



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska Institutionen

Magisteruppsats

Januari 2005

Förväntningsgap och revisorns roll

- en studie av förväntningsgapet i olika perspektiv

Handledare

Per Magnus Andersson

Carl R. Hellberg

Författare

Ola Lundqvist

Mathias Nilsson

Marie Persson

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Förväntningsgap och rollrehabilitering – en studie av förväntningsgapet i tre perspektiv
Seminariedatum:	2005-01-20
Ämne/kurs:	FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng
Författare:	Ola Lundqvist, Mathias Nilsson och Marie Persson
Handledare:	Per Magnus Andersson och Carl R. Hellberg
Fem nyckelord:	Förväntningsgap, Revisorns roll, Oberoende, Relation till revisorn, Revisorns utveckling
Syfte:	Syftet är att redogöra för synen på revisorns roll samt analysera förväntningsgapet avseende revisorns roll.
Metod:	Vi har använt oss av både primära och sekundära källor. Vår primära källa är en kvalitativ metod, där vi har genomfört tio intervjuer med revisorer och sex intervjuer med ekonomichefer och styrelseledamöter.
Teoretiska perspektiv:	Lagar, regler och rekommendationer om revision, revisorns oberoende, revisorns roll och förväntningsgap.
Empiri:	Ernst & Young, Deloitte, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, BDO, KPMG, samt fem anonyma företag.
Slutsatser:	De slutsatser som vi kommit fram till är att det finns två olika förväntningsgap det vill säga ett uttalat förväntningsgap och ett omedvetet förväntningsgap. Förväntningsgapet är störst hos allmänheten och i mindre företag. Vi har också kommit fram till att individens kompetens om revisorns roll beror på individens tidigare bakgrund, erfarenheter och kompetens. Åtgärder som kan reducera förväntningsgapet är en ökad kommunikation mellan parterna, tydliggörande av revisorns roll samt en ökad anpassning till marknadens efterfrågan.

Abstract

Title:	Expectation gap and partrehabilitate – a study of the expectation gap in three perspectives
Seminar date:	2005-01-20
Course:	Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS) Major accounting
Authors:	Ola Lundqvist, Mathias Nilsson och Marie Persson
Advisors:	Per Magnus Andersson och Carl R. Hellberg
Five key words:	Expectation gap, auditors part, independent, relationship to the auditor, auditors development
Purpose:	Our purpose is to describe the vision of the auditors part and analyze the expectation gap regarding the audit part.
Methodology:	We have been using both primary and secondary data. Our primary source is qualitative interviews. We have been interviewed ten auditors and six companys.
Theoretical perspectives:	Laws, rules and recommendations about audit, auditors independent, auditors part and expectations gap.
Empirical foundation:	Ernst & Young, Deloitte, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, BDO, KPMG, and five anonymous companys
Conclusions:	The conclusions that we have found are that there are two different kinds of expectation gap, one pronounced expectation gap and one unaware expectation gap. The largest expectation gap are in small companys and public in general. We have also found that individuals competens about the auditors part depends on the individulas background, experience and capability. Measure that can reduce the expectation gap are increased communication between the three parts, legible the auditors part and an increased adjustment to the meet the markets demand.

Lund 2005-01-12

Vi vill framföra ett stort tack till alla som ställt upp och hjälpt oss på vägen i denna magisteruppsats. Framförallt vill vi rikta ett stort tack till alla respondenter som medverkat i vår undersökning. De har varit mycket hjälpsamma och tillmötesgående vilket har underlättat vårt arbete. Vi vill tacka våra handledare som hjälpts oss under uppsatsens gång.

Vi vill även tacka varandra för ett gott samarbete från början till slut.

Ola Lundqvist

Mathias Nilsson

Marie Persson

Innehållsförteckning

1	<u>INLEDNING</u>	7
1.1	BAKGRUND	7
1.2	PROBLEMFÖRMULERING	9
1.3	SYFTE	10
1.4	DISPOSITION	11
2	<u>METOD</u>	12
2.1	STRUKTUR OCH TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	12
2.2	LITTERATURSTUDIE	13
2.3	KVALITATIV METOD	14
2.3.1	UTFORMNING OCH UPPLÄGG AV INTERVJUUNDERSÖKNING	14
2.3.2	FÖR OCH NACKDELAR MED OLIKA INTERVJUMETODER	15
2.4	REVISORSSTUDIE	16
2.4.1	REVISORSSTUDIENS UPPBYGGNAD	16
2.4.2	PRESENTATION AV REVISORSRESPONDENTENA	17
2.5	FÖRETAGSSTUDIE	18
2.5.1	FÖRETAGSSTUDIENS UPPBYGGNAD	18
2.5.2	PRESENTATION AV RESPONDENTER I FÖRETAGEN	19
2.6	GILTIGHET	20
2.7	ALTERNATIVT ANGREPPSSÄTT	20
2.8	KÄLLHÄNVISNINGAR	21
3	<u>LITTERATURSTUDIE</u>	22
3.1	URVAL AV LITTERATUR	22
3.2	ALLMÄNT OM REVISION	23
3.3	AGENTTEORIN	24
3.4	LAGAR OCH REGLER KRING REVISION	26
3.4.1	FÖRETAGSLEDNINGENS ANSVAR	27
3.4.2	REVISORNS ANSVAR	27
3.4.3	GOD REVISIONSSED	29
3.4.4	GOD REVISORSSD	30
3.4.5	GOD REDOVISNINGSSD	31
3.5	REVISORNS ROLL	31
3.6	VÄSENTLIGHET OCH RISK	33
3.7	REVISORNS OBEROENDE	34
3.8	FÖRVÄNTNINGSGAP	35
3.8.1	ALLMÄNT OM FÖRVÄNTNINGAR	35
3.8.2	FÖRVÄNTNINGSGAPETS UPPKOMST	36
3.8.3	REVISORN VS KLIENTEN	38
3.8.4	ALLMÄNHETENS FÖRVÄNTNINGAR PÅ REVISORN	40
3.8.5	ÅTGÄRDER FÖR ATT MINSKA FÖRVÄNTNINGSGAPET	41
3.9	SAMMANFATTNING	42
4	<u>REVISORSSTUDIE</u>	44

4.1	PRESENTATION OCH ANALYS AV REVISORSSTUDIE	44
4.2	REVISORNS ROLL	44
4.2.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	44
4.2.2	ANALYS AV REVISORNS ROLL	46
4.3	OBEROENDE	47
4.3.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	47
4.3.2	ANALYS AV REVISORNS OBEROENDE	48
4.4	FÖRVÄNTNINGSGAP	49
4.4.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	49
4.4.2	ANALYS AV FÖRVÄNTNINGSGAP	51
4.5	UTVECKLING ÖVER TIDEN	52
4.5.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	52
4.5.2	ANALYS AV UTVECKLING ÖVER TIDEN	54
5	FÖRETAGSSTUDIE	55
5.1	RELATION TILL REVISORN	55
5.1.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	55
5.1.2	ANALYS AV RELATION TILL REVISORN	56
5.2	REVISORNS ROLL	57
5.2.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	57
5.2.2	ANALYS AV REVISORNS ROLL	58
5.3	FÖRVÄNTNINGSGAP	59
5.3.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	59
5.3.2	ANALYS AV FÖRVÄNTNINGSGAP	61
5.4	UTVECKLING ÖVER TIDEN	62
5.4.1	SAMMANSTÄLLNING AV INTERVJUER	62
5.4.2	ANALYS AV UTVECKLING ÖVER TIDEN	63
6	RESULTAT	64
6.1	REDOGÖRELSE AV RESULTAT	64
6.1.1	REVISORSSTUDIEN	64
6.1.2	FÖRETAGSSTUDIEN	64
6.1.3	ÅTGÄRDER FÖR ATT REDUCERA FÖRVÄNTNINGSGAPET	65
6.2	KRITIK TILL OSS SJÄLVA	67
6.3	FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	67
	KÄLLFÖRTECKNING	68
	Figur: 1 Aktörerna på redovisningsområdet utifrån agentteorin	24
	Figur: 2 Förväntningsgap, FAR:s Revisionsbok	39
	Figur: 3 Tolkningsmodell för revisors- och företagsstudien	43
	Figur: 4 Tolkningsmodell för revisors- och företagsstudien	67
	Bilagor: 1-3 Intervjufrågor	
	4-13 Intervjusvar från respondenter	

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
BFL	Bokföringslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
RL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
RNFS	Revisorsnämndens föreskrifter
RNL	Revisionslagen
RS	Revisionsstandard
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

Detta kapitel innehåller en kort beskrivning av bakgrunden kring problematiken om revisorns och revisionens uppgift i samhället och de förväntningar som ofta ställs på revisorn i arbetet kring revisionen. Därefter följer en problemformulering som i sin tur resulterar i en frågeställning och uppsatsens syfte. Till sist presenterar vi en disposition av uppsatsens utformning som ska ge läsaren en överblick av uppsatsens innehåll.

”När det är kris i ett företag ska i första hand styrelsens arbete granskas och i andra hand revisorns. Men så fort redovisning ifrågasätts riktas allt ljus mot revisorn”¹

1.1 Bakgrund

En av de mest primära förutsättningarna för en effektiv ekonomi är tillgången på tillförlitlig och rättvisande information över investeringsalternativ. Här spelar revisorn en viktig roll då dennes granskning och godkännande tjänar som en ”kvalitetsstämpel” på den ekonomiska informationen som lämnas till kapitalmarknaden och företagens olika intressenter. Förtroendet för revisorerna och värdering av informationen är därmed av stor betydelse för kapitalmarknadens investeringsvilja. Därför ställs det krav på att revisorn förhåller sig objektiv till det han ska granska och finner sig oberoende av dem som är ansvariga för materialet, det vill säga företagets ledning och medarbetare.²

Enligt EU:s redovisningsdirektiv finns ett krav på att årsredovisningen och den sammanställda redovisningen i ett företag skall revideras av en kvalificerad yrkesman. Detta syftar till att skydda allmänhetens intressen. En reviderad årsredovisning innebär en sorts garanti vilken bör öka förtroendet för informationen hos de parter som berörs av företags verksamhet.³ Under den senaste tiden har revisorer och hela revisionsbranschen varit föremål för tämligen hård kritik i både Sverige och utomlands. I media har det förts en offentlig diskussion som visar, att det förväntas en omfattande och aktiv insats av revisorn som övervakare av företagets verksamhet.⁴ Debatten har

¹ Beck-Friis, Ulrika ”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig” Citat av Dan Brännström, Generalsekreterare FAR, *Svenska Dagbladet*, (2003-08-12)

² Nordic Investors Services, *Revisoremas roller och oberoende* (2004)

³ Grönbok, Roll, Ställning och Ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen (1996)

⁴ Ernst & Young *Vad är revision?*

också berört den lagstadgade revisionens funktion och revisorns oberoende. Detta till följd av diverse företagsskandaler och konkurser som drabbat världen de senaste åren och där revisorerna ofta pekats ut som syndabockar. I Sverige har vi haft bland annat Skandia affären och i Italien livsmedelsproducenten Parmalat och i USA Enron och Worldcom skandalerna, listan kan göras lång. De senaste årens företagsskandaler i USA bidrog till att en ny lagstiftning på området stiftades i syfte att förhindra att dessa skandaler skulle kunna upprepas. Under sommaren 2002 antogs den så kallade Sarbanes-Oxley Act som bland annat innehåller regler kring revisorernas roll i företagen. Bland annat finns det ett krav på en revisorsrotation vart femte år och ett förbud för revisorer att utföra konsultuppdrag. Skatterådgivning tillåts dock. Det finns dessutom ett krav på att det tillsätts revisionskommittéer.⁵

I EU blir problematiken tydlig eftersom det inte finns ett fullständigt regelverk kring den lagstadgade revisionen. Dessutom saknas en gemensam syn på revisorns roll, ställning och ansvar. I Sverige har vi dock ett relativt tydligt regelverk när det gäller vad en revisor ska utföra och inte ska utföra. Dessutom har den statliga förtroendekommissionen utarbetat en svensk kod för bolagsstyrning där värdet av en fullgod revision och revisorns roll utgör en av hörnstenarna i den kontrollstruktur som behövs i företagen för en fungerande marknadsekonomi.⁶ Under 2004 trädde FAR:s nya revisionsstandard (RS) i kraft som ställer betydligt högre krav på revisorerna när det gäller planering, dokumentation och utförandet av själva revisionsuppdraget. RS överensstämmer även med internationella standarder. Behovet av kvalitetssäkring av finansiell information har ökat och revisorns roll har därigenom blivit allt viktigare. Samtidigt är uppdragen ofta så komplicerade att revisorn måste engagera specialister inom områden som skatter, IT och redovisning för att kunna fullgöra revisionen.⁷

De regelförändringar vi ser är alltså betydande och är en konsekvens av oron över att revisionsinstitutet inte skall kunna fullgöra sin roll. Ett annorlunda sätt att uttrycka samma sak är att förändringarna handlar om att hantera ett förväntningsgap. Ett förväntningsgap uppkommer när olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får utföra.⁸

⁵ SOU 2004:47

⁶ Ibid

⁷ Svenska Dagbladet, *Revisorn i fokus*, 2004-11-24

⁸ Liggio, C.D *The expectations gap: the accountants waterloo*, (1974)

1.2 Problemformulering

Ett flertal studier visar att det finns avsevärda skillnader mellan vad allmänheten förväntar sig av en revision och vad som anses inom revisionsbranschen att en revisor skall göra. Denna skillnad utgör alltså det så kallade förväntningsgapet. Detta är ett stort problem i många sammanhang men särskilt för revisorerna eftersom deras trovärdighet och prestige blir mindre ju större skillnaden är. Detta är i sin tur ett problem som berör allmänheten, eftersom en marknadsekonomi inte kan fungera väl om allmänheten inte har förtroende för reviderad redovisning.⁹ FAR menar att ett förväntningsgap uppkommer när de olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra.¹⁰ Förväntningsgapet skulle kunna minskas genom saklig information om revisionens innehåll och möjligheter samt om de förutsättningar under vilka revisorerna arbetar. Därför är det viktigt att förstå inte endast vad revision är utan också vad revision inte är.¹¹

Det finns en stark tradition och en tydlig uppfattning när det gäller revisorns roll och uppgifter. En sådan uppfattning är att det som granskats av revisorn är fullständigt korrekt. Denna bild av revisorn gör att denne ofta hängs ut som syndabock när det framkommer felaktigheter i redovisningsfrågor. Revisorernas uppgift är att granska företagets räkenskaper samt styrelsens och ledningens förvaltning, inte att stå som garant för kvaliteten i styrelsens finansiella rapportering. Detta ansvar vilar helt på styrelsen själv. Ekonomisk information kan dock vara vilseledande utan att egentligen ha brutit mot några formella regler. Gamla regler täcker inte alltid in nya förhållanden och det sker en ständig utveckling när det gäller så kallad kreativ bokföring. Om det visar sig att den lämnade informationen inte ger en rättvisande bild av ett företags ekonomiska ställning skadar detta förtroendet för revisorn även om alla formella regler är uppfyllda.¹²

Revisorns klienter har förväntningar på revisionen och revisorn, ett förväntningsgap kan därför uppstå när förväntningarna på revisorn inte uppfylls av det revisorn faktiskt gör. Revisorerna menar att anledningar till förväntningsgap ligger i klienternas brist på förståelse för revisorns roll och dennes begränsningar. Ett förväntningsgap orsakar oklarheter och missförstånd mellan revisorer och dess klienter tror att god revisionsred innefattar mer än vad revisorn bedömer ingår i begreppet. För att minska detta gap måste god revisionsred på sikt utvecklas till att innefatta vad klienter vill ha och

⁹ Grönbok, Roll, Ställning och Ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen (1996)

¹⁰ FAR revisionsbok (2004)

¹¹ Ernst & Young *Vad är revision?*

¹² SOU 2004:47

revisorn måste också upplysa sina klienter om sina begränsningar om vad som ingår i god revisionsred. ¹³

Uppenbarligen förekommer det skillnader i många olika avseenden mellan vad som i litteraturen sägs utgöra revisorsrollen, hur vissa anser att den istället borde organiseras och till sist hur den i praktiken utövas. Förväntningsgapet tar sig emellertid olika uttryck beroende på vems förväntningar som åsyftas. ¹⁴ Förväntningsgapet får olika betydelse beroende på vem som tillfrågas. Företagens olika intressenter oavsett om det är aktieägare, leverantörer eller kreditgivare förväntar sig troligtvis olika mycket av revisorns arbete utifrån individens preferenser.

Det är inte alltid lätt att förstå vad som ingår i begreppet revision och vad en revisor faktiskt inkluderar i begreppet. Kanske är det så att de olika revisionsbyråerna inkluderar olika tjänster i begreppet revision beroende på vilket uppdrag och klient som revideras. Gränsdragningen är inte alltid så tydlig när det gäller att avgöra om en tjänst faller inom revisionsuppdraget eller ska inkluderas i konsultverksamheten. Troligtvis är det så att förväntningarna på revisorn skiftar beroende på vem i företaget som tillfrågas. Ställs frågan till en person i styrelsen eller VD:n ger han med största sannolikhet inte samma svar som en person som arbetar på ekonomiavdelningen. Tidigare erfarenheter, preferenser och kunskaper kan också spela in när det gäller förväntningarna på vad revisorn utför under revisionsuppdraget. Hur upplever revisorerna på olika revisionsbyråer förväntningsgapet gentemot sina klienter? Hur upplever personer med styrelseuppdrag och ekonomichefer förväntningsgapet gentemot revisorn? Finns det skillnader mellan styrelseledamöter och ekonomiavdelning? Med dessa frågeställningar i åtanke har vi valt att fokusera på förväntningsgapet ur tre olika perspektiv det vill säga revisorer, styrelseledamöter och ekonomichefer. Vidare kommer vi även att undersöka om det finns någon skillnad mellan de olika revisionsbyråerna med avseende på synen av förväntningsgapet och hur de agerar för att minska det i form av specifika åtgärder. Vi kommer även att försöka återge några konkreta förslag till hur vi anser att aktörerna bör agera för att reducera förväntningsgapet.

1.3 Syfte


Syftet är att redogöra för synen på revisorns roll och att ur tre olika perspektiv analysera förväntningsgapet avseende revisorns roll, samt att ge förslag på åtgärder som reducerar förväntningsgapet.

¹³ FAR, revisionsbok (2004)

¹⁴ Cassel, F, *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*, (1996)


1.4 Disposition

Kapitel 1




Detta kapitel syftar till att ge en introduktion av ämnet. Här beskrivs uppsatsens bakgrund, problemformulering och syfte.

Kapitel 2




I detta avsnitt beskrivs den metod som ligger till grund för uppsatsen. Detta för att ge läsaren en bild av tillvägagångssättet.

Kapitel 3




I tredje kapitlet presenterar vi vår litteraturstudie som uppsatsarbetet bygger på. Utvald litteratur används senare i vår analys.

