag i förhållande till revisionsbyråns storlek. Då görs kvalitetskontroller för att garantera kvaliteten i uppdragen.

Både M1 och M2 upplever kvalitetskontrollerna som väldigt hårda och omfattande. Eftersom M2 är ensam revisor i företaget har han det största ansvaret för att allting sköts på ett korrekt och regelmässigt vis. Han upplever att intäktsredovisningen oftast är den vanligaste punkten som kontrollanterna påpekar. Det räcker inte i dessa fall att göra stickprov för att försäkra sig om att allt är korrekt, utan fakturor och följesedlar måste gås igenom för intygelse om att företaget följer de rutiner som krävs för en godtagbar redovisning.

Båda upplever också att de stora byråernas interna kvalitetskontroller inte uppfyller samma hårda krav som de kontroller FAR SRS genomför. M1 minns från när han arbetade för en större byrå att de var betydligt snällare vid de interna kvalitetskontrollerna, även om det nu är några år sedan.

M2 anser sig ha bra överblick över de enskilda uppdragen då han alltid själv granskar de akter hans assistenter framtagit innan påskrivandet av revisionsberättelsen äger rum.

Det var endast en byrå som på något statistiskt sätt mäter kundens upplevda kvalitet. På en av de stora byråerna görs centrala kundundersökningar från Stockholm för att få en uppfattning om hur kunden upplever revisionsarbetet. Vid slutrevisionsmötet som hålls på en annan av de stora byråerna får kunden möjlighet att tycka till om den levererade produkten, för att om möjligt göra den bättre i framtiden. De andra byråerna nöjer sig med att kunderna stannar, för att mäta kundernas kvalitetsupplevelse.

### **Hur byrån löpande utbildar sin personal påverkas av organisationskulturen, därför är vi intresserade av hur utbildningen sker på respektive revisionsbyrå.**

På M2:s revisionsbyrå utbildar han själv anställd personal löpande. Det görs eventuellt genom att kombinera utbildning med fritid i ett annat land för att verkligen känna avkoppling från själva arbetet. Vid nyanställningar hålls speciella revisionsutbildningar utanför företaget. För att bli kvalificerad revisor finns krav på att viss utbildning genomförs under den tiden man arbetar. Problemet M2 har, är att många medarbetare väljer att förflytta sig till en större revisionsbyrå efter ett antal år. Den höga omsättningen på medarbetare gör att utbildningen för nyanställda upplevs som en hög kostnad.

M1 medger att han får alldeles för lite utbildning, men påpekar att det finns ett minimikrav som skall följas som auktoriserad revisor. Dessa minimikrav efterlevs, men han anser att det krävs mer utbildning, för att kunna hålla sig uppdaterad.

S2 påpekar att större valfrihet ges ju mer erfaren revisorn blir. Det beror på inom vilket område arbetsuppgifterna är tilldelade. Vid nyanställningar är det mer exakt planerat vilka utbildningar som anses vara lämpliga. Han påpekar också att de tre års praktik som krävs för att bli godkänd revisor är en alldeles för kort tid för att få nödvändig insikt i yrket. Han menar att det tar betydligt längre tid att bli varm i kläderna för att kunna göra ett fullfjädrat jobb som revisor.

S1 framhåller företagets årliga etik- och oberoendebildningar. Dessa behandlar frågor om vad som inte är tillåtet att göra i olika situationer. Som nyanställd genomgår denna utbildning, sedan sker en årlig uppdatering av utbildningen.

S3 beskriver ingående utbildningen som nyanställda får på företaget, eftersom han själv har haft ansvaret för dessa i många år. Utbildningen börjar med två dagars introduktion om företagets arbetssätt, personalinformation, intern policy osv. De tre efterföljande dagarna innehåller en grundläggande kurs i redovisning där en uppgift bland annat är att ensam få färdigställa ett bokslut. De grundläggande kunskaperna upplever han att många har glömt bort efter fyra års utbildning. Andra veckan består av en ren revisionskurs, där företagets interna system genomgår. Under de första fem åren sker sedan utbildning obligatoriskt två veckor per år. Det är sedan upp till varje medarbetare att ansvara för sin löpande utbildning. Självfallet sker även lokala samlingar på kontoret vid väsentliga nyheter eller förändringar inom området.

### **Som avslutning frågar vi varför de tror att deras kunder har valt just deras revisionsbyrå?**

S3 poängterar att revision är väldigt personbundet och att de ständigt arbetar för att rekrytera individer med hög social kompetens. Sedan försöker de forma medarbetarna så att de tänker på samma vis. På det sättet vill de erbjuda kunden möjligheter i deras verksamhet och samtidigt visa ett stort engagemang för att hjälpa till. De har även en uttrycklig slogan om att de skall leverera kvalitet till kunden.

S3 har själv ett visst ansvar som delägare på sitt kontor. Han är med och utbildar nyanställda och då är det hans ansvar att förmedla sin erfarenhet och sina åsikter inom revisionsområdet till de oerfarna, för att på så sätt öka deras medvetenhet kring viktiga frågeställningar.

För att konkurrera med de mindre byråerna vinner de många kunder på grund av deras breda kontaktnät. Gör exempelvis ett företag affärer med ett annat land, så finns möjligheten att

ringa medarbetare i motsvarande land för snabb assistans. Den möjligheten har inte en mindre byrå. Många, lite större, företag uppskattar också den breda kompetensen som finns inom byrån med exempelvis skattekonsulter, IT-revisorer och jurister.

S1 tror generellt att de större byråerna kan erbjuda en högre kvalitet i förhållande till vad många mindre byråer kan göra. Anledning är svårigheten i att hålla sig ajour. Han hänvisar till det antalet gånger i veckan han tvingas ringa till byråns interna skattekonsult, som ett mindre företag inte har samma möjlighet till, utan att köpa tjänsten i så fall. Då blir det nog i många fall att de istället avstår från rådgivningen, och istället försöker lösa problemet på eget vis. S1 tror att kunden väljer deras revisionsbyrå för att de ställer upp för kunden och upplevs som en oberoende och kunnig part som alltid finns tillhands för att besvara kundens frågor.

S2 tror att valet av revisionsbyrå i många fall beror på ett välkänt namn. Han hoppas naturligtvis att det även beror på förmedlingen av god kvalitet på revisionen. Kontakten med banker och andra myndigheter är också viktiga, så att de rekommenderar just dem som revisorer till nystartade verksamheter.

När vi frågar M2 kommer priset genast upp som en väsentligt avgörande faktor för valet av revisionsbyrå. Eftersom en mindre byrå inte har den stora administrativa kostanden kan de erbjuda ett lägre pris. Att vara lokalt känd hjälper också till mycket för att få nya uppdrag, samtidigt som de kan erbjuda en godkänd kvalitet till ett bra pris. För de mindre företagen är revisionskostnaden en stor belastning, då kan priset vara den mest avgörande faktorn för valet, för att de ändå tycker att arbetet som utförs är likvärdigt.