Kapitel 4



Här presenteras och sammanställs vår revisorsstudie i olika tema som därefter analyseras och knyts till vår litteraturstudie.

Kapitel 5



I detta kapitel presenteras och sammanställs vår företagsstudie som därefter analyseras och knyts till litteraturstudien.

Kapitel 6

I det avslutande kapitel redogörs för de resultat vi kommit fram till. Därefter ges kritik till oss själva och förslag till vidare forskning.

2 Metod

I detta kapitel redogör vi för den metod som ligger till grund för vår undersökning. Vi vill låta den enskilde läsaren skapa sig en egen uppfattning om uppsatsens trovärdighet genom att presentera de underlag som våra resonemang och slutsatser grundar sig på.

2.1 Struktur och tillvägagångssätt

Vi har valt att strukturera uppsatsen i en litteraturstudie, revisorsstudie och en företagsstudie och låta detta angreppssätt genomsyra uppsatsen. Vi tycker att det underlättar för läsaren och skapar en klar och tydlig bild av de problem som behandlas. Strukturen i litteraturstudien bygger på att ge läsaren en bred grund kring revisionens utveckling, lagar och regler för att sedan kunna skapa förståelse för problemet kring förväntningsgapet. Litteraturstudien syftar också till att skapa en referensram som underlättar förståelsen av de fälldata vi kommer att presentera. I revisorsstudien och företagsstudien har vi valt att sammanfatta svaren från intervjuerna som genomförts i undersökningen i olika tema som följs löpande av analys. Vi har valt detta upplägg på grund av att vi erhållit väldigt omfattande svar vid de intervjuer som genomförts och för att materialet faktiskt låter sig sorteras i teman.

Vi har valt att intervjua tio revisorer från fem revisionsbyråer, KPMG, Deloitte, Ernst & Young, Öhrlings Pricewaterhouse Coopers och BDO. Anledningen till att vi valde fem byråer var att vi ville täcka in de fyra största byråerna samt få ytterligare en synvinkel från en annan byrå som riktar sig till mindre och medelstora företag. Tanken var från början att vi skulle undersöka förväntningsgapet mellan revisorn och dess klienter. Detta var också en anledning till de val av revisionsbyråer som gjorts med tanke på att de skulle kunna rekommendera någon av sina klienter för vår undersökning. Dock ville inte revisorerna av olika anledningar rekommendera företag, vilket innebar att vi fick själva finna företag utan koppling till revisorerna. Vi har valt företag som har en ekonomichef och en styresledamot som inte är en och samma person. Detta för att på så sätt undersöka om det föreligger skillnader med avseende på förväntningsgap, beroende på vilken position en person har i företaget. Målet var att undersöka tre ekonomichefer och tre styrelseledamöter, vilket uppfylldes. Vi fick kontakt med fem olika företag inom olika branscher. Anledningen till att det blev fem, var att när vi kontaktade ett av företagen erbjöd de sig att ställa upp med både ekonomichef och styrelseledamot. Vi har medvetet valt att inte presentera namnen på företagen med hänsyn till de intervjuades önskemål om anonymitet. Med tanke på företagets storlek är därför inte möjligt att

namnge företagen eftersom det då är lätt att härleda källan. Respondenterna presenteras nedan i avsnitt 2.4.2 och 2.5.2

2.2 Litteraturstudie

Vårt litteraturavsnitt ska ligga till grund för vår empiriska undersökning. Vi har främst använt oss av sekundärdata såsom FAR:s olika samlingsvolymmer, litteratur och regelverk inom ämnet revision samt artiklar från Balans. Litteraturen har vi funnit i databaser som till exempel Libris, Elin och Lovisa. Våra sökord har varit revisorns roll, revisorns oberoende och framförallt förväntningsgap. Eftersom det finns relativt mycket skrivet inom detta ämne har vi fått plocka ut det material som vi ansett mest relevant för vår uppsats. För att öka trovärdigheten har vi använt oss av en mängd litteratur som behandlar samma ämne, för att få en så objektiv bild som möjligt.¹⁵ Vi har även använt oss av företagsinterna källor såsom revisorers uppdragsbrev och dylikt. Vi har haft ett kritiskt förhållningssätt till den litteratur vi valt ut och dessutom har vi valt att undvika äldre litteratur i de fall vi anser att den är inaktuell. I de fall vi använder oss av äldre litteratur anser vi att den är applicerbar även idag.

För att få ökat förtroende hos läsaren är det viktigt att texten är skriven i ett logiskt och systematiskt sammanhang. Förtroendet ökar genom att texten kan knytas till faktauppgifter och om ämnet har studerats i tidigare fall.¹⁶ Genom att vi använt oss av litteratur och artiklar skrivna av erfarna och erkända författare och forskare inom ämnesområdet förväntningsgap anser vi att uppsatsens innehåll har en hög grad av trovärdighet. Vidare har våra intervjuer genomförts med individer som har stor erfarenhet inom respektive område både när det gäller revisorer, styrelseledamöter samt ekonomichefer. De har därmed en djup kunskap och erfarenhet i det aktuella ämnet. Det är viktigt att finna en balans mellan respondenterna för att skapa neutralitet i undersökningsmaterialet. Eftersom vi studerar olika parter syn på ett problem, det vill säga revisorers och företags syn, är det viktigt att återge informationen så att båda parter perspektiv framgår. Det är viktigt att återge texten så objektivt som möjligt för att förhindra att våra egna värderingar avspeglas i resultatet. Detta sker genom att det finns en relevans i det val som vi gör och en trovärdighet i de slutsatser som framkommer och att det finns en neutralitet vid analysen.¹⁷

¹⁵ Eriksson, Lars Torsten, *Att utreda forska och rapportera* (1997)

¹⁶ Ibid

¹⁷ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002)

2.3 Kvalitativ metod

Vi har valt att göra en kvalitativ undersökning bland revisorer och individer på olika positioner i företag. Detta för att vi vill bilda ett underlag för en djupare och mer fullständig uppfattning om vad ovanstående parter har för syn på förväntningsgapet. Anledningen till vårt val av en kvalitativ undersökningsmetod är att den är flexibel eftersom den inte är så strukturerad och styrd av förutbestämda hypoteser. Därför kan den kvalitativa metoden anpassas till den verklighet som forskningsobjektet befinner sig i. Den kvantitativa metoden ger en betydligt mer yttlig prägel eftersom den är inriktad på många enheter samt att den mäter relativt enkla förhållande. Det är på så sätt svårt att göra en granskning om den undersökta företagsdelen inte redan är väl dokumenterad,¹⁸ vilket vi inte anser föreligger i detta fall. Därför anser vi att en kvantitativ metod inte är lämplig för vår undersökning.

Fördelen med en kvalitativ metod är att den lägger vikt vid detaljer, nyanser och det unika hos varje uppgiftslämnare. Ytterligare en fördel som vi anser vara av stor betydelse är den stora öppenheten som finns vid utförandet av en kvalitativ intervju.¹⁹ Detta har kommit till uttryck i de intervjuer som vi genomfört på så sätt att det funnits möjlighet att diskutera frågeställningar som uppkommit under vägen. På detta sätt har vi fått en helt annan närhet och förtroende för den person som intervjuats vilket har medfört en djupare samt ökad förståelse för respondenternas syn på förväntningsgapet.

Nackdelar med den kvalitativa metoden kan vara att den ofta är resurs- och tidskrävande. Detta medför att ett färre antal intervjuer kan genomföras. Detta har vi försökt motverka genom att komplettera besöksintervjuerna med e-postintervjuer. En annan nackdel är att en intervju på omkring en timme ger en stor mängd information vilket kan vara svårt att sammanställa och konkretisera. För att hantera detta problem har vi vid samtliga intervjuer varit tre intervjuare som haft olika roller och på detta sätt samlat in information. Två personer har dokumenterat och den tredje har svarat för själva utfrågningen. Vi har dessutom använt oss av bandspelare för att dokumentera intervjuerna.

2.3.1 Utformning och upplägg av intervjuundersökning

Våra intervjuer har ägt rum på respektive företag som den intervjuade arbetar på. Varje intervju tog i genomsnitt knappt en timme. För att få ut så mycket som möjligt av intervjun e-postade vi valda teman i förväg. Fördelen med det är att respondenten kan

¹⁸ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?* (2002)

¹⁹ Ibid

förbereda sig innan och undviker därmed att personen bli överraskad och eventuellt inte kan svara på vissa frågor.²⁰ Alla respondenter var väl förberedda när vi kom till intervjun, några hade till och med förberett material till oss. Vårt upplägg på intervjun har varit att en person ställer alla frågor och för diskussionen med den intervjuade medan de andra två antecknar och uppmärksammar hur personen agerar, såsom ansiktsuttryck etc. E-postkontakt har alltså tagits med fem revisorer. Kontakten med dessa personer fick vi genom den redan intervjuade personen på byrån. Vi hade först telefonkontakt med dessa personer där vi berättade vilka vi var och vårt syfte med uppsatsen. Därefter e-postade vi frågorna till dem och bad dem svara utförligt. Detta uppfylldes över all förväntan, de bad oss även att återkomma om vi hade ytterligare frågor. Vi har valt att anonymisera samtliga respondenter och företag. Anledningen till detta var att merparten ville vara anonyma samt att vi på detta sätt tar hänsyn till respondenternas integritet med tanke på vissa känsliga frågor som intervjun behandlar. Fördelen med anonymitet kan innebära att respondenten är mer uppriktig medan nackdelen med anonymitet är att det kan minska dess trovärdighet.

I samtliga tre undersökningar har vi valt att ta reda på respondenternas bakgrund för att läsaren ska få en uppfattning om vem respondenterna är. Anledning till att vi ställt frågan om revisorns uppgifter är att vi vill undersöka huruvida respondentens kunskap är om revisorns uppgifter och hur detta förhåller sig till litteraturen respektive praktiken. Vidare har vi ställt frågor kring revisorns oberoende för att få klarhet i vad det innebär att vara oberoende och vikten och av att detta följs. Därefter diskuterade vi om det finns ett förväntningsgap, var det förekommer och i vilken utsträckning. Till sist ställde vi frågor om hur revisorns roll förändrats och de tror att utvecklingen över tiden kommer se ut. Detta för att eventuellt kunna urskilja hur de vill att framtiden ska se ut.

2.3.2 För och nackdelar med olika intervjumetoder

Risken vid intervjuundersökningar är att respondenten påverkas av de personer som genomför intervjun eller att de inte vågar tala om sanningen med tanke på att intervjun sedan skall publiceras. Detta kan ta sig uttryck genom att intervjuaren använder ledande frågor eller att respondenten använder ett talspråk som kan påverka eller missuppfattas av intervjuaren.²¹ Eftersom vi vid samtliga intervjuer varit tre personer närvarande anser vi att vi har minimerat risken för missuppfattningar. Vi har även efter sammanställningen av intervjuerna låtit respondenterna godkänna materialet och ändra uppgifter som blivit missuppfattade.

²⁰ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten* (1998)

²¹ Ibid

En mycket stor fördel med besöksintervjuer är att de går relativt fort att genomföra men framförallt blir intervjusituationen kontrollerad och det ges möjlighet att förklara om det uppstår några oklarheter. En annan fördel är att det ger ökade möjligheter att fånga upp respondenternas uttalade åsikter och attityder. Nackdelar med besöksintervjuer är att intervjuaren kan vara ledande i sin intervju och då går miste om eventuell värdefull information som han annars skulle ha sagt.²²

Fördelar med e-postintervju är att det inte tar mycket tid varken från respondenterna eller från intervjuarnas sida. Det är därmed lättare att få personer att ställa upp på intervjuer. Genom dessa metoder kunde vi även ta kontakt med personer som vi annars inte kunnat träffa med tanke på långt avstånd och för hög kostnad. Nackdelen är dock att vi inte har möjlighet att se ansiktsuttryck och kroppsrörelser som kan vara talande. En annan nackdel är att det inte går att ställa motfrågor direkt.²³ Vi har dock haft möjlighet till det i efterhand eftersom samtliga respondenter varit väldigt tillmötesgående och hjälpsamma.

2.4 Revisorsstudie

2.4.1 Revisorsstudiens uppbyggnad

Vi har totalt genomfört tio intervjuer med revisorer från fem revisionsbyråer som vi nämnt ovan. På varje byrå har vi genomfört två intervjuer, en besöksintervju och en e-postintervju. Anledningen till att vi inte har genomfört två besöksintervjuer är dels den tidsbrist som revisorerna har och dels med tanke på de likheter som framkom i svarsmönstret efter att vi genomfört de fem första besöksintervjuerna. Vårt urval består, som nämnts ovan, av fem revisionsbyråer. Vi har valt dessa byråer för att de är de fyra största inom branschen och har på så sätt ”all” kompetens inom företaget. Eftersom de reviderar alla kategorier av företag, allt från mindre fåmansföretag till stora noterade företag har de en bred kunskapsbas om förväntningsgapet och kan delge sin syn på saken både från ett stort och ett mindre företag.

Anledningen till att vi har intervjuat två revisorer på vardera revisionsbyrå beror dels på att kunna se om synen skiljer sig mellan byråerna och dels för att öka förståelsen för respondenterna. Vi anser att det är mer representativt om två personer intervjuas per byrå eftersom de då kan representera byråns syn mer än om endast en hade intervjuats. Att vi inte intervjuade tre eller fler personer beror på att vi inte har haft möjlighet med

²² Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, (1999)

²³ Ibid

tanke på den tidsbrist vi har med uppsatsen. De personer vi har intervjuat har arbetat en längre tid som revisor, vilket är en fördel eftersom de har en gedigen erfarenhet som leder bland annat till att de kan jämföra hur förväntningsgapet har varit tidigare och hur det är idag samt revisorns rolls utveckling. Intervjupersonerna har varit både kvinnor och män i varierande åldrar, dock inte särskilt unga eftersom vi är ute efter erfarenhet. Vidare är en del auktoriserade medan andra är godkända revisorer, en del är även partners i byrån. Detta har lett till att vi har fått en bra spridning på urvalet av revisorerna.

2.4.2 Presentation av revisorsrespondenterna

R1 är auktoriserad revisor och arbetar på Rev1 i Malmö. R1 varit anställd inom byrån sedan 1995. Hon arbetar med revision av medelstora och stora noterade företag, främst inom tillverkande industri. R1 är även gruppchef för en grupp där det ingår elva revisorer och en sekreterare. R1 har för närvarande sju uppdrag.

R2 arbetar också på Rev1 och är godkänd revisor sedan två år tillbaka. Hon har arbetat i sex år, och sedan år 2000 sitter hon på Malmö kontoret. Tidigare arbetade hon på Rev1:s kontor i Kristiansstad. R2 arbetar mestadels med börsnoterade företag men även små och medelstora företag. För närvarande har R2 cirka tio större uppdrag men påpekar att det finns flera företag per uppdrag.

R3 arbetar på Rev2 i Malmö, främst med nationella, medelstora, familjeägda, onoterade företag. Han har varit auktoriserad revisor sedan 1986 och varit partner sedan början av 1990-talet. R3 har i dag omkring 250 uppdrag.

R4 arbetar också på Rev2. Han är auktoriserad revisor och har arbetat cirka 17 år i yrket. R4 har i dagsläget ett 80-tal uppdrag som täcker in allt från enmansföretag med en omsättning på omkring en miljon kronor till börsnoterade företag med omkring 15 miljarder i omsättning.

R5 arbetar som auktoriserad revisor sedan år 1999/2000 på Rev3 i Malmö. Han arbetar främst med större tillverkande företag, men har även några små företag. Vad gäller antal uppdrag har R5 cirka 20 stycken. Han påpekar dock att ett uppdrag kan innefatta mer än ett företag på grund av bland annat koncerner.

R6 arbetar på Rev3 i Malmö. Han är senior partner och auktoriserad revisor sedan 1974. Han har arbetat i revisionsbranschen sedan 1969 och har i dagsläget omkring 175 uppdrag.

R7 arbetar som revisor på Rev4 i Malmö sedan 1990. Hon arbetar både med enmansföretag och stora företag samt till viss del med ideella stiftelser men fokus ligger på ägarledda företag. R7 är auktoriserad revisor sedan 1996 och arbetar även med rekrytering och kompetensutveckling på Malmökontoret. När det gäller antalet uppdrag granskar R7 omkring 30-40 uppdrag och är påskrivande revisor i mellan 10-15 av dessa.

R8 arbetar också på Rev4 i Stockholm på avdelningen för ägarledda företag. R8 har arbetat på Rev4 i nio år och är auktoriserad revisor och har i dagsläget cirka 25 uppdrag.

R9 arbetar på Rev5 i Malmö och är godkänd revisor sedan 1995 och delägare sedan 1997. R9 arbetar med företag som har en omsättning från allt mellan en halv miljon och 400- 500 miljoner svenska kronor. Han har cirka ett 40-tal uppdrag.

R10 är auktoriserad revisor och arbetar också på Rev5 i Malmö. Han har varit anställd i företaget från början av 1990- talet. I juli 2003 blev han delägare i företaget. R10 har cirka 30-35 uppdrag varav 15 som han är vald som ansvarig revisor.

2.5 Företagsstudie

2.5.1 Företagsstudiens uppbyggnad

Vi har totalt intervjuat sex personer från fem olika företag. Vi har intervjuat tre ekonomichefer och tre styrelseledamöter. Anledningen till att vi valt individer på dessa positioner är att vi vill studera om det förekommer skillnader i uppfattningen kring förväntningsgapet och var dessa skillnader i så fall ligger. En annan orsak är att styrelsen inte har löpande kontakt med revisorerna, medan ekonomiavdelningen har en löpande kontakt med revisorerna. Vi försökte att från början få två besöksintervjuer på samma företag. Det har endast gått att genomföra på ett företag och det beror dels på den tidsbristen hos presumtiva respondenter samt att ekonomichefen och en styrelseledamot ibland är samma personer. Därför har vi intervjuat fem olika företag. Urvalet av företag har också gjorts med hänsyn till företagets storlek. Målet var att undersöka mindre eller medelstora företag med tanke på att de stora noterade företagen ofta har andra regler och krav att rätta sig efter. Vi ansåg därför att det var mer intressant att titta på mindre och medelstora företag i vår närhet för att på så sätt bättre kunna sätta sig in i företagets situation. Troligtvis är det också på mindre och medelstora företag som förväntningsgapet är som störst eftersom revisorn ofta har en annan roll i dessa företag jämfört med stora noterade företag. Vårt urval av företag har vi gjort dels genom en rekommendation från en revisionsbyrå och dels från egna kontakter. Det har varit svårt att finna företag som vill ställa upp, tidsbrist har varit ett

vanligt argument. Men vårt mål med sex personer blev uppfyllt, det vill säga tre ekonomichefer och tre styrelseledamöter. Personerna som vi intervjuat har en relativt lång erfarenhet bakom sig, så vi antar att de vet vad de talar om. Respondenterna har varit både kvinnor och män. Intervjuerna med ekonomichefer och styrelseledamöter har genomförts på samma sätt som intervjuerna med revisorerna.