Företagen känner trygghet i att ha kvar samma revisor år efter år, därför tror M1 att de flesta kunder inte är medvetna om vad andra revisionsbyråer har att erbjuda, så länge de är nöjda med sin nuvarande revisor. Sen kan klienterna välja en stor byrå istället för att de har en undermedveten uppfattning om att de erbjuder högre kvalitet än en liten lokal byrå på grund av det välkända namnet. Han menar att valet av revisionsbyrå beror på ”gammal vana”.

## **4.2 Intervju med små aktiebolag**

För att få en uppfattning om vad mindre aktiebolag känner till om, och vilka förväntningar de har på revisorns arbete, gjorde vi en rundringning till små aktiebolag i Boråstrakten. Av 50 stycken utvalda företag, gav 25 stycken oss möjlighet att ställa våra frågor. Övriga hade antingen inte tid, eller så svarade de inte alls. Svaren presenteras kortfattat nedan. För att förtydliga, anges svarsandelen inom parentes.

**Den inledande frågan vi söker svar på, är hur mycket företagaren känner till om revisorns arbete och vilken insikt denne har i det.**

De flesta (18/25) anser sig veta vad revisorn gör, och den vanligaste definitionen är att revisorn skall granska att redovisningen stämmer. Några som svarar att de anser sig veta vad revisorn gör anger dock att de endast ”till viss del” är insatta i revisorns arbete. Några (7/25) påstår sig inte alls veta vad revisorn gör, utan de har någon medarbetare eller närstående som hanterar det ekonomiska arbetet.

**Vi fortsätter med att fråga vilka förväntningar de har på revisorn och det arbete han skall utföra.**

Vissa har inte några förväntningar alls medan andra har desto flera. Den vanligaste förväntningen är att revisorn skall kontrollera så det inte förekommer några fel i redovisningen som kan ställa till problem för företagaren (12/25). Många säger också att de vill ha revisorn som ett bollplank som de kan rådfråga när det uppstår situationer kring redovisningen och ekonomin som de inte vet hur de skall lösa (8/25). Några anser att revisorn skall hjälpa till och ge råd för hur pengar skall placeras (3/25), och någon att revisorn skall ge tips om hur lönsamheten kan förbättras. En annan förväntning som dyker upp, (3/25) är att revisorn skall informera om hur det ser ut att gå för företaget. Om det går bra eller dåligt. En respondent anser att revisorn skall agera mellanhand i kontakter med olika myndigheter som exempelvis skattemyndigheten.

**Vidare frågar vi vilken information de får av revisorn om revisionsarbetet.**

Tio respondenter anser att de inte får någon information alls. Övriga (15/25) anser att de får information på ett eller annat sätt. Några svarar att de går igenom slutrevisionen tillsammans med revisorn, vilket då gör att de får information om vad revisorn har gjort. Andra svarar att de har lite koll genom att de vet vilka uppgifter revisorn begär ifrån dem eller att de efter en lång relation till revisorn har koll på vad han utför för arbete. En respondent anser uttryckligen att han får för lite information och att det skulle kunna förbättras, men övriga verkar inte vara missnöjda med det informationsflöde som kommer från revisorn.

**Vi är också intresserade av att få reda på vilken nytta klienterna anser sig ha av revisionen.**

Tre respondenter anser att de inte har någon nytta alls av revisionen och framför att de skulle klara sig utan de extra kostnader den medför. Något flera (6/25) förstår att det finns en nytta med revisionen. De tror dock att om plikten avskaffas så skulle de klara sig utan revisionen, och kunna spara in på de kostnaderna. Övriga (16/25) värdesätter revisionen, och det är framförallt den trygghet som kvalitetskontrollen av redovisningen bidrar med som anføres som

argument. Några (8/25) tycker också att det är en trygghet att ha en kunnig person att rådfråga och som agerar bollplank när det gäller hur verksamheten kan förbättras. Två respondenter lyfter fram nyttan med att ha en respekterad byrå som utför revisionen. Det leder till att skattemyndigheten är nöjda och risken för skatterevision minskar.

### **Vi frågar sedan vilka faktorer som avgör vilken revisor/revisionsbyrå företaget väljer att anlita.**

Majoriteten (18/25) svarar att valet har grundat sig på personliga kontakter eller att någon har rekommenderat revisorn de anlitar. Tre respondenter tycker att priset är den avgörande faktorn. Två stycken anser att det är viktigt att revisorn har möjlighet att ägna dem tid, och att revisorn har förmåga att föra en dialog kring området. En respondent anser att storleken på byrån är den avgörande faktorn. Det är viktigt att det är en respekterad byrå med en bred organisation, med många specialister, så att revisorn har goda möjligheter att få hjälp på områden där denne inte är expert. En annan anser det viktigt att revisorn är auktoriserad istället för godkänd då det inger ett större förtroende.

### **Som sista fråga undrar vi om respondenterna har haft erfarenhet av flera olika revisorer och om de i så fall har uppfattat några skillnader i deras arbetssätt.**

15 av 25 har endast haft erfarenhet av en enda revisor. Övriga har haft erfarenhet av mer än en revisor. En respondent anser att hans tidigare revisor var oseriös. Han gjorde arbetet på en dag, och debiterade sedan 5000 kr för arbetet. Revisorn hade för många uppdrag och kunde inte lägga den tid som krävdes på det enskilda uppdraget. Respondenten som nu har anlitat en större byrå anser att de är mer seriösa, samt att allt blir rätt och riktigt.

Tre respondenter anser framförallt att det är priset som skiljer sig åt. De större byråerna är dyrare. Övriga anledningar till att man har bytt revisor är olika former av missnöje. Personkemin har inte fungerat, revisorn har varit dålig på att kommunicera, timdebiteringen har varit tveksam eller att revisorn har haft för mycket arbete, vilket har inneburit att han inte kunnat ägna så mycket tid åt det enskilda uppdraget. Någon uttrycker också att revisorn har varit rörig i sitt arbete och ytterligare en anser att revisorn hade hanterat dennes personliga deklARATION på ett undermåligt sätt. En respondent anger att de större revisionsbyråerna arbetar på ett mer systematiskt sätt med hjälp av olika datorprogram medan de mindre bolagen arbetar mer traditionellt.

## 5 Analys

---

---

*I kapitlet analyserar vi den information vi har fått genom våra empiriska studier och sätter dessa i samband med den teori som har lyfts fram i den teoretiska referensramen.*

---

---

### 5.1 Revisorers oberoende

Alla revisorerna använder sig av Revisorslagens analysmodell. Syftet med analysmodellen, enligt revisorerna, är dock snarast ett dokumentationskrav för att oberoendet i efterhand skall kunna kontrolleras. Visar det sig olämpligt att revidera ett visst företag, är det något som revisorerna kan fastställa utan hjälp av analysmodellen. Trots detta anser revisorerna att analysmodellen är heltäckande för att säkerställa revisorers oberoende.

Kritiken som Lefrell (Wennberg, 2003) har mot analysmodellen, stämmer överens med vad revisorerna anser. Enkelheten i att fylla i analysmodellen, trots att någon punkt kanske strider mot oberoendet, uppfattas även av revisorerna som en inte allt för märkvärdig process.

I vår undersökning bland små aktiebolag anger flera av ägarna, att valet av revisor främst beror på att de sedan tidigare, har en nära relation till personen. Därför frågar vi oss hur stor inverkan vänskapshotet egentligen har när revisorn bedömer sitt oberoende.

Självgranskningshotet, som är en annan del av analysmodellen, berör i hög grad fyra av de fem revisorer vi har intervjuat. Detta då deras byråer tillhandahåller både revision och andra tjänster till samma klienter. Som diskussionen i den teoretiska referensramen anger kan detta vara ett hot mot oberoendet. Dels för att det leder till att byrån granskar sitt eget arbete, men också för att de icke revisionsnära tjänsterna kan bidra med en bättre lönsamhet än revisionen och därför ses som viktigare för revisionsbyrån. Det är endast en byrå i vår undersökning som inte erbjuder icke revisionsnära tjänster för att ägaren vill undvika problemen kring oberoendet som det innebär.

Diskussionen i den teoretiska referensramen om icke revisionsnära tjänsters inverkan på oberoendet görs även gällande på revisionsbyråerna.

Revisorerna är medvetna om problemet med att skilja på revisionsnära och icke revisionsnära tjänster, men de anser ändå att de har kontroll på vad som är tillåtet eller inte när de bidrar med revisionsnära rådgivning.

S1 ser inget problem med att skilja på tjänsterna, utan menar istället att revisorn skall fungera som ett bollplank under tiden revisionsprocessen pågår. Så länge inte självgranskningshotet är i fara är rådgivning inget problem. M1 anser snarare att problem kan uppstå när revisorn avstår från rådgivning, då bokslutet kan behöva brytas upp på grund av för mycket felaktigheter.

När frågan om förväntningarna på revisorn ställs till de små aktiebolagens ägare svarar ett flertal att revisorn skall fungera som ett bollplank för att kunna diskutera problem och frågor med. Vi får intrycket att många använder revisorn för konsultationstjänster, och ser konsultationen som den stora nyttan med revisorn, utöver själva revisionsarbetet.

Skillnaden mellan de stora och de mindre byråernas syn på icke revisionsnära tjänster är att de stora byråerna har en omfattande stab specialister att tillfråga om den enskilde revisorn inte skulle kunna besvara en viss fråga på grund av självgranskningshotet. De mindre byråerna saknar den möjligheten. Frågan är då ifall en byrå som saknar möjlighet att bidra med icke revisionsnära tjänster ändå håller på de krav som ställs för att självgranskning inte skall

inträffa. Kanske finns risken att de går lite väl långt i sin rådgivning då de inte vill att klienten skall söka hjälp hos konkurrerande byrå.

När det gäller reglerna om att en revisionsbyrå inte får utföra kombiuppdrag i större företag så kan dessa regler kringgås. S2 exemplifierar hur de, istället för att upprätta de finansiella rapporterna hos en kund, säljer programvara till företaget. Kunden får sedan, med hjälp av programmet upprätta rapporterna efter bästa förmåga. Det som blir fel hjälper revisorn sedan till med att åtgärda, vilket är tillåtet inom ramarna för revisionen. Detta är dock inte syftet med reglerna.

Åsikterna som framkommit i den teoretiska referensramen angående diskussionen kring revisorsrotation, stämmer till viss del överens med åsikterna revisorerna har. Dock överväger enligt revisorerna nackdelarna med revisorsrotation fördelarna.

Ingen av revisorerna anser att det är lämpligt med krav på revisorsrotation vid revision i mindre aktiebolag. Revision handlar om att skapa en långsiktig relation till klienten för att denne skall få ett förtroende för revisorn. Ingen av revisionsbyråerna tillämpar därför revisorsrotation vid uppdrag i mindre aktiebolag. I de bolag, där lagen kräver rotation, fungerar regleringen bra. Det blir då en mer verklig revision, och det känns därför nödvändigt att byta revisor efter åtta år. Samtliga revisorer anser att regleringen är bra som den är idag, och att en förändring av regelverket inte är nödvändig.

Flera av revisorerna har haft eller har uppdrag som är upp emot 15-20 år långa. En av respondenterna säger sig dock anse att det kanske är i längsta laget och att det borde ske en rotation för att stärka oberoendet. Det är också vad vi frågar oss. Vad sker med oberoendet när en relation varar i upp till tjugo år?

Vi får ingen känsla av att revisorerna anser att kvaliteten i revisionen skulle bli bättre om revisorsrotation tillämpades. Istället anser revisorerna att ett långvarigt samarbete med en och samma klient bidrar till en effektivare revision.

Vid företagsrundringen är det inte många som har haft erfarenhet av flera olika revisionsbyråer. Vi kan av den information vi fått från de empiriska undersökningarna konstatera att en frivillig revisorsrotation inte är något som aktivt tillämpas.

### **5.2 Väsentlighet**

Väsentlighet kan enligt teorin tolkas på flera olika vis. Beroende på vilka intressenter som läser årsredovisningen, hamnar väsentlighetskriteriet på olika nivåer. Väsentlighetsnivån är inget som generellt kan fastställas, utan det är en bedömningsfråga revisorn måste ta ställning till beroende på vilket företag som revideras (Ohlsson & Öhman, 2003).

Gulden (1997) anger tre avgörande faktorer vid väsentlighetsbedömningen. Företagets storlek, ekonomiska situation, samt vilka intressenter som skall ta del av informationen.

Respondenternas svar stämmer i stort överens med de åsikter som framförs i den teoretiska referensramen. Revisorerna på två av de större byråerna poängterar att väsentlighet mer är en fråga om bedömning i det enskilda fallet, än att använda standardiserade mallar för beräkningen. Den tredje respondenten som representerar de stora revisionsbyråerna betonar ingen vikt vid revisorns erfarenheter utan att väsentlighet beräknas utifrån det enskilda företagets ekonomiska situation. Det vill säga vilken soliditet de uppvisar, vilken omsättning företaget har, samt tidigare års vinster eller förluster.