Endast ett av våra fem fallföretag har haft en koppling till de revisionsbyråer som vi använt oss av. Dock har ingen av revisorerna från den aktuella byrån haft uppdrag på det ifrågavarande företaget vilket innebär att samtliga parter är fristående från varandra. Eftersom vi inte valt att studera förväntningsgapet mellan revisorer och specifika klienter utan istället studera förväntningsgapet i stort har vi alltså medvetet valt att inte ha någon specifik relation mellan revisorer och företag.

2.5.2 Presentation av respondenter i företagen

F1 sitter i styrelsen på Ftg1 i Staffanstorp. Hon har arbetat på företaget i 40 år och har genom åren skaffat sig en lång erfarenhet när det gäller styrelsearbete och företagets samarbete med revisorer.

F2 är styrelseledamot i Ftg2 och arbetar med de flesta funktionerna i företaget såsom säljsidan med marknadsföring, ekonomi och personal. Han har en nära relation med medarbetarna på företaget eftersom företaget inte är så stort.

F3 arbetar som ekonomichef på Ftg2 sedan 1999. Hon har tidigare arbetat som godkänd revisor på Rev5 och har arbetat tre år på skatteverket.

F4 arbetar idag bland annat som styrelseledamot i Ftg3. Han driver även ett eget företag där han tillhandahåller allmän affärsrådgivning. För tillfället har F4 styrelsuppdrag i fyra företag. Företagen han arbetar med är mindre och medelstora företag med en omsättning på knappt 100 000 miljoner.

F5 arbetar som ekonomichef på Ftg4 i Malmö sedan första september i år. I arbetet som ekonomichef ingår att kontrollera löpande redovisning och se till att lagar och interna regler följs. F5 är dessutom ansvarig för företagets budgetarbete. Tidigare arbetsplatser har varit Accenture och Nestlé Sverige där hon också var ekonomichef.

F6 arbetar som ekonomichef på Ftg5 sedan cirka 29 år tillbaka. Innan detta arbetade F6 som revisorsassistent i ett antal år. Hennes arbetsuppgifter idag är framförallt koncernredovisningen för de nio företag som ingår. Hon arbetar även till ett visst med löneutbetalningar.

2.6 Giltighet

Som vi flera gånger påpekat menar vi att det valda syftet bäst besvaras med en kvalitativ metod. Begrepp som validitet och reliabilitet blir aningen förlegade i sådana sammanhang. Validitet, förmågan att mäta det som skall mätas, handlar här om att sträva efter att förstå vad respondenterna säger och vad de menar. Det senare behöver inte innebära samma sak. Vår fördel här är att vi är tre som kan diskutera vad vi hört och på så sätt uppnå en så kallad processvalidering²⁴. Avseende reliabilitet, att informationen är pålitlig faller på eget grepp eftersom just händelser över tiden, till exempel en ny skandal, gör att informationen som sådan inte stämmer längre. Att göra kontrollstudier är därför också i praktiken omöjligt.

Det är mot bakgrund av det ovan sagda rimligt att fråga vad en studie av det här slaget leder till för typ av kunskap. Helt klart blir det inte frågan om att hitta generella teorier i naturvetenskaplig mening. I praktiken kan vi komma fram till så kallade speciella teorier²⁵, det vill säga förklaringar som ger förståelse för det vi studerar. Annorlunda uttryckt kan vi säga att vårt arbetssätt innebär att vi försöker skapa begrepp, ett språk, som gör det möjligt att bättre förstå det som vi kallar förväntningsgap.

2.7 Alternativt angreppssätt

Vi har alltså valt att studera fem revisionsbyråer och fem företag. Ett alternativ till detta skulle vara att öka antalet revisionsbyråer och företag vilket kanske skulle leda till ökad trovärdighet och förståelse. Detta har dock inte varit möjligt för oss med tanke på den begränsade tid vi har med vår uppsats. Urvalet av revisionsbyråer kunde ha sett annorlunda ut, ett alternativ är att blanda stora och små byråer, urval av positioner av företags respondenter kan också vara ett annat alternativ. Det skulle även vara möjligt att genomföra en enkät undersökning på företagen och på så sätt kunna mäta ett större antal personer. Anledningen till att vi inte valde den metoden var att ofta är svarsfrekvensen inte är så hög och då måste det läggas tid på att fånga upp de som inte svarar. Detta kan vara mycket tidskrävande. Såsom vi tidigare nämnt är vi heller inte övertygade om att en enkät, aldrig så väl genomförd, skulle ha gett mer användbar data.

²⁴ Arbnor, Ingemar & Bjerke, Björn. *Företagsekonomisk metodlära* (2004)

²⁵ Brunsson, Nils. *Företagsekonomi - sanning eller moral? : om det normativa i företagsekonomisk idéutveckling* (1982). Samt Brunsson, Nils. & Jönsson, Sten. *Beslut och handling* (1979).

2.8 Källhänvisningar

Källor hänvisas enligt det så kallade Oxfordsystemet, direkt löpande i texten genom fotnoter. Står en fotnot i en rubrik bygger detta avsnitt på denna källa om inget annat anges. Anges ingen fotnot är det vi själv som framför en åsikt. De noter som finns i analyskapitlen hänvisas med sidnummer till var vi beskrivit det i litteraturstudien.

3 Litteraturstudie

I detta kapitel presenterar vi den litteratur vi använt oss av som grund för uppsatsens empiriska undersökning. Litteraturavsnittet inleds med en allmän överblick av revisionens historiska bakgrund och utveckling. Därefter beskrivs regelverk, rekommendationer, revisorns roll och oberoende. Detta ska i sin tur ligga till grund för en ökad förståelse för resonemangen om förväntningsgapet som presenteras i slutet av litteraturstudien.

3.1 Urval av litteratur

Vårt urval av teorier bygger på att vi genom väsentlig teori vill tydliggöra framförallt revisorns roll och uppgifter samt de omfattande regelverk som finns på området. Vi anser att en genomgång av regelverket är av stor vikt för att skapa förståelse för vad som utgör revisorns uppgifter och ansvar i jämförelse med styrelsens dito. Som påpekats tidigare är det svenska regelverket inom revision tämligen omfattande varför vi valt att fokusera på de områden som har anknytning till förväntningsgapet. För att uppfylla uppsatsens syfte använder vi oss också av litteratur kring förväntningsgap och hur detta förväntningsgap uppkommit och varför det uppstår. I detta avsnitt bygger vi framförallt resonemangen kring anglosaxisk litteratur. Dessutom är urvalet av svensk litteratur kring förväntningsgap mycket begränsat vilket är ytterligare en anledning till att vi hänvisar till framförallt anglosaxisk litteratur. Vi tar även upp litteratur om hur förväntningsgapet kan förebyggas. Vi är medvetna om att några av dessa undersökningar gjordes för ett par år sedan men vi anser i dessa fall att innehållet fortfarande är aktuellt och kan appliceras på dagens problem. Denna litteratur utgör sedan grunden i den empiriska undersökning som genomförts. Syftet med litteraturgenomgången är att ge läsaren en god bild om vad framförallt revisorn ska och får göra samt vad den inte får göra. Detta utvecklas sedan i den empiriska undersökningen och slutsatserna.

Vi har valt följande struktur för att först ge läsaren en allmän kännedom om ämnet revision. Därefter redogör vi för det aktuella regelverk som styr revisorns arbetssätt och det ansvar som revisorerna respektive företagsledningen har och som måste följas. Anledningen till denna genomgång är att vi vill ge läsaren en tydlig bild av vad revisorn ska göra och inte göra samt det ansvar som ligger parterna till hands. Därefter beskriver vi de olika relevanta normer, riktlinjer och oberoende som ska genomsyra revisorns arbete och granskningsprocess. Detta för att öka kunskapen om vad en revisors roll är

och vilken betydelse revisorns oberoende har vid utförandet av revision. Med denna bakgrund övergår vi sedan till uppsatsens fokus, det vill säga förväntningsgapet. Denna struktur anser vi vara lämpligast för att läsaren ska kunna skapa sig en förståelse för vad förväntningsgapet är och uppkomst kring det.

3.2 Allmänt om revision

Revision som företeelse är inte mycket yngre än företagande. Denna roll utvecklades och under 1900-talet bestod revision av att upptäcka bedrägeri och misskötsel i företagen och myndigheterna. Men efterhand som aktieägarskapet utvecklades ändrades även revisorns roll från att granska transaktioner till att mer återge en rättvisande bild av företaget och dess transaktioner och räkenskaper.²⁶

En annan anledning till denna utveckling var att företaget inte längre bara styrdes av ägarna utan av en ledning fristående från just ägarna. För att ägarna fortfarande skulle kunna få en rättvisande inblick i deras företag var revisorn och revision ett bra alternativ.²⁷ Detta skulle kunna anses som ett tidigt tecken på den agentteori som Ijiri ger uttryck för och som återges nedan. Dagens revision består i stora drag av vad som gällde även för hundra år sedan. Det vill säga att granska ett företag med avseende på väsentlighet och risk samt att agera på ett oberoende plan.²⁸ Revisorns roll har dock utvecklats under 1990-talets början från en ren granskning av företaget till att även erbjuda företaget rådgivning i form av skattekonsultation, juridisk rådgivning och generella ekonomiska åtgärder. De senaste åren har dock detta minskat och många revisionsbyråer erbjuder inte längre konsulttjänster i samma utsträckning som tidigare. Detta beror bland annat på de omtalade skandalerna med revisorer inblandade. Utvecklingen av konsulttjänster bidrog även till att många ansåg att revisorns oberoende inte längre var självklart. Att ge råd till samma företag som granskas bidrog inte till den objektivitet som lagar och rekommendationer eftersträvar.²⁹

Syftet med revision är att granska företagets bokföring, årsredovisning och företagsledningens förvaltning och detta skall mynna ut i en revisionsberättelse. Revisionen kan beskrivas som en process från det att revisionsarbetet startar till dess att revisionsberättelsen lämnas. Målet för revisionen är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse och i den ska revisorn uttala sig om årsredovisningen, bokföringen och om styrelsens/VD:s förvaltning. Tillsammans med årsredovisningen är revisionsberättelsen beslutsunderlag för företagets intressenter och revisionen

²⁶ Epstein & Geiger, *Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap*.(1994)

²⁷ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse* (1996)

²⁸ FAR del II (2004)

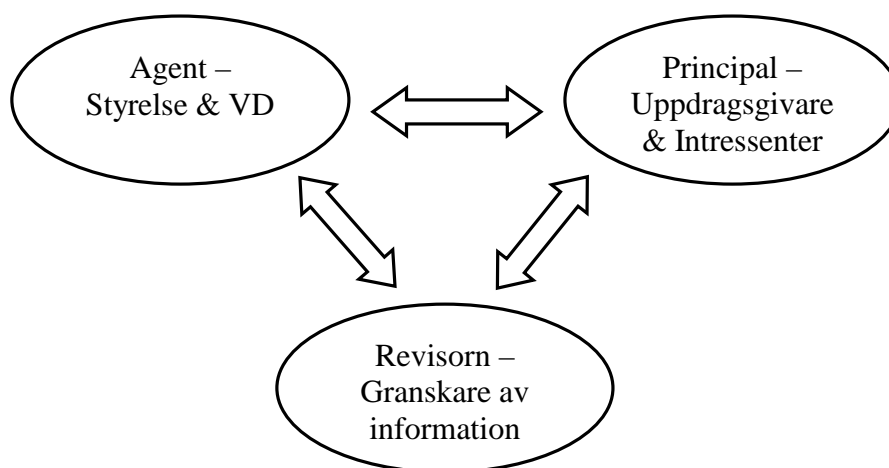
²⁹ Ibid

säkerställer trovärdigheten i den ekonomiska informationen om företaget och tilltron till hur styrelse och VD uppfyller sina uppdrag. Alla svenska aktiebolag måste enligt lag ha en revisor och val av revisor utförs på bolagsstämman.³⁰

I samtliga företagsformer där ägarnas ansvar är begränsat ställs särskilda krav på hur företagets resultat och ställning redovisas utåt. Företagets olika intressenter måste kunna lita både på den information företaget lämnar om sin ekonomiska situation och på förvaltningen. Det är styrelsen och VD som har ansvaret för denna information och revisorns roll är att granska denna. Det är därför det finns lagregler om revision av olika företagsformers förvaltning och redovisning och information som lämnas om den ekonomiska situationen. Revisionen ger en trovärdighet åt företagets finansiella information och revision är en förutsättning för ett väl fungerande samhälle och näringsliv.³¹

3.3 Agentteorin

Agentteorin härstammar från 1970-talet och tillkom ur diskussionen och uppmärksamheten kring redovisningens politiska natur. Agentteorin beskriver relationen mellan två ekonomiskt agerande parter, agent respektive principal. Principalen är uppdragsgivare och strävar således efter att få ett uppdrag utfört. Den som väljer att acceptera och utföra uppdraget blir följaktligen agent. I en organisation finns det en stor mängd principalagentförhållanden, och en individ som är agent i en relation kan vara en principal i en annan.³²



Figur 1: Aktörerna på redovisningsområdet utifrån agentteorin³³

³⁰ FAR del II (2004)

³¹ Moberg, Krister, , *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, (2003)

³² Nygaard & Bengtsson, *Strategizing* (2002)

³³ Egen tolkning av aktörerna på agentteorin

Agentteorin utgår från vissa antagande, bland annat förväntas samtliga parter nyttomaximera vilket innebär att de har olika intresse i företaget. Detta innebär således att varje individ agerar utifrån sitt egenintresse och strävar efter att maximera sin välfärd.³⁴ Ägarna förväntar sig maximal avkastning på sitt satsade kapital. Företagsledningen agerar dock utifrån att själva få högsta möjliga välfärd och inte för att maximera företagets vinst eftersom de inte drabbas själva när företaget går dåligt. Detta kan givetvis skapa problem framförallt för principalen som kan ställa sig frågan huruvida agenten handlar i hans intresse. Detta brukar dock kunna regleras genom att styrelse och VD:s bonusprogram knyts till företagets utveckling. Här kommer även revisionen in som en viktig kontrollfunktion och bidrar till att företagets externa intressenter får en mer trovärdig information. En funktion av finansiell rapportering är att tvinga ledningen att agera i ägarnas intresse.³⁵

Förklaringen till behovet av revision kopplas här till separationen av ägandet och kontrollen över företagets resurser. Denna separation innebär att ägarna inte har någon direkt egen insyn i företaget och därför har ett intresse av att se till att det sker en övervakning.³⁶ Ägarna behöver således granskande revisorer för att kontrollera hur styrelse och VD sköter redovisningen och förvaltningen med tanke på att de är ansvariga för att den upprättas på ett korrekt sätt. De allmänt accepterade redovisningsrekommendationerna fungerar också som en effektiv kontrollmekanism då de begränsar agentens möjligheter att agera i egenintresse.³⁷ Revisorns professionella status som extern granskare säkras av regler och rekommendationer för att affärsparterna även i fortsättningen skall ha tillgång till trovärdig information. Revision som kontrollmekanism uppfyller således en viktig roll i samhället. Revisionen ska ge trovärdighet åt företagets finansiella information och blir på så sätt en förutsättning för ett väl fungerande samhälle och näringsliv genom att det skyddar företagets intressenter såsom borgenärer, anställda och leverantörer.³⁸ Företagets olika intressenter är tillsammans med kapitalmarkanden mottagare av informationen och förlitar sig på att den information som lämnas ut till markanden är tillförlitlig och trovärdig utifrån deras preferenser. Revision kan även ha en preventiv effekt. Om ledning och anställda vet om att de kommer bli granskade så kan detta hjälpa till att skydda eller upptäcka fel eller oegentligheter.³⁹

Ytterligare ett antagande i agentteorin är att informationen mellan principalen och agenten är asymmetrisk. Agenten har med andra ord ett informationsövertag gentemot principalen som han förväntas utnyttja genom att tillskansa mer belöning och handla

³⁴ Deegan, *Financial Accounting Theory*(2003)

³⁵ Watts, R.L, & Zimmerman, J, *Positive Accounting Theory*, (1986)

³⁶ Moberg, Krister, *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, (2003)

³⁷ Hubbard & Johnson, *Auditing* (1992)

³⁸ FAR del II (2004)

³⁹ Hubbard & Johnson, *Auditing* (1992)

utifrån egen nytta.⁴⁰ Genom kontraktsförhållande förväntas den asymmetriska informationen minska.⁴¹ Även här spelar revisionen och revisorn som oberoende granskare en viktig roll för att jämna ut informationsflödet.

Detta understryks av Ijiri som presenterat en version av agentprincipalförhållandet som också innefattar en tredje part, en kontrollant. Kontrollantens uppgift är att se till att informationsflödet mellan agenten och principalen är tillfredsställande, och att informationen som agenten lämnar ifrån sig är objektiv och kontrollerbar. Det är alltså kontrollanten som avgör vilken information som agenten får lämna till principalen. Att tillämpa denna version i vårt fall skulle betyda att kontrollanten utgörs av revisorn. Trots att revisorn granskat informationen som lämnar företaget och eventuellt lämnat en ren revisionsberättelse återstår fortfarande det eventuella förväntningsgapet mellan vad styrelse och VD förväntar sig av revisorn, vad revisorn de facto utför och vad företagets intressenter förväntar sig av informationen. Med tanke på att parterna anses vara nytto-maximerande är det fullt möjligt att styrelse och VD har en uppfattning om hur företaget ska skötas och formas medan ägarna har en helt annan. Därmed är det inte sagt att styrelse och VD:s sätt att hantera upprättandet av redovisning och löpande förvaltning är motstridig med revisorns uppgifter med hänsyn till god revisionssed och god revisorssed. Dessutom utgår revisorns granskning från stickprov med hänsyn till väsentlighet och risk vilket gör att det inte är revisorns uppgift att upptäcka direkta fel och oegentligheter i årsredovisningen. Detta beror till stor del på företagets interna kontrollsystem.⁴² Detta kommer att diskuteras utförligare nedan.

3.4 Lagar och regler kring revision

Under de senaste åren har näringslivet blivit alltmer komplicerat vilket inneburit högre förväntningar på revisionen. Sverige har dock ett tämligen omfattande regelverk när det gäller redovisning och revision. Så sent som 1999 fick vi en ny revisionslag och det finns andra regler i bland annat aktiebolagslagen (ABL), årsredovisningslagen (ÅRL), Bokföringslagen (BFL) och revisorslagen (RL) av betydelse. Dessutom finns det en revisionsstandard (RS) som ger vägledning om hur själva revisionen bör utföras vilket ska ge uttryck för god revisionssed i Sverige. Vidare finns det föreskrifter från revisorsnämnden och stadgar och rekommendationer angående god yrkessed från Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).