Revisorerna från de två mindre byråerna är mer fria i sättet att bedöma vad som är väsentligt. Den ena revisorn förklarar att det i deras revisionsprogram finns mallar för

bedömning, men att han är skeptisk till den standardisering det kan leda till. Han gör istället bedömningen utifrån egna riktlinjer som erfarenhetsmässigt har fungerat bra. Den andra revisorn styr bedömningen helt efter sin egen vilja då han äger revisionsbyrån ifråga. Bedömningen grundar sig på företagets storlek, hur det har sett ut tidigare år, samt företagets resultat och omsättning.

Revisorerna är i huvudsak överens om att väsentlighet inte är något som kan regleras generellt, utan bedömningen måste anpassas utifrån det enskilda fallet. Undantaget är den revisor vid en av de större byråerna, som inte betonar revisorns erfarenhet och bedömningsförmåga i lika hög grad som de beräkningar som görs utifrån det reviderade företagets ekonomiska ställning.

Kranacher (2007) anser att det inte är lämpligt att lagstifta om särskilda kvantitativa bedömningar. Risken finns då att revisorn låser sig vid kvantitativa tal och glömmer bort den enskilda situationens påverkan på vad som är väsentligt.

Resonemanget överensstämmer med vad alla revisorer anser när diskussionen förs om en eventuell lagstiftning av väsentlighetsbedömningen.

Ohlsson och Öhman (2003) anser att väsentlighetsbedömningen bör diskuteras i större utsträckning än vad som görs idag, för att få en mer generell bedömning av vad som är väsentligt. Diskussionen anser inte respondenterna som nödvändig, utan de tycker att väsentlighetsbedömningen är något som revisorn successivt får en bra känsla för, och att det är tillräckligt.

Revisorn måste beakta de poster där det är störst risk för att väsentliga fel förekommer. Bedömningen skall göras utifrån vilka poster och saldon som är väsentliga för det aktuella företaget. Det skall resultera i att revisorn kan identifiera posterna hos företaget där risken för fel är störst, för att sedan fokusera på att granska posternas riktighet (FAR, 2007).

De vanligaste posterna där risken för väsentliga fel är stor, är enligt revisorernas svar, lagret och kundfordringarna. De granskas därför mer noggrant. Vid granskning av kundfordringar, är det främst svårigheterna med att värdera osäkra kundfordringar som ställer till problem. Periodiseringsfel förekommer dessutom ofta och därför påpekar tre av revisorerna att det är viktigt att granska transaktioner kring räkenskapsårets slut, för att försäkra sig om att allt bokförs inom rätt period.

Revisorerna verkar medvetna om vad som behöver en noggrannare granskning och vad som kan behandlas mer översiktligt. Medvetenheten har skapats genom att revisorerna har skaffat sig erfarenhet genom utbildning och arbetslivserfarenhet. Det leder till att revisionsuppdragen kan planeras mer effektivt och innebär att revisionsarbetet inriktas på det som är relevant.

Två av revisorerna nämner att de ofta arbetar under tidspress. Det leder till att mindre och oväsentliga fel inte rapporteras till klienten. I övrigt rapporterar alla revisorer fel som kan leda till komplikationer för företagen, även om en ren revisionsberättelse kan avges. Alla är medvetna om att även oväsentliga fel bör rapporteras till företaget, men på grund av att felen kan vara många, och att arbetet är tidspressat, är det inte alltid en rimlig åtgärd. Endast M2 hävdar att han vid revisionsgenomgången överlämnar *alla* påträffade fel till klienten. Av den anledningen att företaget ofta har en önskan om att få möjlighet att rätta till felen.

### 5.3 Förväntningsgapet

Informationen om revisionsprocessen är enligt teorin i många fall bristfällig (Oliviero, 2006). Alla tillfrågade revisorer anser att det ibland förekommer orimliga förväntningar på revisorernas arbete. Samtliga påpekar att det oftast är hos små aktiebolag, som saknar en egen ekonomiavdelning, som förväntningarna och bristen på kunskap om revisorns arbete är störst. Även Cassel (1996) nämner att ägaren i fåmansbolag är en intressent som ofta missuppfattar vilket arbete revisorn skall utföra. Vissa kan också ha svårt att se vilken funktion revisionen fyller i de mindre bolagen.

Revisorerna upplever ofta att klienterna begär mer av revisorn än vad som är syftet med revisionen. Två av revisorerna nämner att branschen generellt sett är dålig på att informera klienterna om revisorns arbete. S3 tror även att den tråkiga bilden av revisorsyrket fortfarande lever kvar i mångas minne, därför saknas incitament för att skapa sig en tydlig bild av revisorns arbete.

I vår företagsundersökning anser sig de flesta veta vad revisorn gör, dock gav många intrycket att de endast "till viss del" är insatta i revisionsarbetet. Nämnvärt är att mer än var fjärde person inte alls har någon insikt i revisorns arbete. I de fall är det ofta en extern redovisningsbyrå som hanterar företagens löpande bokföring, och revisorn har då endast kontakt med redovisningsbyrån vid revisionen. Respondenten informeras då inte alls om revisorns arbete, men påstår sig inte ha något intresse av att få information från revisorn heller. Ett antal påstår att de har fullt förtroende för den person som hanterar bokföringen och att detta skulle vara tillräckligt för den lilla verksamheten. Påståendet stämmer väl överens med S3:s beskrivning av förväntningsgapet.

McEnroe & Martens (2001) beskriver investerares förväntningar som att revisorn skall agera "vakthund" i intressenternas tjänst, för att finna oegentligheter i de finansiella rapporterna, vilket inte är något huvudsyfte med revisionen.

Att förväntningarna som företagen har på vad revisorn skall göra och vad revisorn verkligen får göra, ibland inte stämmer överens, visar sig i båda undersökningarna. M2 poängterar exempelvis att han aldrig får ge råd om hur pengar skall placeras, ändå nämner tre stycken företag att det är en av förväntningarna på revisorns arbete. Revisorns uppgift är inte heller att fungera som en konsult för att bedöma lönsamheten i företaget, vilket någon respondent förväntar sig. Så visst förekommer orealistiska förväntningar, men majoriteten i vår undersökning framför ändå realistiska förväntningar på revisorns arbete.

Cosserat (2000) beskriver i den teoretiska referensramen hur revisorskåren på senare tid har tagit problemet med förväntningsgapet till sig. Genom att till viss del tillmötesgå de förväntningar som intressenterna har, men som tidigare har setts som orealistiska, har förväntningsgapet kunnat minskas något.

Två av revisorerna anser att förväntningarna har minskat på senare tid, mycket beroende på det uppdragsbrev som idag krävs enligt lagstiftningen.

Åtgärder som kan minska förväntningsgapet diskuteras i teorin där det bland annat föreslås att allmänheten skall informeras för att få mer förståelse. Exempelvis skulle det kunna framgå i årsredovisningen vad revision innebär (McEnroe & Martins, 2001). Ett annat exempel är att offentliggöra revisionsdokumentation på samma vis som offentliggörandet av en årsredovisning. Det skulle leda till att intressenterna får bättre inblick i revisionsarbetet (Oliviero 2006).

Ingen av revisorerna anger dessa åtgärder som något exempel för att minska förväntningsgapet. Istället påpekas andra faktorer som nödvändiga.

Policyn för hur förväntningsgapet skall hanteras skiljer sig något åt på de olika revisionsbyråerna. S1, som är kontorschef, känner ett ansvar för att göra medarbetarna medvetna om att ett förväntningsgap existerar. Den huvudsakliga åtgärden är att förklara för kunden vad revision innebär, och att arbetet fortsätter även efter besöket på företaget. M1:s byrå har ingen uttalad policy för hur förväntningsgapet skall hanteras, men han anser att det ändå fungerar. S2 menar att det är viktigt att få kunden att förstå att lagen kräver revision och varför den är utformad som den är. S3 däremot påvisar vikten av att motivera priset för kunden. Genom att visa vilket arbete som genomförts och varför det har krävts så skall kunden förstå att priset är rimligt. Alla revisorer är överens om att det viktigaste är att föra en dialog med kunden så att inte underförstådda förväntningar uppstår. Intressant med hänsyn till revisorernas resonemang är att 10 av de 25 tillfrågade företagen inte anser sig få någon information om revisorns arbete.

Ingen av revisorerna upplever förväntningsgapet som ett problem som inte är hanterbart. De tror i stort att företagen har förståelse för revisorns arbete och att de ser en nytta med revisionen. Det överensstämmer med företagsundersökningen där endast tre personer inte förstår nyttan med revision.

Om revisionsplikten avskaffas tror revisorerna att förväntningsgapet till slut skulle minska. De reviderade företagen skulle antagligen mer ingående sätta sig in i vad revisorns arbete innebär när det är en frivillig tjänst de betalar för.

### **5.4 Revisionsbyråns kultur**

Oliviero (2006) påpekar betydelsen av att det finns intern kunskap inom byrån. Han hänvisar till den stora staben specialister som är nödvändig på en revisionsbyrå för att kunna genomföra en bra revision.

En skillnad mellan de stora och de mindre revisionsbyråerna är just graden av expertkunskap som finns inom organisationen. De stora revisionsbolagen har anställda specialister inom alla tänkbara områden. Finns inte kunskapen i Borås, kan de alltid vända sig till ett kontor på annan ort. Den mindre byrån har inte samma möjlighet utan får nöja sig med ett fåtal personers kunskaper. Vilken inverkan detta har på den upplevda kvaliteten är svårt att avgöra.

Revisorerna på de mindre byråerna menar att den större personalstab som de stora revisionsbyråerna innehar, gör att de tvingas ta ut ett högre pris. M1 och M2 anser att de kan utföra ett likvärdigt arbete till ett lägre pris. Skulle problem uppstå som inte kan lösas inom byrån, finns det externa konsulter att vända sig till.

Revisorerna på de större byråerna hävdar dock att byråns breda kunskap leder till ett mervärde för kunderna. En av revisorerna är dessutom skeptisk till de mindre byråernas metod att köpa konsultationer när behov uppstår. Han hävdar själv att han söker råd hos konsulter på byrån flera gånger i veckan, vilket knappast en revisor på en mindre byrå gör i lika stor utsträckning hos en extern konsult. Det skulle kosta för mycket pengar. Han menar att det kan innebära att revisorn på den mindre byrån ger råd eller tar beslut som han är osäker på. Detta skulle alltså leda till en sämre revision.

Företagsundersökningen visar att expertkunskap på byrån inte är en vanlig faktor som påverkar valet av byrå. Undersökningen visar istället att de flesta väljer revisor på basis av rekommendationer.

Mycket av den expertkunskap som de stora revisionsbolagen besitter är dessutom endast användbar vid revision av börsbolag och företag som ingår i internationella koncerner. Då de

mindre revisionsbolagen främst inte riktar sina tjänster till dessa företag har bristen på denna kunskap ändå ingen inverkan på kvaliteten i de uppdrag de utför.

Westerdahl (2005) nämner mycket om kulturen som finns inom revisionsbyrån. Revisorerna måste agera på ett professionellt sätt för att genomföra en kvalitetsmässigt god revision och för att förmedla den professionella medvetenheten till medarbetarna.

När det gäller att sprida ett kvalitetstänkande inom organisationen, är det mer framträdande i de stora revisionsbyråerna. Här finns en ledning som har till uppgift att se till att det finns ett kvalitetstänkande, med invanda system och rutiner som säkerställer kvaliteten. Två av tre revisorer vid de större byråerna framhåller uttryckligen att de på byrån försöker skapa en medvetenhet hos medarbetarna gällande kvalitet. Den ena byrån har dessutom en uttrycklig paroll om att leverera kvalitet till kunden. På de mindre byråerna finns inte en ledning på samma sätt, utan istället är det den enskilda revisorn som ansvarar för kvaliteten i de olika uppdragen.

FAR (2007) återger hur kvalitetskontrollerna på de olika byråerna skiljer sig något åt. Det stämmer överens med hur revisorerna upplever kontrollerna. Fördelen de stora byråerna har är att kontrollerna är interna. Detta leder till att de kan hålla resultatet av kontrollerna inom organisationen på ett annat sätt än vad de mindre byråerna har möjlighet till. De har också möjligheten att göra sammanställningar av resultaten för att se brister i stort, som de sedan kan satsa resurser på att åtgärda. Respondenterna på de mindre byråerna är dock skeptiska till hur noggranna de interna kvalitetskontrollerna är på de stora byråerna. De anser att den utomstående granskning de genomgår är mer noggrann och att de riskerar hårdare sanktioner ifall brister uppdagas.

Enligt alla revisorerna finner kvalitetskontrollanterna oftast brister i dokumentationen. I och med att revisorn inte bara skall dokumentera vilka åtgärder som genomförts, utan också varför vissa inte har utförts, kan det leda till ett mycket omfattande dokumentationsarbete. En av revisorerna i undersökningen uttrycker farhågor med en alltför omfattande dokumentation, då det kan stjåla fokus från själva granskningsarbetet. Dokumentationen är ändå nödvändig, för att i efterhand kunna kontrollera kvaliteten i enskilda uppdrag. Risken är dock, som framkommit i undersökningen att revisorn ägnar mer tid åt att skydda sig själv bakom en utförlig dokumentation än att utföra en granskning av hög kvalitet.