⁴⁰ Nygaard & Bengtsson, *Strategizing* (2002)

⁴¹ Anthony & Govindarajan, *Management Control Systems* (1998)

⁴² Ijiri, *Theory of accounting measurement* (1975)

3.4.1 Företagsledningens ansvar

”Styrelsen har ansvar för bolagets redovisning och interna kontroll. Därför borde strålkastaren lysa lite längre på styrelsen och frågan om hur den följer upp arbetet och vilka kontrollfunktioner som används”⁴³

Det är företagsledningen som ansvarar för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel i redovisningen. Genom att företagen inför lämpliga redovisningssystem, metoder, rutiner för uppföljning och intern kontroll minskar risken för oegentligheter och fel. Det är alltså företagsledningen som ansvarar för att verksamheten bedrivs efter gällande lagar och regler.⁴⁴ Styrelsen svarar enligt ABL och inom ramen för bolagsordningen för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter. Finns det en VD ska denna vara ansvarig för den löpande förvaltningen enligt de riktlinjer som styrelsen sätter upp. Vidare ska styrelsen genom skriftliga instruktioner ange hur arbetet ska fördelas mellan styrelsen, VD och eventuellt andra organ som inrättats av styrelsen. Det är styrelsens uppgift att tillse att organisationen beträffande bokföring, medelsförvaltning och företagets ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande och tillförlitligt sätt. Detta innebär att det ligger i styrelsens ansvar att förhindra och upptäcka oegentligheter och oavsiktliga fel. VD:n har i sin tur i uppgift att vidta nödvändiga åtgärder för att företagets bokföring kan fullgöras i överensstämmelse med aktuell lagstiftning samt att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt. Företaget ska avge en årsredovisning för varje räkenskapsår som ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter samt VD. Dessa personer ansvarar dessutom för att årsredovisningen upprättas i enlighet med befintlig lagstiftning på området och god redovisningssed.⁴⁵

3.4.2 Revisorns ansvar

”Sammantaget förväntas revisorn vara iförd i poliskask, domarperuk, konsultportfölj och kuratorsglasögon”⁴⁶

Revisorn är inte och kan inte vara ansvarig för att förhindra oegentligheter och fel. Det faktum att revisionen ska utföras har förhoppningsvis en avskräckande inverkan.⁴⁷ Även om revisionen har planerats och utförts enligt god revisorssed finns det alltid en risk att

⁴³ Beck-Friis, Ulrika ”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig” Citat av Dan Brännström, Generalsekreterare FAR, *Svenska Dagbladet*, (2003-08-12)

⁴⁴ FAR del II (2004)

⁴⁵ Ibid

⁴⁶ Cassel, *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse* (1996)

⁴⁷ FAR del II (2004)

väsentliga fel i årsredovisningen inte upptäcks.⁴⁸ Enligt bland annat ABL ska revisorn granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Dessutom ska granskningen vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver. När det gäller granskningen är det viktigt att komma ihåg att det uteslutande är en stickprovsmässig granskning. Att granska varje enskilt dokument och dess redovisning av varje affärshändelse är givetvis en omöjlighet. Det är därför mycket viktigt att göra en avvägning med hänsyn till väsentlighet och relativ risk vilket diskuteras nedan.⁴⁹ Dessutom ska en löpande kontroll göras under uppdragets livslängd. Denna löpande kontroll innefattar att revisorn exempelvis tittar på hur klienten hanterar löpande extern bokföring, internredovisning, arkivering av räkenskapsmaterial samt verifikationshantering. Revisorns uppgifter är dock inte begränsade till denna granskning utan revisorn ska enligt lag även delta vid bland annat bolagsbildning, nyemission, emission av skuldebrev, nedsättning av aktiekapitalet och fusion.⁵⁰ Regler kring dessa områden kommer att belysas nedan.

Revisionen delas in i en redovisningsrevision samt en förvaltningsrevision. Det slutgiltiga syftet med redovisningsrevisionen är att bedöma om årsredovisningen ger en rättvisande bild av företaget. Detta görs genom en kombination av substans- och intern kontroll granskning. Revisorn gör en granskning av företagets interna kontroll för att styrka att den fungerar på ett tillfredställande sätt. Granskningen begränsas dock till den delen som är av betydelse för företagets räkenskaper. Finns det uppenbara brister i den interna kontrollen utförs en mer omfattande substansgranskning. Upptäcker revisorn väsentliga brister i den interna kontrollen ska styrelsen informeras om detta. Det ingår även i revisorns uppgift att beakta men inte att särskilt granska annan information än den lagstadgade i årsredovisningen. Revisorn ska ta del av informationen och se att den är förenlig med den bild som i övrigt ges av företaget.⁵¹

Varje räkenskapsår ska revisorn lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisorn ska bland annat uttala sig om huruvida styrelseledamöterna och VD:n bör beviljas ansvarsfrihet gentemot företaget. Om det vid revisorns granskningsarbete kommer fram att en styrelseledamot eller VD:n har utfört någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ska detta anmärkas i revisionsberättelsen. Skulle det visa sig att styrelseledamöter eller VD på något annat sätt brutit mot aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen ska även detta anmärkas. I revisionsberättelsen framför revisorn även kritik mot upprättande genom anmärkning eller upplysning. Kritik till revisionsberättelsen kan lämnas genom en skriftlig erinran till styrelsen eller VD, muntliga påpekande görs löpande. Revisionsberättelsen är offentlig och riktar sig

⁴⁸ FAR del II (2004)

⁴⁹ Kedner, Gösta, et al. *Aktiebolagslagen med kommentar* (1996)

⁵⁰ Ibid

⁵¹ FAR del II (2004)

formellt till aktieägarna.⁵² Dessutom ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om företaget inte fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag, anmäla sig till registrering och/eller lämna skattedeklaration enligt skattebetalningslagen.⁵³

I ett revisionsuppdrag innebär revisorns intygande en hög, men inte en absolut, grad av säkerhet för att den informationen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Detta görs genom ett positivt uttalande i revisionsberättelsen, att årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen, eller motsvarande.⁵⁴ Det är helt omöjligt att uppnå absolut säkerhet i revisionen på grund av bland annat:

- De bedömningar som ligger i revisionen
- Revisionens metodik, nämligen att ett urval granskas
- De begränsningar som är inneboende i varje redovisningssystem och system för intern kontroll
- Det faktum att de flesta bevis som revisorn har tillgång till är av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis för ett visst förhållande.⁵⁵

3.4.3 God revisionssted

Enligt ABL ska revisionen utföras med hänsyn till god revisionssted. Trots att det inte finns någon definition av vad begreppet god revisionssted innebär finns det omfattande normering för hur revisionsuppdraget ska genomföras. Det är framförallt revisorsnämnden och FAR som ansvarar för att god revisionssted utvecklas på ett tillfredsställande sätt genom olika rekommendationer.⁵⁶ Från och med 1 januari, 2004 gäller RS i Sverige och ersätter då FAR:s grundläggande revisionsrekommendation revisionsprocessen. RS bygger på IFAC:s ”International Standards on Auditing” (ISA). RS ska betraktas som grundläggande principer som revisorn ska följa vid utförandet av revisionen. Utifrån varje enskilt uppdrag har revisorn att bedöma vilka revisionsåtgärder som krävs för att tillämpa standarden. En revisor kan i undantagsfall anse att det är nödvändigt att avvika från en RS för att på så sätt uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt. Om en sådan situation uppstår måste revisorn vara beredd att kunna motivera avvikelsen.⁵⁷ I sista hand är det dock upp till domstol att genom rättslig prövning fastställa vad som utgör god revisionssted.⁵⁸

⁵² www.far.se

⁵³ Ibid

⁵⁴ RS 120 p 7 Ramverk för standard för revision och närliggande tjänster

⁵⁵ RS 120 p13 Ramverk för standard för revision och närliggande tjänster

⁵⁶ Kedner, Gösta, et al. *Aktiebolagslagen med kommentar* (1996)

⁵⁷ FAR del II (2004)

⁵⁸ www.revisorsnamnden.se

God revisionssed inkluderar även praxis som utformats när yrkesrevisorer utvecklat vissa beteendemönster och förfaringssätt. Fant hävdar att *Revisorns roll*, att god revisionssed också kan definieras som god revisionskvalitet. Detta eftersom god revisionskvalitet uppnås genom tillräckligt högtstående normering, efterlevnad av denna och genom att revisorns kvalifikationer är tillräckliga.⁵⁹ Revision bygger på förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt vilka är grundkraven för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. Enkelt uttryckt är god revisionssed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. FAR definierar god revisionssed som ”att arbetet ska utföras efter god yrkesmässig praxis”.⁶⁰

I begreppet god revisionssed innefattas samtliga granskningsområde det vill säga årsredovisning, bokföring och förvaltning. God revisionssed är ett omfattande begrepp som innehåller ett visst mått av flexibilitet och kan därmed anpassas till olika typer av uppdrag samt utvecklingen inom revisionsområdet. Granskningens omfattning och inriktning bör prövas vid varje enskilt tillfälle och hänsyn måste tas till olika intressenters berättigade krav och förväntningar samt revisorns kompetens och oberoende. Även förhållanden utanför företaget som till exempel strävanden mot större öppenhet i årsredovisningen och ett ökat informationskrav påverkar också revisionen. Dessutom inverkar även revisorernas fortlöpande utbildning och utveckling av revisionsmetoderna god revisionssed.⁶¹

3.4.4 God revisorssed

Enligt Revisorslagens 19 § ska en revisor iakttä god revisorssed vilket innebär att revisorn följer tillämpliga lagar och rekommendationer samt den praxis som utvecklats på området. Detta gäller vid samtliga uppdrag som revisorn utför vilket innebär att skyldigheten inte begränsas till egentliga revisionsuppdrag, utan är tillämplig på revisorns yrkesverksamhet överhuvudtaget, alltså även på andra närliggande uppdrag som förekommer inom ramen för revisorsyrkets utövande. God revisorssed syftar på normer för revisorns yrkesmässiga uppträdande och har ofta kommit till uttryck i så kallat yrkesetiska normer. Branschorganisationerna utfärdar regler till vägledning för sina ledamöter avseende innehållet i god revisorssed. Dessa regler är inte uttömmande, och utger sig heller inte för att vara det. Detta med hänsyn till att det sker en ständig utveckling inom revisorsyrket med tillkommande europeiska och amerikanska regler vilket gör att en ramlagstiftning är betydligt mer flexibel och anpassas efter rådande omständigheter. Centrala begrepp i god revisorssed är opartiskhet, självständighet,

⁵⁹ Fant, Johan-Erik, *Revisorns roll* (1994).

⁶⁰ FAR del II (2004)

⁶¹ Kedner, Gösta, et al. *Aktiebolagslagen med kommentar* (1996)

objektivitet och tystnadsplikt vilka om de följs utmynnar i att revisionen håller en hög kvalitet. Även kraven på fullständig dokumentation kring revisorns uppdrag ingår i god revisorssed.⁶² Det är främst Revisorsnämnden som ansvarar för att god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Avsikten är att god revisorssed även ska utvecklas genom rekommendationer och uttalande från revisorsorganisationer.⁶³

3.4.5 God redovisningssed

God redovisningssed ska iaktas av styrelse och VD vid upprättandet av årsredovisningen genom att tillämpliga lagar, regler och rekommendationer följs i det löpande arbetet. Om företagets årsredovisning upprättas på ett sätt som inte är förenligt med god redovisningssed ska revisorn anmärka detta i revisionsberättelsen. Detta sker om avvikelserna inte är av sådan karaktär att de beskrivits och motiverats i årsredovisningen eller ger en bättre rättvisande bild av företagets ekonomiska situation.⁶⁴ Precis som när det gäller god revisionsberättelse och god revisorssed bygger god redovisningssed på att den svenska lagstiftningen kring redovisning är en ramlagstiftning och inte ger uttryck för fullständiga detaljer kring hur redovisning ska utföras. Även här styrs utvecklingen av redovisningsorganisationer och praxis men också av statliga Bokföringsnämnden och av Redovisningsrådet.⁶⁵

3.5 Revisorns roll

”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig. Men den är ännu sämre om styrelsernas ansvar. Det möter jag överallt, även när jag talar med jurister och bankfolk”⁶⁶

Vid en närmare syn på revisorns olika roller är det viktigt att hålla i minnet vad som regleras var. ABL bestämmer vad den valda revisorn i företaget ska göra och inte får göra, och RL, RFNS och RN behandlar vad godkända och auktoriserade revisorer ska göra och får göra.⁶⁷ Revisorns roll har ändrats över tiden och beror på situationen, dock har det inte skett speciellt stora förändringar av revisorns roll. Den största och kanske viktigast förändringen är att revisorns arbetsuppgifter har utvecklats från att granska alla

⁶² FAR del II (2004)

⁶³ www.revisorsnamnden.se

⁶⁴ Ibid

⁶⁵ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis* (2003)

⁶⁶ Beck-Friis, Ulrika ”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig” Citat av Dan Brännström, Generalsekreterare FAR, *Svenska Dagbladet*, (2003-08-12)

⁶⁷ FAR, del II, (2004)

transaktioner i ett företag till att göra en bedömning av väsentlighet och risk⁶⁸. Som vi nämnt ovan är det omöjligt för en revisor att titta på alla transaktioner, vilket medför att han gör en bedömning av vilka delar granskningen skall fokusera på. Det kan vara ovanligt stora transaktioner, samma poster som förra året, speciella händelser etc.⁶⁹ Revisorns ansvar att upptäcka och förebygga oegentligheter och misskötsel är lika aktuellt idag som förr och företagets intressenter ser det som revisorns uppgift att upptäcka detta. Revisorns roll som rådgivare har också utvecklats under tiden och måste följa lag och god revisions sed samt god revisors sed.⁷⁰

Vid beskrivning av revisorns roller är det viktigt att skilja mellan den renodlade och den utvidgade revisorsrollen. Den renodlade revisorsrollen kan likställas med den lagstadgade rollen som beskrivs i ABL, RL, Revisorsförordningen och i FAR:s etiska regler. Den utvidgade revisorsrollen bestäms av klientens önskemål och behov, det kan vara fråga om skatter, redovisningssystem och andra områden. Det är också viktigt att skilja mellan två situationer när revisorsrollen diskuteras, den första är när revisorn är en oberoende vald revisor som hjälper klienten i anslutning till revisionen, den andra är när revisorn inte har en naturlig koppling till företaget utan endast anlitas för rådgivning. Dock kräver båda rollerna att revisorn ska vara oberoende.⁷¹

Revisorns ställning kan ses på två olika sätt, som en djupt involverad, central aktör i ett företag där företagsledningen kan samtala med revisorn och inhämta hans uppfattning i olika frågor. Ett annat synsätt är att revisorn ses som en extern betraktare som inte deltar i förvaltningen av ett företag. En gång om året lämnas dock en mycket kortfattad bedömning av företaget. En svag ställning som revisorn har är att de varken kan förbjuda eller tillåta åtgärder från den granskades sida men en stark ställning som revisor är att de enligt regelverket ska agera i enlighet med god revisors sed och god revisions sed och ingen kan på så sätt hävda avsteg eller liknande.⁷²

När det gäller revisorns framtida roll har justitiedepartementet lagt fram en promemoria om ett utvidgat redovisningsjämv "Några frågor om revision". Förslaget föranledde att ett antal remissinstanser förslog en utredning om att revisionsplikten ska tas bort i de mindre företagen. Tas plikten bort återstår ingen revision att vara jävig mot.

Stefan Persson, ansvarig för nationella revisionsverksamheten på Ernst & Young tycker att revisionsplikten kan tas bort för de mindre företagen. Persson tycker att alla behöver en revisor men alla behöver inte revision. Persson tror inte att revisionsbyråerna får mindre att göra, snarare tvärtom. Han påpekar även att revisorerna kommer bli mycket friare i sin rådgivning än de är idag och på så sätt får de mindre företagen större tillgång

⁶⁸ Chandler, R, Edwards, J, *Recurring issues in auditing: Back to the future?* (1996)

⁶⁹ FAR, *revisionsbok* (2004)

⁷⁰ Chandler, R, Edwards, J, *Recurring issues in auditing: Back to the future?* (1996)

⁷¹ FAR, del II, (2004)

⁷² Cassel, F *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse* (1996)

till god kompetens. Han tror också att slopad revisionsplikt kommer att höja revisionens status. Det kommer givetvis att bli omställningsproblem under en övergångsperiod men det tror Persson kommer att bli välgörande. Vidare tycker Persson att det är bättre för vissa typer av företag att ha en revision som är efterfrågad av marknaden och inte en påtvingad, vilket kan leda till en annan prisbild för tjänsten.⁷³

3.6 Väsentlighet och risk⁷⁴

Väsentlighet och risk är grundläggande begrepp inom all revision och fastställer vad revisionsarbetet ska inriktas på och hur omfattande det ska bli. För att kunna styra revisionen mot sådana områden där risken för avgörande fel är störst måste revisorn förstå företagets verksamhet och de risker som kan vara orsak till väsentliga fel i årsredovisningen. Han måste dessutom förstå vilken intern kontroll företagsledningen har över det som sker i företaget. Om inte väsentlighet och risk bedöms redan under planeringen av granskningen så är det lätt att granska fel saker och glömma bort viktiga områden. På ett tidigt stadium måste revisorn bestämma vad som är väsentligt för årsredovisningen och granskningen inriktas därefter på att hitta sådana väsentliga fel och förhållanden som kan påverka bedömningen av årsredovisningen och förvaltningen. Stora belopp som kan inverka på bilden av företaget i årsredovisningen måste granskas noggrannare än små belopp och var gränsen går är olika från företag till företag. Bedömningen av vad som är väsentligt avgör revisorns professionella omdöme.

Revisorerna utgår ofta från vissa minibelopp eller andra väsentlighetstal när de väljer ut poster som ska granskas och sådana fastställs för varje företag individuellt. För det mesta används mer eller mindre fasta procentsatser av vissa nyckeltal. Väsentlighetstal bestäms både för räkenskaperna som helhet och för individuella balansposter. Det är alltid revisorns egen rimlighetsuppfattning som ska bedöma vad som är väsentligt och procentsatserna avser först och främst till att ge vägledning.