## 6 Slutsatser och diskussion

---

---

*Det avslutande kapitlet inleds med att besvara våra forskningsfrågor. Därefter följer en diskussion kring ett antal problemområden som anknyter till vår problemformulering. Som avslutning reflekterar vi över vad vi har lärt oss, samt vad vi skulle kunna gjort annorlunda. Dessutom bidrar vi med förslag till vidare forskning.*

---

---

### 6.1 Svar på forskningsfrågorna

*Går det att finna skillnader i revisionsprocessen beroende på revisionsbyråns storlek, och kan dessa skillnader påverka kvaliteten på processen som helhet?*

Studien visar att det finns skillnader i revisionsprocessen. Dock går det i de flesta fall inte att koppla skillnaderna till revisionsbyråns storlek. Till det yttre ser revisionsprocessen i stort likadan ut oavsett storleken på revisionsbyrån. Variationer beror snarare på den enskilde revisorns arbetssätt. Vi har funnit två bakomliggande faktorer som skulle kunna påverka revisionens kvalitet.

De stora byråerna arbetar på ett mer standardiserat sätt då deras arbete styrs centralt. Denna centraliserade styrning märks bland annat av de datorprogram som används. De små byråerna kan anpassa sig mer efter enskilda situationer och är inte bundna av nationellt fastställda rutiner. Genom våra empiriska undersökningar har vi inte kunnat fastställa några slutsatser om en mer standardiserad revision har en positiv eller negativ inverkan på kvaliteten. Det skulle kunna leda till att en viss garanterad kvalitetsnivå alltid uppnås. Samtidigt finns risken att revisorns arbete hämmas genom att revisorn nöjer sig med de standardiserade kraven. I många fall krävs det att revisorn använder sig av ytterligare åtgärder för att genomföra en bra revision.

Revisorn på en stor byrå har en större stab experter bakom sig som kan bistå med vägledning i de fall det uppstår frågor revisorn är osäker på. Den lilla byrån har inte denna möjlighet och därför kan slutsatsen dras att revisorn på en stor byrå, i vissa fall, har bättre möjligheter att göra korrekta bedömningar. Den stora staben experter har störst inverkan på revisionen i stora bolag. Vilken betydelse det har vid revision av mindre företag kan ifrågasättas.

*Vilka förväntningar har små aktiebolag på revision, och är revisorerna medvetna om förväntningarna?*

Den främsta förväntningen mindre aktiebolag har på revisorn är att revisorn skall bidra med konsultationer för att vägleda arbetet med redovisningen. Detta stämmer i stort med revisorernas egna åsikter att arbetet i mindre företag är mer inriktat på att hjälpa till, än på att granska. Vi har dock funnit att vissa intressenter förväntar sig att revisorn skall bistå med mer rådgivning än vad som är tillåtet.

Vi har funnit brister i revisorernas strävan att informera klienterna om vad revisionen innebär. En betydande andel av kunderna i vår undersökning svarar att de inte anser sig få någon information av revisorns arbete. När de dessutom anser att de inte behöver någon information har vi funnit en viktig anledning till att förväntningsgapet existerar. Om klienterna inte visar något intresse i att få insikt i revisionen kommer det också i fortsättningen att finnas ett förväntningsgap som beror på okunskap.

Dessutom visar undersökningen att många av intressenterna väljer revisor på grund av att de har en personlig relation till sin revisor. Det framgår också att de på grund av detta tycker att valet är självklart. Vänskapshotet är dock inget som har varit framträdande under intervjuerna med revisorerna, vilket kan tolkas som att revisorerna tar väl lätt på vissa aspekter av analysmodellen.

### **6.2 Diskussion**

Under vår studie har flera frågeställningar uppdragats som vi finner intressant att diskutera utifrån vår problemformulering.

Är icke revisionsnära tjänster ett hot mot oberoendet? Lagstiftaren tycks i alla fall anse det då förbud finns mot att tillhandahålla icke revisionsnära tjänster i större aktiebolag. Vår studie visar dock att det finns möjligheter att kringgå dessa regler, och att så sker. Däremot är frågan i vilken utsträckning det inträffar hos mindre revisionsbyråer. De stora byråerna har resurser att ta fram egen programvara som kan säljas till kunderna som ett steg i att kringgå regelverket. En mindre byrå har knappast de ekonomiska förutsättningarna som krävs för att genomföra en sådan åtgärd.

Frågan har även uppkommit ifall avsaknaden av icke revisionsnära tjänster hos en revisionsbyrå kan leda till att revisorn kliver över gränsen för vad som är tillåtet, och ger råd i frågor som egentligen borde behandlas separerat från revisionsuppdraget.

Tillämpas analysmodellen på rätt sätt? Revisorerna ser det inte som något problem att vara oberoende enligt de kriterier som analysmodellen ställer. Ändå visar vår undersökning av revisorernas kunder att flera av dem har valt revisor för att de har en personlig relation till denne. Vi anser inte att det är förenligt med analysmodellens krav att en revisor antar uppdrag som denne erbjuds på grund av ett personligt förhållande till kunden.

Till vilket pris skall oberoendet garanteras? Det går att fastslå ett antal åtgärder för att stärka oberoendet. Visst kan revisionsbyråerna förbjudas att tillhandahålla andra tjänster än revision för att stärka oberoendet. Men detta skulle inte vara särskilt uppskattat av revisionsbyråerna då det idag är en stor inkomstkälla för många av dem.

Att införa extern revisorsrotation i alla revisionsuppdrag är en annan åtgärd som skulle stärka oberoendet. Kostnaderna skulle dock öka för klienterna då det tar längre tid att revidera ett bolag första året när det är mer information som revisorn måste sätta sig in i.

Det är viktigt att betänka att det finns flera faktorer som påverkar kvaliteten i revision och oberoendet är bara en av dessa. Om åtgärder för att stärka oberoendet leder till att andra faktorer försämras kan summan bli att revisionen som helhet får en lägre kvalitet. Det gäller därför att finna den optimala nivån som med alla faktorer i beaktande ger den bästa kvaliteten.

Är revisorns väsentlighetsbedömning trovärdig? Väsentlighetsbedömningen är en viktig faktor som inverkar på kvaliteten i revisionen. Då det inte finns några enhetliga modeller för hur väsentlighet med exakthet skall beräknas, innebär det att den enskilde revisorns bedömning är av stor vikt. Revisorns erfarenhet spelar därför en avgörande roll för att prestera en adekvat väsentlighetsnivå i det enskilda uppdraget. Kvaliteten påverkas av hur länge revisorn varit verksam eller i vilken utsträckning det finns mer erfarna personer i revisorns omgivning att rådfråga. På en revisionsbyrå med många revisorer bör det finnas mer ansamlad erfarenhet, vilket innebär att det finns ett större stöd för den enskilde revisorn.