Bedömningen av riskerna tillsammans med väsentlighet bestämmer vad och hur mycket som ska granskas och när och hur granskningen ska ske. Flera slag av risker måste bedömas, den risk för att revisorn ska göra ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk och påverkas av tre andra risktyper: inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Inneboende risk är, risken att det ska bli fel i redovisningen eller brister i förvaltningen på grund av företaget har invecklade förhållanden såsom svåra bedömningar av tillgångar och skulder eller komplicerade transaktioner med finansiella instrument. Under dylika förhållanden är den inneboende risken större än i övriga. Kontrollrisk är risken att fel inte påträffas och tas om hand av företagets eget system för

⁷³ FAR Komplet, "En svensk kod för bolagsstyrning" 4/2004 *Balans*

⁷⁴ FAR, *revisionsbok* (2004)

intern kontroll. Det kan till exempel vara att attestering av fakturor inte fungerar på rätt sätt. Kontrollrisken beror på hur företagets system för intern kontroll är utformat och vilken kompetens företagsledningen har, dock finns inga system för intern kontroll som är hundraprocentigt säkert. Upptäcktsrisk är risken att inte upptäcka väsentliga fel, denna risk är direkt avhängig av granskningsinsatsernas inriktning och omfattning.

Det talas ibland även om affärsrisk, som är en vanlig sammanfattande benämning på operationella risker, rapporteringsrisker och efterlevnadsrisker. Affärsrisken påverkar inriktningen och omfattningen av revisionen. Operationella risker är riskerna att företaget inte kan uppnå uppställda operationella mål och rapporteringsrisker är risker för att den finansiella informationen inte är tillförlitlig. Efterlevnadsrisker är riskerna att företaget inte följer gällande lagar och andra regler.

3.7 Revisorns oberoende

Revisorns oberoende har debatterats lika länge som det funnits ett revisorsyrke. Debatten har blossat upp med jämna mellanrum genom åren beroende på olika händelser som t ex Enronskandalen. Detta har lett till större bevakning av frågan av olika intressenter. Tidigare var det främst inom professionen, men på grund av skandalen tilltog intresset även hos allmänheten och media. Redan i början av 1990-talet startade ett arbete för att reglera revisorns oberoende, initiativet togs av Europeiska revisorsfederationen, (FEE) och det resulterade i policydokumentet "Audit Independence and Objectivity" vilken publicerades år 1995. Dokumentet innehåller en modell som bygger på självreglering och förespråkar att revisorerna ska ges friheten men också ansvaret att själva döma om sitt eventuella oberoende. Detta har sedan arbetats om och blivit en rekommendation från EU som fastställdes i svensk lag genom den så kallade analysmodellen. Genom den nya revisorslagen som infördes i januari år 2002 var Sverige det första landet som fastslagit analysmodellen i lag.⁷⁵ Revisorslagen innehåller bestämmelser om att en revisor noggrant skall följa gällande jävsregler. Oberoendet gäller inte enbart mot företagsledningen utan även mot resterande intressenter. Dock är fullständigt oberoende i alla situationer inte möjligt, men det ska ändå eftersträvas. Det som gör totalt oberoende svårt att uppnå är att det handlar om mänskliga relationer.⁷⁶

Få begrepp är så viktiga som revisorns oberoende, det leder till att trovärdigheten av den finansiella informationen ökar. En revisor skall vara opartisk och skall med beslutsamhet hävda sin uppfattning även om denna står i motsatsförhållande till det reviderade företagets ledning. Det är revisorns personliga egenskaper som är avgörande

⁷⁵ Nordic Investors Services, *Revisorernas roller och oberoende* (2004)

⁷⁶ Johansson, S-E, Rydström, E & Nyström B.A, *Revision, kontroll, effektivitet, utveckling* (1987)

för om oberoendet kan upprätthållas. Eftersom förhållanden ändras fort och detta har inflytande på revisorns oberoende kan det inte regleras genom lagstiftning. Lagföreskrifter skall istället i vissa bestämda avseenden förhindra att en revisor hamnar i en situation, där ett självständigt och oberoende uppträdande försvåras eller omöjliggörs.⁷⁷

Enligt FAR:s analysmodell skall revisorn inför varje nytt uppdrag och när anledning dessutom uppkommer i befintliga uppdrag pröva om det finns faktorer som kan rubba förtroendet för hans förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Om någon av följande punkter stämmer så ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget;

- *Egenintressehotet*, revisorn har ett eget ekonomiskt eller annat intresse i klienten.
- *Självgranskningshotet*, revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, som till exempel ett råd som lämnats till klient.
- *Partsställningshotet*, revisorn har taget ställning antingen för eller emot klienten som till exempel förhandling
- *Vänskaps/förtroendehotet*, revisorn har starka personliga relationer till någon som ska granska eller låter sig invaggas i ett okritiskt förhållningssätt till det klienten gör
- *Skrämselhotet*, revisorn riskerar att påverkas av en dominerande personlighet hos någon som ska granskas eller av yttre påtryckningar.

3.8 Förväntningsgap

3.8.1 Allmänt om förväntningar

För att kunna identifiera de förväntningar en part har med sig vid ett köp av en tjänst är det viktigt att känna till de uppfattningar som råder för de parter som är involverade i köpet. Förväntningarna är ett gott stöd för vad tillfredställelsen av köpet kommer att bli. Förväntningarna på en tjänst existerar i form av en uppfattning om hur tjänsten skall vara och denna förväntning har kunden med sig redan innan han har bestämt sig för att konsumera. Kunden jämför då tjänstens upplevda egenskaper med dennes förutbestämda ofta omedvetna uppfattning om varans kännetecken. Kunden har vissa förväntningar på nyttan som revisorn ska tillföra företaget och dessa kan både vara medvetna och omedvetna, därför är det viktigt för revisorn att vara medveten om de

⁷⁷ Cassel, F *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse* (1996)

rekvisit som klienten förväntar sig för att kunna möta dennes krav och därmed uppfylla dem.⁷⁸

Att mäta förväntningar på tjänster är problematiska, upplevd nytta och förväntningar uppstår ofta vid samma tidpunkt, nämligen då kunden konsumerar tjänsten. De data som fås fram är baserad på återkoppling och begränsas då av de problem som kan uppstå vid en sådan mätning, den kan bli förvriden eftersom förväntningarna troligtvis har ändrats då de redan har blivit exponerade av tjänsterna.⁷⁹ Eftersom det är svårt att få mätbar information om klientens förväntningar är det lämpligt att använda sig av rollteori. I rollteori ligger fokus på den position som en individ innehar i en social situation där individer antar vissa handlingsätt som är lämpade för dennes roll. En revisors beteende ska vara påverkat av lagar och normer som sätter gränser för vad som anses vara lämpligt, men de påverkas även av omgivningen ofta i form av vilken etik, moral, och företagskultur som finns på dennes arbetsplats.⁸⁰ Enligt Broderick⁸¹ är rollteori en anpassning av lämplig roll hos varje part och att det är en fortlöpande process som leder till rolluppfyllelse och agerar som en pådrivare för vidare interaktion. Ju längre en revisor levererar sina tjänster till en och samma klient desto tydligare blir rollerna vilket leder till att interaktionerna blir enklare vilket resulterar i att affärsförbindelserna blir starkare. Förväntningarna blir därmed tydligare och vardera part blir mer medveten om vilken nytta som den andra kommer att tillföra. En klient och en revisor har en relation med varandra och de är på så sätt ett komplement till varandra inte endast för att företaget enligt lag måste ha en revisor utan även för att de använder revisorn i konsulttjänster. Om då båda parter förstår varandras förväntningar uppstår det inte så ofta förväntningsgap.

3.8.2 Förväntningsgapets uppkomst

Själva uttryckssättet ”förväntningsgap” blev introducerat i revisionsmanhang av Liggio 1974 och ända sedan dess har bevisen för ett förväntningsgap ökat. Liggio varnade redan då för, att om inte förväntningsgapet begränsas skulle revisorer och revisionsbyråer utsättas för hård kritik och omfattande rättsprocesser och skadeståndsanspråk.⁸² När det gäller förväntningsgapet som råder mellan revisorer och olika personer på olika funktioner ute i företagen och även allmänhetens förväntningar finns det en del bakomliggande orsaker som kan förklara varför förväntningsgapet

⁷⁸ Hubbert, A.R, Sehorn, A.G, Brown, S.W, *Service expectations: The consumer versus the provider*, (1995)

⁷⁹ Ibid

⁸⁰ Solomon, M.R, Surprenant, C, Czepiel, J.A, Gutman, E:G, *A role theory perspective on dyadic interactions: the service encounter*, (1985)

⁸¹ Broderick, A.J. *Role theory role management and service performance* (1998)

⁸² Wolf, F, et al, “Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?” (1999)

uppstått. En förklaring som stöds av ett flertal amerikanska forskare på området är att revisionsbranschen haft en självreglering av utvecklingen kring revisions och redovisningsnormer. Dessa har utvecklats inom ramen för god revisors och revisionsstandard vilket inneburit att det varit svårt för både allmänheten och personer i branschen att veta vilka regler som används. Som nämnts ovan finns det ingen konkret definition på vad som inkluderas i begreppen god sed utan detta ändras över tiden beroende på aktuella problem och utvecklas därmed i praxis. Enligt Tricker har även förväntningarna på revisorn utvecklats i betydligt högre takt än vad revisorerna själv insett vilket inneburit att det inte funnits möjlighet att förebygga förväntningsgapet i den utsträckning som varit önskvärd.⁸³ I The Cohen Commission, som togs fram i USA för att identifiera revisorers ansvarsområde i slutet av 1970-talet, förknippas förväntningsgapet med det misslyckande från revisionsbranschen att anpassa sig till den snabba förändringen i den amerikanska ekonomin.⁸⁴ Detta kan även härledas till dagens snabba utveckling i ekonomin och de ständigt utökade kraven på revisorer i form av ökade krav på oberoende och dokumentation. Power menar att förväntningsgapet uppdagades i England under slutet av 1980 och början av 1990 talet då det förekom en rad olika kriser inom bank och affärsvärlden. Samhället ifrågasatte då varför detta kunde hända med tanke på att företagen hade revisorer. Samhället har vid dessa skandaler inte bara ifrågasatt revisorn roll utan även om varför företagen behöver revisorer om dess uppgift inte är att upptäcka detta och meddela samhället om situationen. Power menar att det är ett måste att kommunicera ut kunskap till samhället om vad det är som en revisor gör och bidrar med, samt vad en revisor inte ska göra för att minska det förväntningsgap som föreligger. Powers argument är att revisorernas metoder framställs som något de inte är. Samhället tror att revision är en lösning, men revisorerna har inte instrument för att lösa särskilt många problem.⁸⁵ Cassel menar ett en bakomliggande faktor, som delvis kan förklara förväntningsgapet är att uppdragsgivaren sällan har bildat sig en klar uppfattning om roll- och maktfördelning mellan företag och dess ägare. På så sätt har uppdragsgivaren en oklar bild av revisorsrollen.⁸⁶

⁸³ Koh, H & Woo, E, *The expectation gap in auditing* (1998)

⁸⁴ Wolf, F, et al, (1999) "Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?"

⁸⁵ Power, Michael, *The Audit Society Rituals of Verification*, (1999)

⁸⁶ Cassel, F *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, (1996)

3.8.3 Revisorn vs Klienten

”Ytterst få uppdragsgivare har över huvud taget ingen uppfattning om vad god revisionsred innefattar och detta förhållande ökar risken för förväntningsgap”⁸⁷

Det är nödvändigt att förstå vad en kund förväntar sig från en tjänsteorganisation därför att förväntningarna ger en standard för jämförelse som konsumenter sedan använder för att jämföra en organisations prestation mot en annan eller mot de förväntningar de har. Ett förväntningsgap uppkommer när de olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra. Förväntningsgap uppstår ofta när det gäller årsredovisningens ”riktighet”, obestånd och konkurs, förskingringar etc.⁸⁸ Det är alltså av väsentlig vikt att förstå företagets syn på vilken nytta en revisor tillför företaget för att undvika förväntningsgap.⁸⁹

Enligt Miller⁹⁰ existerar det fyra slags steg av förväntningar av en tjänst; ideal, minimum, tolerabel och förtjänad förväntning. Dessa förväntningar brukar vara det som klienten förväntar sig ske. Positiv övertygelse resulterar i tillfredsställelse medan negativ övertygelse resulterar i missnöjdhet. Desto högre initiala förväntningar ju svårare blir det att göra en klient nöjd. Positiv övertygelse resulterar i tillfredsställelse och ett förväntningsgap existerar inte. När negativ övertygelse uppstår leder det till missnöjdhet och då uppstår ett vakuum mellan vad klienten anser vad nyttan med en revisor är och vad revisorn kan leverera, med andra ord har ett förväntningsgap uppstått.

I en undersökning från Nya Zeeland från mitten av 1990-talet identifierades ett förväntningsgap mellan revisorn och personer i mindre och medelstora företag. Resultatet visade att från företagets sida räknade med att revisorn skulle ge råd i redovisningsfrågor, allmänna råd kring företagets affärer, samtidigt som han skulle visa intresse för företagets finansiella ställning och aktivt söka efter oegentligheter.⁹¹

⁸⁷ Cassel, F *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*, (1996)

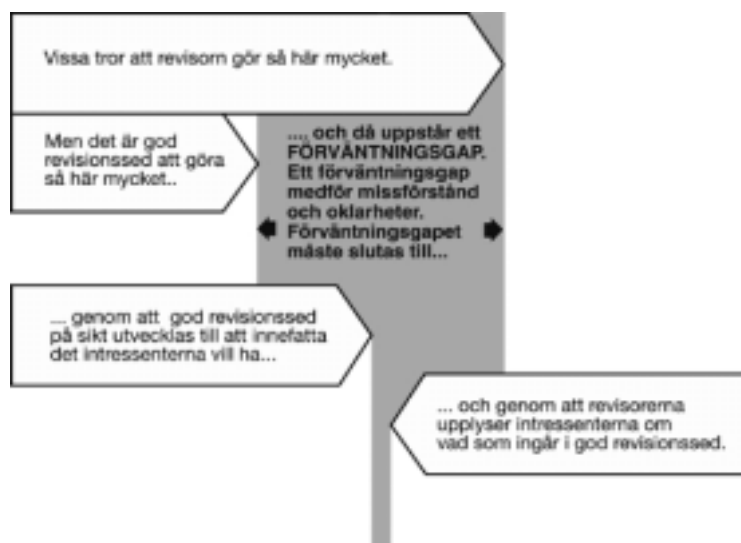
⁸⁸ FAR revisionsbok (2004)

⁸⁹ Ibid

⁹⁰ Miller, J,A, *Studying satisfaction modifying models, posing problems and making measurement*, (1977)

⁹¹ Koh, H & Woo, E, *The expectation gap in auditing* (1998)

Bilden nedan visar FAR:s illustration av hur ett förväntningsgap uppstår. Enligt FAR uppstår förväntningar när de olika intressenternas förväntningar inte överensstämmer vad revisorn faktiskt kan och får göra.



Figur 2: Förväntningsgap, FAR:s Revisionsbok, kap 7 Revisorns roll, (2004)

Uppenbarligen förekommer det skillnader i många olika avseenden mellan vad som i litteraturen sägs konstituera revisorsrollen, hur vissa anser att den istället borde konstitueras, och till sist hur den i praktiken utövas. Förväntningsgapet tar sig emellertid olika uttryck beroende på vems förväntningar som åsyftas. Det förekommer styrelser som uppfattar revisorn som sitt eget verktyg för att kontrollera ledningen och ekonomiavdelningen. Det kan vara granskningen av såväl internkontrollen som årsredovisningen. Därför vill de ibland inte ta ställning till förslagen årsredovisning förrän revisorn granskat den och givit klartecken. Detta missförstånd kan tolkas så att revisorerna ses som internrevisor och bortser på så sätt från utgångspunkten att styrelsen själv är föremål för revisorernas granskning.⁹²

Särskilt inom kategorin fåmansföretagare finns en utbredd uppfattning att revisorer bör göra mer än de enligt teorin kan. En undersökning vid Lunds Universitet klagjorde exempelvis att över hälften av de intervjuade instämde helst i följande: ”Det är revisorns ansvar att tillgångar och skulder är rätt värderade vid bokslutet”, ”Det är revisorns ansvar att upptäcka skattebrott”, ”Det är revisorns ansvar att upptäcka förskingningar”. Övriga intressenter visar även tecken på förväntningsgap, de har dock en mer heterogen karaktär. Även här finns förväntningar att revisorer inte bara upptäcker problem utan också ingriper och vidtar åtgärder utöver själva avrapporterandet.⁹³

⁹² Cassel, F. *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, (1996)

⁹³ Ibid

3.8.4 Allmänhetens förväntningar på revisorn

Historiskt sätt har revision gått från att upptäcka bedrägeri i första hand till att granska företagets räkenskaper. Power menar att samhället egentligen inte förstår vad revision innebär. Revision är till för kapitalmarknaden och samhället för att återge en rättvisande bild av ett företag på ett objektivt sätt. Dock tror samhället i stort att revision är till för att upptäcka bedrägeri och om detta uppstår i ett företag så menar marknaden att revisorn har misslyckats. Med detta menar Power att ett förväntningsgap uppkommer gentemot allmänheten.⁹⁴ Även Cassel hävdar att allmänheten har svårt att skilja på arbetsuppgifterna att revidera och att redovisa. En revisor ses som en expert som är en understödjare för att den siffermässiga sidan av en affär blir seriöst behandlad.⁹⁵

EU har tagit fram en ”Grönbok” som behandlar lagstadgad revision i EU länderna samt även vad som förväntas av revisorer och revisionen. I undersökningar som har genomförts har det framkommit att allmänheten förväntar sig att revisorn skall hjälpa till med att skydda aktieägarnas, borgenärernas, pensionärernas, de anställdas och allmänhetens intressen. Detta genom att ge dem försäkringar i fråga om bland annat redovisningens riktighet och exakthet och ansvar för att upptäcka och avslöja bedrägerier. Det verkar finnas en genomgående uppfattning hos användare av redovisning att en revision utan anmärkningar innebär en garanti från revisorns sida att redovisningen är innehållsmässigt exakt. FAR:s generalsekreterare Dan Brännström säger;

*”Intervjua folk på Drottninggatan om vad som är revisorns viktigaste uppgift och svaret blir göra deklarationer, upptäcka oegentligheter”.*⁹⁶

Ett flertal undersökningar har visat att en betydande del av allmänheten förväntar sig att revisionsberättelsen skall innebära en garanti för att företaget i fråga har en sund ekonomi. Denna förväntning bygger på två missuppfattningar, nämligen att det är möjligt att göra exakt redovisning, vilket konstaterats ovan att det inte är, och att redovisningen är revisorns ansvar. I detta avseende finns det inget som helst tvivel: Det är inte revisorn utan styrelsen som ansvarar för att redovisningen godkänns (efter det att den har upprättats av företagsledningen) samt för att den ger en sann och rättvisande bild. Det är styrelsen, inte revisorn, som väljer vilken redovisningsmetod och särredovisningspraxis som skall tillämpas i redovisningen.⁹⁷

⁹⁴ Power, Michael, *The Audit Society Rituals of Verification*, (1999)

⁹⁵ Cassel, F *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse* (1996)

⁹⁶ Beck-Friis, Ulrika ”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig” Citat av Dan Brännström, Generalsekreterare FAR, *Svenska Dagbladet*, (2003-08-12)

⁹⁷ Grönbok, Roll, Ställning och Ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen (1996)

Revision har traditionellt förknippats med avslöjande av bedrägerier. En undersökning som gjordes i Storbritannien år 1989 visade att 75 procent av allmänheten, inklusive majoriteten av dem som hade goda kunskaper i ekonomi, ansåg att det är revisorns uppgift att avslöja alla typer av bedrägerier. Samma undersökning visade att 61 procent av allmänheten ansåg att det är revisorns ansvar att aktivt söka uppdaga bedrägerier.⁹⁸

3.8.5 Åtgärder för att minska förväntningsgapet

Problemet med förväntningsgapet kan angripas från två olika håll, intressenterna kan informeras om vad revisorsrollen innebär och vad lagstadgad revision omfattar. Förväntningsgapet kan förväntas minska genom ett flertal olika åtgärder bland annat bör det som revisorerna gör i praktiken förändras så att det bättre svarar upp mot de rättigheter och skyldigheter som revisorerna har. Dessutom måste dessa mer pedagogiskt förklaras av revisorerna och deras organisationer. Uppdragsgivare och granskare bör bättre göra klart för sig sina roller och sina relationer till revisorsrollen och de ska ta sitt ansvar, begära bättre återrapportering från och kräva ansvar av de granskade samt dra nytta av revisorerna bättre.⁹⁹ När det gäller möjligheten att minska det förväntningsgapet som faktiskt föreligger idag är det viktigt att förmedla budskapet om vad revisorn kan och framförallt får utföra i revisionsprocessen. Det är också viktigt att öka kunskapen om vad revisorn inte får göra och vad som åligger styrelse och VD. Väldigt mycket handlar om kunskap och tidigare erfarenheter och preferenser vilket stöder Monroes och Woodliffs rapport från 1994 som behandlar hur förväntningsgapet ska minskas. I rapporten framkom att förväntningsgapet var betydligt mindre bland personer som hade en akademisk utbildning.¹⁰⁰

Ytterligare ett sätt att minska förväntningsgapet är att skapa nya tydliga regler när det gäller revisorns roll. En konkret lagstiftning tydliggör troligtvis revisorns och revisionens syfte på ett betydligt bättre sätt än dagens normer som mer eller mindre döljer sig i begreppen god revisors och revisions sed.¹⁰¹ I detta måste också beaktas den senaste tidens utveckling i revisionsbranschen. Företagens efterfrågan på nya tjänster och bland annat utvecklingen av så kallad kreativ bokföring gör att det är viktigt att kunna anpassa utvecklingen av normer och regler. I och med detta har det ansetts positivt att utvecklingen av just normer och regler sker inom praxis och god sed med tanke på att en lagtext troligtvis snabbt skulle bli inaktuell. Med denna utveckling finns det risk för att förväntningsgapet kommer att finnas kvar de kommande åren.