Vilken revisionsbyrå skall ett företag då anlita? Vi anser efter att ha genomfört vår studie att, för mindre företag, har storleken på revisionsbyrå ingen avgörande betydelse. De extra fördelar som den stora revisionsbyrån kan erbjuda kommer framförallt till nytta i mer komplexa företag. Mindre företag har därför mer valfrihet att välja revisor efter andra faktorer än vilken expertkunskap revisionsbyrån besitter. För större mer komplexa företag kan kunskapen som de stora revisionsbyråerna disponerar däremot vara en fördel. Undersökningen visar även att personkemin mellan klienten och revisorn påverkar om revisorn är lämplig eller inte. Vi anser att valet av revisor därför kan vara viktigare än valet av revisionsbyrå.

### **6.3 Egna kommentarer**

Under vår studie har vi fått en djupare insikt i revisionsyrket. Det har varit lärorikt att ta del av revisorernas åsikter och den diskussion som lyfts fram i litteraturen på området. I efterhand är vi medvetna om att vissa aspekter av våra undersökningar kunde ha utförts på ett annorlunda sätt. För att få en bättre uppfattning om revisionsprocessen på de olika revisionsbyråerna kunde vi låtit revisorerna ta ställning till olika case. Genom att analysera resultatet skulle vi lättare kunnat härleda eventuella skillnader i bedömningarna.

I vilken omfattning kan vår uppsats tillämpas inom aktuella och närliggande områden? Vi anser framförallt att småföretag kan ha nytta av den diskussion och det resultat vi lyfter fram. Den teoretiska nyttan är den diskussion som belyser det komplexa i revisionsprocessen och revisorns arbete i allmänhet. Den praktiska nyttan är mer begränsad, dock kan en småföretagare genom att ta del av vårt arbete skapa sig en uppfattning om betydelsen av valet av revisor.

### **6.4 Förslag till fortsatt forskning**

För att få en bättre insikt i hur mycket kulturen på revisionsbyråerna avspeglas i revisorernas arbete hade det varit intressant att intervjua flera revisorer på en av de stora byråerna.

För att kunna dra en mer generell slutsats om företagsledares syn på revision, skulle en kvantitativ undersökning, med ett större antal respondenter kunna genomföras.

För att få en djupare förståelse för hur revisionsbyråerna gör sin väsentlighetsbedömning, skulle det vara intressant att genomföra en studie med ett antal verkliga case där var revisor får göra en bedömning.

Vi har inriktat vår studie till stor del mot ägare i mindre aktieföretag. Det vore intressant med ett bredare intressentperspektiv. Ett förslag till fortsatt forskning är att utgå från intressentmodellen för att studera flera olika intressenters syn på revision.

## Källförteckning

### Litteraturlista

- Andersen, H (1994) *Vetenskapsteori och metodlära: introduktion*, Lund: Studentlitteratur
- Andersen, I (1998) *Den uppenbara verkligheten: Val av samhällsvetenskaplig metod*, Lund: Studentlitteratur
- Cassel, F (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, Falun: Scandbook AB
- Christensen, L, N Andersson, C Engdahl & L Haglund (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*, Lund: Studentlitteratur
- Cosserat, Graham W (2000) *Modern Auditing*, Nottingham: John Wiley & Sons Ltd
- FAR Samlingsvolymen del 2* (2007): Stockholm: FAR förlag
- Gulden, B P (1996) *Den eksterne revisor*, Oslo: Universitetsforlaget AS
- Gulden, B P (1997) *Revisjon teori og metod*, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag
- Hartman, J (2004) *Vetenskapligt tänkande: Från kunskapsteori till metodteori*, andra upplagan, Lund: Studentlitteratur
- Holme, I M & B K Solvang (1997) *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund: Studentlitteratur
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Lund: Studentlitteratur
- Johannessen, A & P-A Tufte (2003) *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*, Malmö: Liber AB
- Johansson, S E (2005) a »Varför har vi revisorer och vad skall de uträtta?« i: *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell
- Johansson, S E (2005) b »Våga vara revisor – revisorsrollen och individen« i: *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell
- Johansson, S E, E Häckner & E Wallerstedt (2005) »Revisorn, revisionsföretaget och framtiden« i: *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell
- Jönsson, S (2005) »Revisorsrollens nedgång och fall?« i: *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell

Kjörup, S (1996) *Människovetenskaperna: Problem och traditioner i humanioras vetenskapsteori*, Lund: Studentlitteratur

Moberg, K (2003) *Bolagsrevisorn*, andra upplagan, Stockholm: Nordstedts juridik AB

Thurén, T (2007) *Vetenskapsteori för nybörjare*, andra upplagan, Malmö: Liber AB

Wallén, G (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, andra upplagan, Lund: Studentlitteratur

Wallerstedt, E (2005) »Kriser och konsolidering: Revisionsbranschen i Sverige under hundra år« i: *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell

Westerdahl, S (2005) »Vad har de för sig? – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande« i: *Uppdrag revision – Revisorsproffessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell

Widerberg, K (2002) *Kvalitativ forskning i praktiken*, Lund: Studentlitteratur

Öhman, P (2005) »Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker?« i: *Uppdrag revision – Revisorsproffessionen i takt med förväntningarna?* Red. Johansson, S-E, E Häckner & E Wallerstedt, Finland: Bookwell

## **Artiklar**

Alander, G (2002) Balans »Extern rotation - analys av positiva och negativa effekter« *Balans*, 11

Georgiades, G (2007) »Practice Issues and Questions & Answers Relating to Statement on Auditing Standards No. 107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit«, *GAAS Update Service*, 7 (13)

Georgiades, G (2008) »Unconditional and Presumptively Mandatory Requirements of Statement on Auditing Standards No. 107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit«, *GAAS Update Service*, 8 (1), s.1-6

Healey, T J & Y J Kim (2003) »The Benefits of mandatory auditor rotation«, *Regulation*, 26 (3), s. 10-11

Hoyle, J (1978) »Mandatory auditor rotation: The arguments and an alternative«, *Journal of Accountancy*, 145 (5), s. 69-78

Jenkins, J & Krawczyk, K (2001) »The Influence Of Nonaudit Services On Perceptions Of Auditor Independence«, *Journal of Applied Business Research*, 17 (3)

Jennifer, J R & S D Vandervelde (2007) »Do Auditor-Provided Nonaudit Services Improve Audit Effectiveness?«, *Contemporary Accounting Research*, 24 (2), s. 467-487

Kranacher, M-J (2007) »Determining Materiality: Relativity and Professional Judgment«, *CPA Journal*, 77 (8), s.80

McEnroe, J. E. & S. C. Martens (2001) »Auditors and Investors perceptions of the expectation gap«, *Accounting Horizons*, 15 (4), s. 345-358

Ohlsson, G & P Öhman (2003) »Väsentlighetsbegreppet vid revisorns rapportering«, *Balans* 6-7