⁹⁸ Grönbok, Roll, Ställning och Ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen (1996)

⁹⁹ Ernst & Young, *Vad är revision?*

¹⁰⁰ Koh, H & Woo, E, "The expectation gap in auditing" (1998)

¹⁰¹ Ibid

Wolf, Tacket och Claypool anser i sin artikel att nyckeln till att minska förväntningsgapet är att komma till rätta med frågan kring revisorns oberoende. Denna måste få en tydligare definition för att både allmänheten och personer i revisionsbranschen ska kunna känna sig trygga i vad som förväntas av revisorn. I dagsläget förlorar revisionsbranschen förtroende samtidigt som förväntningsgapet ökar med tanke på oberoende frågan.¹⁰²

3.9 Sammanfattning

I denna litteraturoversikt har vi presenterat litteratur som ska utgöra en plattform för kommande analys i revisors- och företagsstudien. Med de ovan presenterade resonemangen i åtanke är det meningen att läsaren ska kunna förstå de resonemang och slutsatser som presenteras i kommande kapitel. Vidare anser vi att det varit väsentligt att redogöra för relevanta lagar och rekommendationer och frågor kring revisorns oberoende och roll med tanke på att revisorerna ofta hänvisar till dessa områden i de svar som givits i samband med intervjuerna. Vi vill lyfta fram ett par centrala begrepp som är värdefulla att ha i åtanke när vi redogör för intervjusammanställningarna och analysen av dessa.

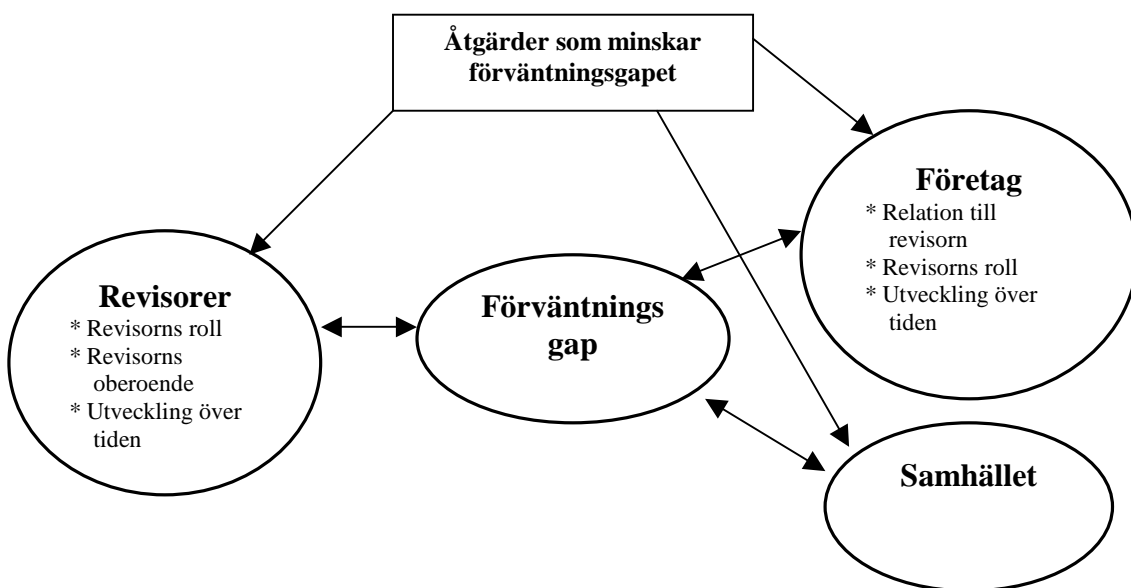
Först och främst är revisorns uppgift enligt ABL att granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisorn är inte och kan inte vara ansvarig för att förhindra oegentligheter och fel. Syftet med revision är att granska företagets bokföring, årsredovisning och företagsledningens förvaltning och detta skall mynna ut i en revisionsberättelse. Det är företagsledningen som ansvarar för att förhindra och upptäcka oegentligheter och fel i redovisningen. Genom att företagen inför lämpliga redovisningssystem, metoder, rutiner för uppföljning och intern kontroll minskar risken för oegentligheter och fel. Det är således företagsledningen som ansvarar för att verksamheten bedrivs, och att redovisningen upprättas, efter gällande lagar och regler.

För det andra är det viktigt att komma ihåg att den renodlade revisorsrollen kan likställas med den lagstadgade rollen som beskrivs i ABL, RL, Revisorsförordningen och i FAR:s etiska regler. Den utvidgade revisorsrollen bestäms av kundens önskemål och behov och kan röra frågor kring skatter, redovisningssystem och andra områden. När det gäller revisorns oberoende har reglerna kring detta förändrats de senaste åren och det finns idag hårdare krav på dokumentation och dessutom finns FAR:s analysmodell att tillgå för att avgöra revisorns oberoende. När det gäller

¹⁰² Wolf, F, et al, "Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?" (1999)

förväntningsgapet är det viktigt att ha i åtanke att förväntningarna på en tjänst existerar i form av en uppfattning om hur tjänsten skall vara och denna förväntning har klienten med sig redan innan han har bestämt sig för att konsumera. Som visats genom olika rapporter och utredningar finns det ett förväntningsgap mellan framförallt revisorer och allmänhetens förväntningar. Ett förväntningsgap uppkommer när de olika intressenternas förväntningar på revisorn inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra. Vi hoppas nedan kunna redogöra för om det finns ett förväntningsgap mellan de styrelseledamöter, ekonomichefer och revisorer som vi undersökt.

Vi har utgått från nedanstående modell när vi genomfört revisorsstudien och företagsstudien. Vi är medvetna om att det finns ett förväntningsgap dels mellan företaget och revisorn och dels mellan revisorerna och allmänheten. Vi vet dock inte hur stort förväntningsgapet är och inte vilka åtgärder som skulle kunna förminska förväntningsgapet mellan parterna. Svar på dessa frågor ska vi få genom kommande två studier.



Figur 3, Tolkningsmodell för revisors- och företagsstudien

I kommande revisorsstudie och företagsstudie presenteras en sammanställning av svaren från de genomförda intervjuerna. Löpande i anknytning med dessa sammanställningar presenteras även analysen kring det aktuella området för att på så sätt få en helhet kring de olika ämnesområdena. Vi har valt att dela upp sammanställningarna av intervju svaren i fyra teman i både revisorsstudien och företagsstudien för att på så sätt skapa en överskådlig presentation av intervjuunderlaget. De teman som frågorna presenteras under är kopplade till den redovisade litteraturen.

4 Revisorsstudie

I detta kapitel redogör vi för det empiriska materialet inhämtat från intervjuer med revisorer och analyserar det löpande i texten. Sammanställningen och analysen presenteras i följande fyra teman: revisorns roll, revisorns oberoende, förväntningsgap och utveckling över tiden.

4.1 Presentation och analys av revisorsstudie

Nedan presenteras det som vi anser är väsentligt utifrån intervjuvaren med avseende på de teman vi valt att kategorisera frågorna i. De teman vi valt är följande: Revisorns roll, Oberoende, Förväntningsgap och Utveckling över tiden. Fullständiga intervjuvar från samtliga respondenter återges som bilagor.

4.2 Revisorns roll

4.2.1 Sammanställning av intervjuer

När det gäller att definiera en revisors uppgifter är samtliga revisorer eniga om att det är en som ska granska företagets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens och VD:s förvaltning. Alla är även överens om att det är viktigt att följa gällande lagar och regler på området. Detta arbete ska sedan leda fram till en revisionsberättelse som revisorn skriver under. I och med att revisorn sätter sitt godkännande på revisionsberättelsen är det mycket viktigt att lagar och regler följs. Utöver detta ansåg R3 att revisorns uppgift också till viss del innefattar ett övervakande som kan ta sig uttryck i en polisroll. Dessutom tyckte R5 och R3 att när det gäller revisorns uppgift måste företagets storlek beaktas. För de stora företagen handlar det om att granska årsredovisningen för bolagsstämmans räkning. De anser också att det är av betydligt större vikt att en revisor är oberoende när de granskar större företag, eftersom ägarstrukturen ser annorlunda ut och ofta är ägarna betydligt fler. De mindre företagen vill ofta ha mer hjälp och rådgivning vilket beror på att det ofta är samma personer som sitter på flera olika positioner inom företaget. R9 påpekar också att revisorns uppgift är att vara objektiv och oberoende i sitt agerande och att det är viktigt att ta tillvara alla intressenters intressen.

När det gäller synen på god revisorssed och god revisionssed är samtliga revisorer eniga om att det är ett brett och svårdefinierat område. Flertalet av de intervjuade lyfter fram oberoende och FAR:s analysmodell som centrala begrepp. Samtliga respondenter menar att god sed följs och att detta är ett måste för att säkerställa att revision genomförs på ett korrekt sätt. R5 påpekar att god sed inte är något han funderar på dagligen utan det är något som genomsyrar hela hans arbetssätt. R2 menar att under senare år har frågan om oberoende kommit i fokus på ett helt annat sätt än tidigare. Oberoendet har alltid varit en viktig fråga men har aktualiserats på ett helt annat sätt under den senaste tiden på grund av skandaler. Detta märks genom att revisorns oberoende diskuteras både externt i media och internt i företaget där det även tillkommit skärpta regler med hänsyn till oberoendet.

När det gäller bedömningen av vad som ska granskas ute på företagen när revisionen utförs utgår de flesta respondenterna från väsentlighet och risk, därefter görs en riskbedömning av företagets situation. Det är även viktigt att sätta sig in i företagets verksamhet för att skapa sig en helhetsbild och därefter identifiera riskerna som kan finnas inom företaget. Detta på grund av att varje företags situation är unik och det leder till att alla företag har olika risker. Även revisorns erfarenhet präglar vad de granskar, dock går de nästintill alltid igenom de väsentliga posterna såsom balansräkning och resultaträkning. R7 tillägger att Rev4 har en standard, Audit Manual som beaktas från det att byrån får in en förfrågan från en kund. Därefter görs en bedömning av det aktuella företaget, med avseende på intern kontroll, rutiner, ledande befattningshavare, företagskultur och ytterligare ett par variabler. Utifrån denna analys görs en riskbedömning av vad som är väsentligt och vad som är de största riskerna företaget. R3 återger att Rev2 har ett liknande verktyg som ger vägledning i bedömningen om vad som ska granskas ute i företagen. R2 påpekar att det är viktigt att kontinuerligt uppdatera sig om var riskerna i företaget finns med tanke på att företagets förutsättningar ständigt förändras.

Revisorernas syn på hur de upplever styrelsen/VD/ekonomi avdelningens kunskap om revisorns roll beror på företagets storlek och att det ofta är bättre på stora företag. R1 menar att det generellt är bättre kunskap på styrelse- och VD nivå än på en ekonomi avdelnings nivå. R5 hävdar att ekonomichefen och de individer på ekonomiavdelning som mer eller mindre dagligen har kontakt med revisorn besitter en bättre uppfattning om vad som ingår i begreppet revision. Detta gäller även VD som ofta har en löpande kontakt med revisorn. R5 påpekar även att en intern styrelse har mer inblick och en mer daglig kontakt med sin revisor än vad en extern styrelse har. R7:s uppfattning är att kunskapen om revisorns roll beror mer på individens kompetens än positionen på företaget. Rent generellt hoppas R7 att om företaget valt en styrelse, förutsätts att de är så kapabla att de vet vad revisorns roll och uppgifter är. På de mellanstora företag som R7 främst arbetar med har hon tämligen lite kontakt med styrelsen. R6 och R8 menar att kunskapen varierar mycket beroende på om företaget är stort eller litet.

4.2.2 Analys av revisorns roll

Svaren kring revisorns roll var eniga mellan respondenterna. Detta tror vi beror på att det finns ett tydligt regelverk och rekommendationer om vad revisorns uppgift innebär. Samtliga revisorer har en lång erfarenhet inom yrket och därför anser vi att det är en självklarhet att de lyfter fram liknande svar. Om svaren skiljt sig åt hade vi kunnat ifrågasätta revisorernas kompetens, återigen med tanke på det tydliga regelverket på området. Anledningen till att det är ett par respondenter som tar upp att företagens storlek har betydelse vid definitionen av revisorns uppgift tror vi ligger i att de arbetar med stora respektive mindre företag. Vad gäller god sed håller vi med om att detta är ett svårdefinierat område med tanke på att rekommendationerna är utformade som ett ramverk som ska kunna anpassas till förändring och utveckling.¹⁰³ Vi anser, precis som respondenterna, att god sed är något som genomsyrar revisorns agerande i olika situationer och på så sätt är svårt att kortfattat definiera vad det konkret innebär. Detta stöds även i litteraturen där begreppet god sed är ett mått av flexibilitet och kan därmed anpassas till olika typer av uppdrag samt utvecklingen inom revisionsområdet.¹⁰⁴

Som vi återger ovan svarar samtliga respondenter att deras granskning utgår från väsentlighet och risk vilket även stöds i litteraturen.¹⁰⁵ Vi vet naturligtvis att revisorn utgår från väsentlighet och risk i sin granskningsprocess men anser dock att erfarenheten styr till viss del en revisors val av granskning i ett företag. Har en revisor en lång erfarenhet anser vi att granskningsprocessen blir effektivare vilket leder till att revisorn lättare utifrån företagets situation kan veta vad som är väsentligt och var riskerna finns. Anledningen till att byråerna har internkontroll såsom Audit Manual anser vi beror på att byråerna är så pass stora och utan denna kontrollfaktor hade företagen eventuellt inte kunnat säkerställa en viss kvalitet ut mot omvärlden. Vi tror vidare att det är ett måste för revisionsbyråerna att upprätta denna kontrollfaktor på grund av de skandaler som skett och för att minimera risken för att det ska hända igen.

¹⁰³ Jmf FAR s. 29-31

¹⁰⁴ Jmf FAR s. 29-31

¹⁰⁵ Jmf FAR s. 33

4.3 Oberoende

4.3.1 Sammanställning av intervjuer

Samtliga respondenter anser att en revisor kan utföra revisionsnära frågor såsom skattefrågor och upphandling av datasystem/affärssystem utan att det inkräktar på oberoendet. Samtidigt tycker flertalet att det är en svår gränsdragning mellan vad som är tillåtet att utföra i ett och samma företag som revideras. Många anser också att det ofta är svårt att direkt säga vad som är tillåtet att genomföra i form av konsulttjänster utan att en bedömning måste ske från fall till fall. I de fall som gränsdragningen är oklar brukar de flesta revisorer rådfråga kolleger och tar även analysmodellen till hjälp för att säkerställa att det som efterfrågas inte strider mot oberoendet. Vidare återger de flesta respondenterna att det även här spelar stor roll hur stort företaget är. I ett större företag är intressenterna betydligt fler och därmed är vikten av att revisorn agerar oberoende större. En annan generell sak som samtliga respondenter återger är att revisorn kan hjälpa klienten med råd men att de inte får hjälpa till med beslutsfattandet och upprättandet av årsredovisningen.

För att minimera eventuella oklarheter kring oberoendet dokumenterar flertalet revisorer vad som sagts och gjorts, för att vid behov kunna gå tillbaka och reda ut eventuella oklarheter. R3 berättar att Rev2 tidigare hade betydligt fler konsulttjänster som de erbjöd sina klienter i form av jurister, management och skattekonsulter. Denna verksamhet har Rev2 till viss del tagit bort eftersom revisorns oberoende ifrågasattes. Vidare efterfrågar marknaden idag en mer renodlad revision eftersom klienterna är medvetna om risken att revisorn inte är oberoende vilket kan leda till att företagets intressenter ifrågasätter räkenskaperna. En del revisorer menar att reglerna kring konsultation i samma företag som revision utförs är ännu mer strikta när moderbolaget finns i USA eftersom tilläggstjänsterna måste prövas först innan revisorn får genomföra dessa.

En del respondenter uttryckte att det hela tiden görs nya bedömningar av vad som är korrekt med avseende på konsultationstjänster i det företag som revideras. Detta i sig leder till att det är svårt att veta var gränsdragningen går och på så sätt är det svårt att vara oberoende. Medan andra respondenter inte ser något problem med detta.

När det föreligger risk för oberoende har inte byråerna något speciellt samarbete med någon annan byrå. De flesta revisorer menar att det är upp till klienten själv att ta kontakt om detta skulle inträffa. R3 och R9 rekommenderar andra konsultfirmor, dock inte konkurrenter.

4.3.2 Analys av revisorns oberoende

Det är svårt att sätta upp entydiga kriterier för vad som får och inte får genomföras i form av konsultverksamhet i det företag som revideras. Vi har ovan i litteraturstudien tagit upp en del saker som absolut inte får utföras och reglerna kring dessa är relativt klara.¹⁰⁶ Det finns dock en stor mängd konsulttjänster som ligger i gråzonen och som måste prövas vid varje uppdrag. Vidare anser vi att det är ofta komplicerat att översätta klientens förfrågan till rent praktiskt vad lagrum och rekommendationer tillåter. Detta tror vi kan vara en bidragande orsak till varför samtliga revisorer blir osäkra när de hamnar i gråzonen. En annan orsak till att revisorerna hamnar i gråzonen vid rådgivning är att det kontinuerligt skiftar avseende vad som är godkänt att genomföra och inte. Detta anser vi leder till att revisorns agerande blir mer osäkert eftersom han inte vet om en viss rådgivning är godkänd att genomföra i framtiden.

En annan bidragande orsak till att revisorerna har svårt att veta hur de ska agera i en gråzon är de uttalade skandalerna som uppdagats de senaste åren. Vi anser att dessa skandaler bland annat har uppdagats på grund av att revisionsbyråerna tidigare sålde in helhetslösningar till företag och lovade företagen att de kunde lösa flertalet av deras problem. Problemet med detta var och är att revisorns oberoende då ifrågasattes. Detta har lett till mer skärpta kontroller och både företagen och revisorerna är betydligt mer försiktiga än tidigare med vad som får göras och inte får göras. I USA har detta lett till kraftigt ökade kontroller på företagen vilket även får konsekvenser i Sverige eftersom företagen har dotterbolag i Sverige. Vi anser att den hårda kontrollen kommer att minska eftersom USA alltid har en tendens att gå till överdrift precis när olika situationer uppstår. Vid några intervjuer kunde vi urskilja ett visst mönster angående osäkerheten om vilka tilläggstjänster som revisorn får uträtta. Detta framgick relativt tydligt eftersom revisorerna menade att även om vissa tjänster som företaget skulle behöva hjälp med är tillåtna enligt gällande lagar och rekommendationer, avböjer de att utföra vissa tjänster. Det senare på grund av att det inte alltid uppfattas som korrekt gentemot utomstående och de vill därmed inte utsätta sig för risken att bli ifrågasatt vare sig från revisorns eller företagets sida. Allt detta anser vi har lett till att företagen blivit ännu mer medvetna om hur viktigt det är att dokumentera allt som sker mellan parterna. Om några oklarheter skulle uppstå kan de gå tillbaka och titta på vad som bestämts tidigare.

Att byråerna inte rekommenderar varandra är relativt naturligt med tanke på att de är konkurrenter och vill på så sätt inte hjälpa en annan byrå. Vid rekommendationer mellan olika byråer skulle även oberoendet kunna ifrågasättas med tanke på att det då skapas ett beroendeförhållande mellan byråerna.

¹⁰⁶ Jmf ABL s. 31

När det gäller de ökade kraven på oberoende verkar samtliga revisorer väl medvetna om de utökade reglerna kring dokumentation.¹⁰⁷ Det är snarare så att företagen inte är medvetna om de ökade kraven och att dessa medför betydligt mer arbete för revisorerna vilket i sin tur medför en högre kostnad för företagen. Detta skulle därmed kunna identifieras som en del i förväntningsgapet. FAR:s analysmodell¹⁰⁸ som beskrivits i litteraturstudien används flitigt av samtliga revisorer vilket är ett tecken på att oberoendefrågan tas på allvar och att de teoretiska verktygen används praktiskt i revisorernas dagliga arbete.

4.4 Förväntningsgap

4.4.1 Sammanställning av intervjuer

Alla revisorer utom R6 var eniga om att det finns ett förväntningsgap mellan revisorerna och företagen. Generellt anser de också att förväntningsgapet är störst i mindre och medelstora företag. De mindre företagen förväntar sig mer än endast granskning. De vill få hjälp med rådgivning bland annat om skattefrågor såsom hur de kan spara pengar för egen räkning. De vill även att revisorn ska identifiera risker och brister i företaget, så att de kan känna sig trygga efter att revisorn gått igenom räkenskaperna. R9 menar att det ofta finns ett förväntningsgap hos företaget och att det blir mer påtagligt på grund av nya regler i RS. På grund av bland annat RS krävs det att revisorerna lägger ner mer tid på klienten fast klienten inte kommer att märka av det mer än på att revisionen blir dyrare. Detta kan då leda till ett ännu större förväntningsgap och det anser R9 är ett problem. Merparten av revisorerna poängterar att det inte finns ett lika stort förväntningsgap i stora företag. Detta beror på att de är mer medvetna om revisorns roll och besitter mer kompetens än små företag. Några revisorer tror att det beror på att det finns fler personer med hög kompetens och även att det finns gamla revisorer inom företaget och det resulterar i att förväntningsgapet inte blir lika stort. De tror även att de blivit påverkade av vad som hänt runt om i världen och på så sätt vet de att revisorn inte kan svara på allt de skulle vilja få hjälp med.

Alla respondenter anser att det största förväntningsgapet finns mellan allmänheten och revisorerna. Detta beror på okunnighet och en saknad inblick i vad revisorns uppgifter faktiskt är. Respondenterna påpekar också att allmänheten tror att en revisor tittar på alla transaktioner inom ett företag vilket är en omöjlighet. De tror även att de endast tittar på siffror och inte på företaget som helhet. Allmänheten är inte medveten om att

¹⁰⁷ Jmf Kedner, Gösta s. 28

¹⁰⁸ Jmf FAR revisionsbok (2004) s. 35

revisorerna endast fokuserar på väsentligheter utifrån en riskbedömning. Merparten av revisorerna anser att de små företagens förväntningar på dem är att de ska hjälpa till med råd i skattefrågor och även i frågor av privatekonomisk karaktär. Stora företag förväntar sig att revisorerna är väl insatta i avancerade redovisningsfrågor och kan på så sätt få hjälp med det.

När det gäller på vilken nivå förväntningsgapet föreligger i företaget är respondenterna inte fullt lika eniga. Några tycker att enskilda individer på ekonomiavdelningarna inte riktigt förstår revisorns roll och uppgifter och att det är här som förväntningsgapet är som störst. De påpekar även att personer på högre positioner inom företaget inte har lika höga förväntningar som personer på lägre positioner och att styrelserna ofta är kompetenta och pålästa vad gäller revisorns arbetsuppgifter. R5, R9 och R3 har en annan syn på var förväntningsgapet föreligger. De menar att ekonomiavdelningen är mer medvetna om vad revisorns uppgifter innebär eftersom de har en mer löpande kontakt under året med revisorerna. Detta i jämförelse med styrelsen som oftast endast har kontakt en gång per år. Det leder till att R3, R5 och R10 anser att förväntningsgapet finns på styrelse nivå, ägarnivå men detta är naturligtvis olika från företag till företag, men rent generellt anser de att det är så. Detta gäller framförallt styrelser i mindre företag. R3 berättar att tidigare hade styrelsen inte förståelse för vad revisorn gjorde och de tyckte inte att det var viktigt att revisorn deltog på styrelsemötena. Men R3 anser att det idag finns en helt annan förståelse och detta tror han beror mycket på de många företagsskandalerna som uppdragats de senaste åren. Idag för revisorerna mer en dialog med klienterna och försöker fokusera på de områden de har önskemål om. R7 anser inte att det går att urskilja någon specifik avdelning eller funktion som är bättre eller sämre insatt. Hon påpekar istället att det beror på vad det är för personer som arbetar i företaget samt deras tidigare erfarenheter, och har inte direkt med deras funktion att göra.

För att förhindra att förväntningsgap uppstår eller ökar mellan klient och revisor har alla respondenter samma syn på hur det ska förebyggas. Alla poängterar att det är viktigt att kommunikationen fungerar mellan revisorn och klienten, framförallt inför varje uppdrag. Det är viktigt att revisorn har ett uppdragsmöte med sin klient där de tydliggör vilken roll revisorn har och vad klienten kan förvänta sig av revisorn. Det är även viktigt att informera klienten att de inte tittar på allt, vilket inte är revisorns uppgift, utan utgår från väsentlighet och risk och berättar vad det innebär. Ett sätt som de flesta byråerna använder sig av är ett så kallat uppdragsbrev, där de synliggör vad en revisor gör och ser till att klienten förstår vad det innebär med revision. De flesta respondenter påpekar att det är viktigt att informera sin klient om den nya RS som innebär en större kostnad för företagen och att det inte sker en förändring i samarbetet med revisorn. R3 och R9 tycker även att FAR ska vara mer aktiv på detta område och de tycker att de liksom byråerna ska gå ut med ett informationsbrev till företag om vad revisorns uppgifter är och vad revisionen innebär. R3 tycker även att FAR som har en så pass

betydande roll ska kommunicera ut budskapet genom tidningar till företagen och allmänheten för att ytterligare tydliggöra oklarheterna kring revisionen. R3 påpekar också att Rev2 erbjuder sina klienter interna kurser som behandlar vad revisorns roll är och innebär. Detta för att öka medvetenheten hos klienten. R10 påpekar att de uppdragsbrev som han gett ut resulterar i ökad förståelse i vad revisorns roll och att det därför inte finns ett förväntningsgap hos sina klienter.

4.4.2 Analys av förväntningsgap

Både litteraturen och intervjuerna pekar på att det finns ett uttalat förväntningsgap mellan revisorn och företaget. Revisorerna är medvetna om att det finns ett förväntningsgap och kan på så sätt förebygga och hitta lösningar för att minimera det. I och med vetskapen kring detta har de all möjlighet att förebygga detta genom att informera sina klienter vad dessa innebär. Samtliga revisionsbyråer vidtar samma åtgärder såsom uppdragsbrev och möte med klienten för att tydliggöra revisorns roll och vad som kommer att ingå i revisionen.

Vi förstår att mindre företag har fler och större förväntningar på sin revisor. Detta eftersom bland annat den person som startade företaget har en kunskap om företagets sysselsättning vilket av naturliga skäl inte alltid behöver betyda att han har ekonomiska kunskaper. Företaget behöver på så sätt betydligt mer rådgivning och vägledning kring frågor som till exempel deklaration och skatt. Vidare handlar det också om att ägaren vill vinstmaximera sin egen ekonomi eftersom företaget är hans personliga egendom. Detta är den stora skillnaden jämfört med de större företagen där ledning och styrelse i många fall är externa och inte har det personliga vinstsyftet i fokus. Kompetensen på större företag är oftast högre då företaget anställer fler personer med akademisk utbildning samt mer erfaren personal inom området. Detta anser vi, precis som flertalet av revisorerna är en bidragande orsak till att de större företagen har mer insikt i vad revisorn gör och får göra vilket minimerar förväntningsgapet. Ses förväntningsgapet utifrån agentteorin där alla parter anses vara nytto-maximerande¹⁰⁹ anser vi att det är förståeligt att det finns ett förväntningsgap mellan revisorn och framförallt de mindre företagen, med tanke på ovanstående resonemang.

När vi undersökte om var i företaget förväntningsgapet föreligger var det delade meningar från revisorerna, vilket troligtvis beror på att det är svårt att definiera var förväntningsgapet finns i företaget. Vi anser som R7 att kunskapen om revisorns roll och uppgifter beror på individens kunskapsbas, tidigare erfarenheter och preferenser och inte på vilken position individen har i företaget. Detta stämmer även överens med vad

¹⁰⁹ Jmf Watts & Zimmerman s. 25

Cassel anser om att individens syn är olika på vad ett förväntningsgap är och att individens kunskapsbas har stor betydelse.¹¹⁰

Att det största förväntningsgapet finns mellan allmänheten och revisorn anser vi är förståeligt med tanke på att allmänheten i stort inte har det intresse eller den insikt om revisorns roll och arbetsuppgifter. Det kan även bero på att revisionsbyråerna har signalerat att de kan utföra mer än vad de kan i själva revisionen. Ska revisorerna genomföra de som sagts handlar det inte längre om revision utan istället både revision och konsultation. Vi anser att samhället i stort inte direkt kan skilja mellan dessa två begrepp vilket har bidragit till att revisorns roll har ifrågasatts. Detta stärks med vad vi tidigare nämnt om att Power menar att samhället tror att revision är en lösning¹¹¹ vilket är en omöjlighet i själva revisionen eftersom detta strider mot revisorns oberoende. En lösning på problemet med förväntningsgapet skulle kunna vara att byråerna med hjälp av FAR måste kommunicera ut vad en revisor har för uppgifter både till sina klienter och till allmänheten i stort. Detta kan då förebygga förväntningsgapet hos båda parter. En ytterligare lösning är att revisorerna lyssnar på vad allmänheten efterfrågar och försöker anpassa sin roll efter det. Vi tycker att det är egendomligt att revisorerna inte själva har kommit med detta förslag med tanke på att förväntningsgapet har funnits väldigt länge. Det här är ett problem som kan resultera i marknaden inte kommer att ha förtroende för dem, om ingen förändring sker.

4.5 Utveckling över tiden

4.5.1 Sammanställning av intervjuer

Alla revisorer tycker att arbetet med klienten har förändrats över tiden. R3 framför att samarbetet med klienten är tillbaka på samma nivå som det var på 1980-talet, då revisionen var mer renodlad. På 1990-talet arbetade revisionsbyråerna med mer konsultliknande tjänster och tjänade pengar på det. Idag är revisionen mer renodlad vilket innebär mer rena revisionstimmar vilket i sin tur ger ett högre pris på själva revisionen. R3 berättar vidare att idag utförs betydligt mindre konsultation och extra tjänster och denna förändring beror på företagsskandalerna som uppstått och att företagen själva är mer medvetna om situationen. Dock utförs viss konsultation fortfarande i vissa uppdrag. Företagsskandalerna har även påverkat oberoendet, det har blivit större fokus på oberoende och riskidentifiering än det var tidigare. R1 påpekar också att Rev1 internt har många procedurer innan en ny klient accepteras och är

¹¹⁰ Jmf Cassel s. 10

¹¹¹ Jmf Power s. 38

riskerna höga i ett företag har de speciella riskpartners som ska godkänna klienten och/eller revisionsplanen. Hon menar att företagsskandalerna givetvis har bidragit till detta. R7 berättar att arbetet på grund av skandalerna blivit mer strukturerat och formaliserat. Rev4 har egna revisorer som åker runt och ser till att medarbetarna följer Rev4:s Audit manual och ser till att det ökade kravet på dokumentation följs.

Hur framtiden kommer att se ut i revisionsbranschen är det delade meningar om. Vissa tror att ett ännu mer ökat fokus på oberoendet kommer att ske, medan andra anser att det kommer att minska. R2 tror att det möjligen kommer att bli mer uppdelat på personer som utför ren konsultation och rådgivning. Alla är dock överens om att det kommer bli en fortsatt renodlad revision. R5 tror att revisionen kommer att gå i den riktning som allmänheten vill, det vill säga att det ska genomföras fler och större granskningar av företagen och att det kommer att innebära att företagen kommer att få betala mer för revisionen och att arbetet på så sätt kommer att bli mer noggrant. Han anser även att skandalerna har fört med sig fördelar, eftersom företagen vill att allt ska vara rätt och måste på så sätt räkna med mer arbete för revisorn vilket är positivt för revisionsbyråerna. R6 tror att revisorns roll kommer att utvecklas efterhand som regleringarna blir fler och det leder till att yrket blir kompetenskravsmässigt svårare. R6 kan också tänka sig att samhället får storbolagsrevisorer och andra revisorer med olika kompetenskrav.

De flesta revisorer nämnde att det är på förslag att revisionsplikten för småföretag ska slopas. Detta var alla positiva till, ingen trodde att det skulle minska revisorernas arbete eftersom intressenter såsom banker kommer att kräva någon form av reviderad ekonomisk information från företagen. Detta för att till exempel kunna ställa säkerheter samt att företaget får en kvalitetsstämpel genom att en revisor har godkänt räkenskaperna. Detta kommer att leda till att tjänsterna ändå kommer att utnyttjas fast på eget initiativ från företagen. Några revisorer tror att revisorns oberoende inte kommer vara lika mycket i fokus då som idag. Rev2 har redan börjat förbereda sig för detta genom att upprätta ett nytt affärsområde som heter företagstjänster där de hjälper till med företagsrådgivning eller med revision. R5 nämner också att företagen kommer att kunna rådfråga sin revisor betydligt mer vilket är positivt för företagen. R9 menar att om revisionsplikten tas bort kan de ge småföretagen mycket mer eftersom oberoende problemet försvinner. Han påpekar även att det omfattande regelverket som finns idag är ohållbart för mindre företag och att någon förändring kommer att ske i framtiden med tanke på att många andra länder har avskaffat revisionsplikten för mindre företag.

R1 tror att det i framtiden kanske kommer att bli lagstiftning om att företag endast får ha en och samma revisor under ett begränsat antal år, vilket redan finns i många länder idag.

4.5.2 Analys av utveckling över tiden

Revisionens utveckling hade troligtvis sett annorlunda ut om inte företagsskandalerna i slutet av 1990-talet och början av 2000-talet hade uppdragats. Revisionsbyråerna tjänade på denna tiden betydligt mer pengar på konsultation än revisionstjänsterna. Hade skandalerna inte uppstått med ökat regelverk och medvetenhet som följd, tror vi att konsulttjänsterna fortfarande skulle vara den största inkomstkällan för revisionsbyråerna. Byråerna hade troligtvis även fortsatt att sälja in helhetslösningar till företagen i betydligt större utsträckning än idag. Den ökade kontrollen av revisorerna och deras arbete både internt och externt leder till att den ekonomiska informationen bör bli mer pålitlig. Detta anser vi vara positivt dels för allmänheten och dels för företagens intressenter. När det gäller revisionens framtid anser vi precis som de flesta revisorerna att revisionsrollen kommer att bli mer renodlad och att det kommer att krävas mer expertis inom vissa områden. Detta blir troligtvis ett led i det eventuella utökade regelverket som troligtvis kommer i efterdyningarna av de utökade amerikanska reglerna i form av Sarbanes-Oxley Act. Vi tror dock att utvecklingen inom ett par år kommer att stagnera och att oberoendet inte kommer att ha en lika framträdande roll som idag.