Oliviero, M E (2007) »Promoting Audit Quality: U.K. Financial Reporting Council Discussion Paper«, *CPA Journal*, 77 (2), s. 12-13

Ruddock, C, S J Taylor & S L Taylor (2006) »Nonaudit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?«, *Contemporary Accounting Research*, 23 (3), s.701-746

Wennberg, I (2003) »Han tvivlar på analysmodellen«, *Balans*, 8-9

### **Elektroniska källor**

FAR SRS Komplet (2006) *Revision - En praktisk beskrivning* (Elektronisk) Tillgänglig: <<http://www.farsrskomplett.se.lib.costello.pub.hb.se/foIng-customer/document.do#top>> (2008-04-01)

Nationalencyklopedin online. (Elektronisk) Tillgänglig: <[http://ne.se.lib.costello.pub.hb.se/jsp/notice\\_board.jsp?i\\_type=1](http://ne.se.lib.costello.pub.hb.se/jsp/notice_board.jsp?i_type=1)> (2008-04-04) Sökord: kvalitet, reliabilitet

# Bilaga 1

## Frågeställningar för intervju med kvalificerade revisorer

### Introduktion

- Hur länge har Ni arbetat som revisor?
- Vilken utbildning har Ni?
- Vilka revisionsbyråer har Ni arbetat på?

### Oberoendet

- Hur använder ni er av analysmodellen?
  - Är den utformad som ett kontrakt eller är det endast enskilda reflektioner som görs inför uppdragen?
  - Anser Ni analysmodellen vara heltäckande för att säkerställa oberoendet eller skulle den kunna utökas?
- Hur ser er policy ut när det gäller icke revisorsnära tjänster?
  - Hur fungerar det i praktiken?
  - Vart anser Ni att gränsen går för när det blir en icke revisionsnära tjänst?
- Hur ser Ni på revisorsrotationen?
  - Finns det för- och nackdelar?
  - Har Ni någon egen policy för att stärka oberoendet genom att till exempel byta påskrivande revisor oftare än vad lagen föreskriver?

### Väsentlighetsbedömning

- Hur gör ni er väsentlighetsbedömning?
  - Utgår Ni ifrån kvantitativa respektive kvalitativa bedömningar?
  - Har företagets storlek och bransch någon inverkan på väsentlighetsbedömningen?
  - Vilka är de vanligaste posterna som innehåller väsentliga fel? Vilka är felen?
  - Varför tror Ni att det är just dessa?
  - Påvisas alla upptäckta fel för klienten?

### Förväntningsgapet

- Hur ser ni på förväntningsgapet?
  - Hur informerar Ni klienterna om revisionsprocessen inför ett uppdrag?
  - Hur tror Ni era klienter upplever revisorns arbete?
  - Hur upplever Ni klienternas förväntningar? Klargör de vad de förväntar sig, kan Ni då möta förväntningarna på ett bättre sätt?
  - Förekommer underförstådda förväntningar som kan skapa problem?
  - Om det föreligger ett förväntningsgap, är det i så fall ett stort problem?
  - Hur arbetar Ni för att minska förväntningsgapet?
  - Får intressenterna tillräcklig information om revisorns uppgifter?

## **Revisionsbyråns kultur**

- Hur ser er utomstående kvalitetssäkring ut?
  - *Vilka problem kan uppkomma vid kvalitetskontroller i revisionen?*
- Hur kontrolleras kvaliteten i enskilda uppdrag?
- Hur arbetar Ni med att skapa en medvetenhet hos arbetarna om vad kvalitet i revision verkligen innebär?
- Mäter Ni kundens kvalitetsupplevelse?
- Vilken utbildning finns att tillgå på byrån?
- Varför tror Ni att era klienter har valt just er revisionsbyrå?

## **Bilaga 2**

### *Frågeställningar för intervju med ägare till små aktiebolag*

- Hur insatta är Ni i revisorns arbete?
- Vad förväntar Ni er av revisorernas arbete?
- Vilken information får Ni av revisorn angående dennes arbete?
- Vilken nytta anser Ni ha av revisionen?
- Vilka faktorer är avgörande vid valet av revisionsbyrå?
- Har Ni haft erfarenhet av flera revisorer?
- Ser Ni skillnad i arbetssätt mellan revisionsbyråerna?

**Högskolan i Borås** är en modern högskola mitt i city. Vi bedriver utbildningar inom ekonomi och informatik, biblioteks- och informationsvetenskap, mode och textil, beteendevetenskap och lärarutbildning, teknik samt vårdvetenskap.

På **institutionen för data- och affärsvetenskap (IDA)** har vi tagit fasta på studenternas framtida behov. Därför har vi skapat utbildningar där anställningsbarhet är ett nyckelord. Ämnesintegration, helhet och sammanhang är andra viktiga begrepp. På institutionen råder en närhet, såväl mellan studenter och lärare som mellan företag och utbildning.

Våra **ekonomiutbildningar** ger studenterna möjlighet att lära sig mer om olika företag och förvaltningar och hur styrning och organisering av dessa verksamheter sker. De får även lära sig om samhällsutveckling och om organisationers anpassning till omvärlden. De får möjlighet att förbättra sin förmåga att analysera, utveckla och styra verksamheter, oavsett om de vill ägna sig åt revision, administration eller marknadsföring. Bland våra **IT-utbildningar** finns alltid något för dem som vill designa framtidens IT-baserade kommunikationslösningar, som vill analysera behov av och krav på organisationers information för att designa deras innehållsstrukturer, bedriva integrerad IT- och affärsutveckling, utveckla sin förmåga att analysera och designa verksamheter eller inrikta sig mot programmering och utveckling för god IT-användning i företag och organisationer.

**Forskningsverksamheten** vid institutionen är såväl professions- som design- och utvecklingsinriktad. Den övergripande forskningsprofilen för institutionen är handels- och tjänsteutveckling i vilken kunskaper och kompetenser inom såväl informatik som företagsekonomi utgör viktiga grundstenar. Forskningen är välrenommerad och fokuserar på inriktningarna affärsdesign och Co-design. Forskningen är också professionsorienterad, vilket bland annat tar sig uttryck i att forskningen i många fall bedrivs på aktionsforskningsbaserade grunder med företag och offentliga organisationer på lokal, nationell och internationell arena. Forskningens design och professionsinriktning manifesteras också i InnovationLab, som är institutionens och Högskolans enhet för forskningsstödande systemutveckling.



**HÖGSKOLAN I BORÅS**  
VETENSKAP FÖR PROFESSION

BESÖKSADRESS: JÄRNVÄGSGATAN 5 · POSTADRESS: ALLÉGATAN 1, 501 90 BORÅS  
TFN: 033-435 40 00 · E-POST: INST.IDA@HB.SE · WEBB: WWW.HB.SE/IDA