När det gäller det eventuella avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag blev vi mycket överraskade över att det var så många revisorer som var positiva till det. Vi hade väntat oss att de skulle vara negativa till avskaffandet med tanke på att uppdragen eventuellt skulle minska. Att revisorerna inte ser någon fara i att revisionsplikten avskaffas beror på att de är övertygade att företagen även i fortsättningen kommer att efterfråga deras tjänster. Vi anser dock att uppdragen till viss del kommer att minska eftersom företagen inte i samma utsträckning kommer att utnyttja revisionstjänsten. Utifrån egna erfarenheter och vår undersökning har vi förstått att vissa företag ser själva revisionen som ett "nödvändigt ont". Eftersom företagen vid avskaffandet av revisionsplikt på egen hand kommer att efterfråga revisionstjänster kan detta även leda till att förväntningsgapet mellan parterna minskas.

Inom de närmaste åren förmodar vi inte att revisionsplikten kommer att avskaffas eftersom det den senaste tiden kommit nya regler på området. Att avskaffa revisionsplikten inom kort anser vi skulle vara ologiskt med tanke på att den önskade effekten med de nya reglerna skulle försvinna. Vi tror trots allt att det kommer att ske någon form av förändring inom de närmaste åren med tanke på att nuvarande regelverk är väldigt omfattande för de mindre företagen. Detta bidrar till ökade revisionskostnader som kan vara förödande för många mindre företag.

5 Företagsstudie

Nedan kommer vi att presentera en sammanställning av intervjuer från företagsstudien. Vi kommer precis som i föregående kapitel att presentera materialet i fyra olika teman som följs löpande av en analys. Temat oberoende har i företagsstudien ersatts med ett tema som heter relation till revisorn.

5.1 Relation till revisorn

5.1.1 Sammanställning av intervjuer

När det gäller respondenternas relation till revisorn har tre respondenter, nämligen F2, F3 och F5, endast haft sin revisor i några månader så i dessa fall har de fått utgå både från sina befintliga och tidigare erfarenheter av revisorer. De andra respondenterna har haft sina revisorer i drygt fem år. Kontakten med revisorerna är varierande men flertalet av respondenterna svarar att de inte träffar revisorerna så ofta. Framförallt gäller detta styrelseledamöterna som menar att deras kontakt i stort sett sker inför avstämningen av årsbokslut. F4 har dock mer löpande kontakt med revisorn men framförallt är det inför bokslut vilket han anser är väldigt viktigt. Ekonomicheferna menar att deras kontakt med revisorerna är, förutom vid årsboksluten, löpande eftersom de behöver hjälp med vissa specifika problem och framförallt rådfrågning. Detta sker då ofta via e-post eller telefon. F3 försöker hålla en kontinuerlig kontakt med sin revisor där hon kvartalsvis skickar information till revisorn. Detta dels för att hon vill att revisorn ska vara uppdaterad på vad som har hänt och hur företagets resultat förhåller sig för tillfället och dels för att hon vill att revisorn ska ge sina synpunkter på räkenskaperna.

F1:s kontakt med sin revisor har förändrats avsevärt efter det att företaget bytte revisor. Förra revisorn var mer aktiv i företagets löpande verksamhet och var mer fysiskt på plats och ställde konkreta frågor kring verksamheten. Nu är kontakten betydligt mindre men F1 ser inte detta som en nackdel eftersom företaget har kompetent personal som kan svara på frågor som uppstår. Samtliga styrelseledamöter i vår undersökning är nöjda med sin revisor. F2 berättar att han inte var nöjd med sin förra revisor på grund av att personkemin inte stämde vilket var anledningen till att han bytte. F1 menar återigen att hon är nöjd med deras revisor på grund av den kompetens som företaget besitter. Hade företaget inte haft denna kompetens anser hon att revisorns bidrag till företaget skulle vara under all kritik. Vidare tycker hon att revisorn generellt bidrar med väldigt lite

framförallt till småföretagen. Detta eftersom dessa företag ofta inte har någon direkt kompetens inom ekonomi och behöver på så sätt betydligt mer rådgivning. Vad gäller ekonomicheferna är samtliga tre nöjda med det arbete som revisorerna utför.

Generellt använder inte respondenterna sig av några andra tjänster än revision. Dock rådfrågar ekonomicheferna sina revisorer kring frågor som berör skatt och vissa specifika transaktioner. Dock anses detta vara revisionsnära tjänster som ingår i revisionen. F1 anser sig inte behöva rådfråga sin revisor eftersom F1 har den kompetens som krävs för lösa de eventuella problem som uppstår i företaget. F5 använder sig inte av andra tjänster från revisionsbyrån utan använder istället sig av externa redovisningskonsulter.

5.1.2 Analys av relation till revisorn

Vi anser att det är lite förvånande att styrelseledamöterna träffar revisorerna så sällan som en gång om året när bokslutet går igenom och skrivs under. Visserligen har en del av revisorerna påpekat att de inte träffar styrelseledamöterna var för sig under året men de brukar åtminstone delta på något styrelsemöte under året. Vi anser att en mer löpande kontakt bör finnas mellan revisorer och styrelseledamöter. Detta dels för att förbättra relationen mellan parterna men även för att involvera revisorn mer i företaget. Detta kan då leda till att förväntningsgapet minskas mellan parterna eftersom samarbetet ökar och att rollfördelningen blir tydligare. Detta tror vi eftersom individerna för en mer öppen och kontinuerlig kontakt med varandra och på så sätt blir det mer tydligt vad revisorn ska och får göra samt inte får göra. Detta stöds både från FAR och Power med flera, som menar att en öppen och naturlig kommunikation ökar förståelsen för båda parter roller och därmed reduceras förväntningsgapet mellan dem.¹¹² Vi finner det ganska naturligt att ekonomicheferna har en relativt löpande kontakt med sin revisor. Anledningen till detta är att ekonomicheferna ofta tar viktiga beslut som påverkar företagets räkenskaper kontinuerligt. Besluten kan även få konsekvenser på exempelvis skatt där revisorn ofta har en bred kunskap som företaget behöver få hjälp med. Vi anser att detta är positivt då det enligt ovanstående resonemang reducerar förväntningsgapet. Detta eftersom återigen kommunikationen är kontinuerlig. Vi tror även att revisorn på ett naturligt sätt har möjligheten att uppdatera sina klienter om de eventuella förändringar som sker inom det aktuella området. Vi har upptäckt att de flesta respondenterna värdesätter och tycker det är viktigt att personkemin gentemot deras revisor stämmer överens. Vi tror att detta beror på att respondenterna vill känna trygghet eftersom revisorns arbete kan påverka företagets verksamhet och få konsekvenser i dess omvärld.

¹¹² Jmf Power s. 37

5.2 Revisorns roll

5.2.1 Sammanställning av intervjuer

Samtliga respondenter anser att en revisors uppgift är att granska företagets räkenskaper på ett professionellt sätt. Vidare anser flertalet att revisorn ska vara kompetent inom sitt område och vara uppdaterad på aktuella lagrum och fungera som ett bollplank till företaget. F4 menar att en revisor är företagets kvalitetsstämpel gentemot samhället och för företaget ska revisorn vara en rådgivare och granskare. F5 menar att revisorns uppgift även är att sätta sig in i företagets affärsverksamhet för att lättare kunna identifiera företagets risker. Detta tycker även F1 då hon menar att revisorn fysiskt ska granska företagets inventarier och byggnader. Detta anser hon inte att revisorn bidrar med idag utan att rollen mestadels består av att skriva under rapporter av olika slag. F2 tycker att revisorn förutom att granska företagets räkenskaper även ska vara en rådgivare som hjälper företaget i speciella situationer såsom vid fusioner och förvärv. F3 tillade att revisorns uppgift är att granska företaget utifrån väsentlighet och risk.

Vad gäller revisorns oberoende anser flertalet av respondenterna att detta är något som revisorn måste vara men att det samtidigt är något som kan ifrågasättas. F2 anser att eftersom revisorn är anlitad av företaget och företaget betalar revisorns arvode kan inte revisorn vara helt och hållet oberoende. F2 tycker istället att detta skulle vara finansierat via skattemedel vilket skulle leda till att revisorn kan agera på ett mer oberoende plan. Vidare anser han att revisionsbyråer tenderar till att vilja sälja så många tjänster som möjligt. Detta tycker han framgår när revisorn inte kan utföra rena bokföringsuppdrag, utan istället erbjuder en annan person från samma byrå att utföra detta. F2 menar att detta leder till att revisorn reviderar det som några kolleger har sammanställt vilket han anser leder till att revisorns oberoende kan ifrågasättas i allra högsta grad. F4 menar att revisorn måste vara oberoende och om det handlar om oklara situationer och revisionen inte utförs på professionellt sätt måste företaget byta revisor. F3 menar att det ibland är svårt för revisorn att vara oberoende eftersom det är svårt både för företaget och revisorn att dra skiljelinjen mellan vad som är revision och vad som är konsultation. Samtliga respondenter känner till begreppen god revisors och revisions sed men kan inte definiera exakt vad det är. Alla respondenter tyckte att det var svårt att svara på den frågan. De återger dock innebörden i begreppen mer som att det handlar om värderingar och normer som revisorn måste följa. Detta ansåg respondenterna att de måste kunna förlita sig på att detta efterföljs.

5.2.2 Analys av revisorns roll

Vi anser att det är positivt att samtliga respondenter har en korrekt syn på vad en revisor ska göra, nämligen granska företagets räkenskaper. Det stämmer även överens med vad som står i aktiebolagslagen¹¹³ och som vi nämnt ovan i litteraturstudien. De flesta respondenter har höga krav på sina revisorer och förväntar sig att de har en bred kunskap. Detta verkar revisorerna vara väl medvetna om eftersom de internt har omfattande utbildningar och det är viktigt att de kontinuerligt uppdaterar sina kunskaper eftersom det ständigt tillkommer nya lagar och rekommendationer. Vi tror att en anledning till att samtliga respondenter vill använda revisorn som ett bollplank är att de innehar en bred kunskapsbas och är uppdaterade inom området vilket blir en resurs för företaget. Detta anser respondenterna är viktigt framförallt i mindre företag med tanke på att de ofta saknar fullständig kunskap i ekonomiska frågor. Vi har förstått utifrån intervjuerna med revisorerna att även de har märkt att de mindre företagen förväntar sig mer i form av rådgivning. Vi anser också att när företagen förväntar sig att revisorn ska fungera som ett bollplank blir gränsdragningen otydligt mellan vad som ingår i revisionsuppdraget i förhållande till revisorns roll som konsult.

Det är intresseväckande att samtliga respondenter tycker det är av stor vikt att revisorn är oberoende med tanke på det som respondenterna vill ha ut av revisorn i form av rådgivning och att revisorn ska vara ett bollplank gentemot företaget. Rådgivning handlar i många fall om att företaget, framförallt små företag, vill göra de fördelaktigaste besluten med avseende på bland annat vinst. Vi anser att detta till viss del leder till att respondenterna säger emot sig själva. Vi tror att respondenternas definition av vad oberoende är och vad det innebär i vissa fall inte stämmer överens med vad det egentligen betyder enligt de rekommendationer som FAR och lagtext återger.¹¹⁴ Vi kan även angående revisorns roll konstatera att det finns dels ett uttalat förväntningsgap men även ett omedvetet förväntningsgap på grund av ovanstående resonemang.

Det är positivt att F5 och F1 tycker att det är viktigt att revisorn sätter sig in i företagets verksamhet för att kunna definiera vad som är väsentligt och identifiera var riskerna finns. Detta eftersom samtliga revisorer anser samma sak i vår undersökning och att revisorns granskningsprocess enligt FAR ska utgå från detta.¹¹⁵ Vi anser att detta är positivt för att båda parter inser vikten av att förstå verksamheten för att optimala beslut ska kunna tas. F1 till skillnad från F5 tycker inte detta uppfylls i det företag hon arbetar. Här uppstår då ett omedvetet förväntningsgap som vi anser att F1 inte är medveten om. Detta eftersom F1 personligen anser att hon inte har några förväntningar på revisorn

¹¹³ Jmf Kedner, Gösta, et al s. 28

¹¹⁴ Jmf Nordic Investors Services, Johansson, S-E, Rydström, E & Nyström B.A s. 34

¹¹⁵ Jmf FAR s. 33

vilket hon egentligen har eftersom hon anser att revisorn inte tar del av företagets verksamhet i den utsträckning som hon förväntar sig.

F4:s synsätt att revisorn är företagets kvalitetsstämpel gentemot samhället är en viktig synpunkt med tanke på att revisorns intygande innebär en hög, men inte en absolut grad av säkerhet för att den ekonomiska informationen är representativ för företaget. Detta instämmer vi i med tanke på företagets intressenter.

Vidare tycker vi att F2:s resonemang om att tjänsten revision ska finansieras via skattemedel är ett intressant resonemang som vi inte har reflekterat över tidigare. Om detta skulle vara aktuellt så skulle staten stå för revisionskostnaden vilket skulle leda till att revisorns skulle vara mer oberoende eftersom relationen att företaget betalar för tjänsten revision uteblir. En annan aspekt är att risken för att revisorn reviderar det arbete som hans kollegier har gjort minskar. Intresset för att företaget ska revideras av en oberoende part ligger till största delen hos intressenterna. Det borde då vara mest rättvist i att samhället betalar för tjänsten och inte företaget eller att det görs en form av uppdelning som till exempel att samhället betalar hälften och företaget hälften.

5.3 Förväntningsgap

5.3.1 Sammanställning av intervjuer

De generella förväntningarna som respondenterna, det vill säga både ekonomicheferna och styrelseledamöterna har på en revisor är att han ska vara kunnig och kompetent inom området och utföra sin uppgift på ett yrkesmässigt sätt. Flertalet förväntar sig även att revisorn ska fungera som ett bollplank mot företaget. F2 menar att förväntningarna beror på vilken kompetens företaget besitter. Om företaget har hög kompetens menar han att revisorn inte ska hjälpa till att styra företagets verksamhet däremot ska revisorn hjälpa företaget med rådgivning om kompetensen saknas. F4 tycker att revisorn i ett mindre företag ska fungera mer som en rådgivare och samtalspartner medan mot det större företaget ska han inta den granskande rollen och rapportera till styrelsen om räkenskaperna stämmer eller inte. F4 tycker också att det är viktigt att företaget och revisorn arbetar fram väl fungerande rutiner gentemot varandra. Hans främsta förväntningar är att revisorn ska rapportera till styrelsen om något är fel och ge konkreta förslag om något inte är korrekt. F2 återger vidare att han inte alls har några höga förväntningar på en revisor utan ifrågasätter istället revisorns roll i allra högsta grad. Detta med avseende på det som vi diskuterat ovan, att företaget betalar för tjänsten revision. Dock tror han att allmänheten har väldigt höga förväntningar på en revisor och att de tror att efter en revision är gjord så ska allt stämma i företaget. F1 har inga

direkta förväntningar på sin revisor. Detta eftersom hon återigen hänvisar till den kompetens företaget har. Dock tycker hon precis som F4 och F2 att småföretagare bör ställa betydligt högre krav på sina revisorer eftersom de ofta inte har denna kompetens i företaget och behöver på så sätt mer rådgivning och praktiskt hjälp med exempelvis avsättningar och skatteplanering. Samtliga respondenter menar att årsredovisningen ska innehålla den information som krävs enligt lag och att revisorn har använt sin kompetens när han har granskat den. F2 menar att om det är något fel i räkenskaperna ska revisorerna ha tydliggjort detta innan upprättandet av årsredovisningen. F1 menar dock att hon inte riktigt kan förstå att revisorn kan godkänna både resultaträkning och balansräkning när han inte har gått igenom företagets samtliga räkenskaper.

Respondenterna tror att revisorns förväntningar på en styrelseledamot är att han ska lämna korrekta och ärliga uppgifter. F1 menar dock att en revisor inte ska förvänta sig något av en styrelseledamot eftersom revisorn har befogenheter och rättigheter att granska företagets alla handlingar och räkenskaper. Hon menar vidare att de omtalade skandaler som skett de senaste åren beror på att revisorn inte har granskat företagets alla uppgifter och räkenskaper. Om revisorn hade gjort detta skulle alltså en skandal aldrig ha uppkommit eftersom revisorn i ett tidigt skede hade upptäckt oegentligheterna.

F1:s generella syn är att revisorn inte direkt bidrar med någonting till företaget därför har hon inga förväntningar på revisorn. Anledningen som hon ser det att företaget har en revisor är att detta är "ett nödvändigt ont" eftersom lagarna kräver det. F4 tycker att en revisor kan förvänta sig av en styrelseledamot att han tar till sig vad revisorn säger och är villig att föra en öppen dialog med varandra.

De flesta respondenter anser att det inte finns något direkt förväntningsgap mellan dem och revisorn. F5 menar att det handlar om vilken kommunikation som finns mellan parterna. Hon menar att det är viktigt att båda parter redogör för sina förväntningar och på ett tydligt sätt beskriver vilka behov som företaget har. F4s förväntningar är att en revisor ska kunna sitt arbete och gå igenom företagets räkenskaper. F3 menar att det beror på den relation företaget har till revisorn. Om företaget träffar revisorn en gång per år så kan inte förväntningarna vara alltför höga. Träffar de revisorn ofta blir förväntningarna högre eftersom företaget i fråga mer kan förvänta sig att revisorn inför exempelvis årsbokslut ska vara väl insatt i företagets räkenskaper och på så sätt ska det inte uppkomma några helt oväntade besked. F1 har inga förväntningar på sin revisor men menar återigen att ett mindre företag troligtvis känner att revisorn inte bidrar till något speciellt och på så sätt endast är en kostnad för företaget. Dock ifrågasätter hon deras revisors sätt att arbeta. Efter att F1 bytte revisor har den nya revisorns deltagande i företaget varit betydligt sämre. Han ifrågasätter inte alls transaktioner och händelser på samma sätt som den förra gjorde. Hon menar att även om företaget i sig har kunnig personal skall inte revisorn lita på att allt är korrekt. Vidare menar hon att bara för ett företag har kompetent personal behöver detta inte betyda att företaget gör rätt för sig

enligt rådande lagrum. Eftersom de flesta respondenter inte anser att det finns något förväntningsgap mellan dem och revisorn återger de inga konkreta exempel på hur förväntningsgapet kan minskas. Dock menar ett par av de intervjuade att kommunikationen är viktig mellan revisorn och företaget är en väldigt viktig åtgärd för att minimera missförstånd som kan resultera i olika förväntningar mellan parterna.

5.3.2 Analys av förväntningsgap

När vi intervjuade företagsrespondenterna så hade många inte hört uttrycket förväntningsgap innan men när vi berättade vad vi menade så var företeelsen inte alls okänd för dem. Merparten av ekonomicheferna och styrelseledamöterna anser inte att det föreligger ett förväntningsgap mellan dem och revisorn. Återigen kan detta tolkas på olika sätt. Precis som vi beskriver i analysen kring revisorns roll är det intressant att flertalet påpekar att de inte har några förväntningar, trots att flertalet respondenter har det med tanke på deras uppfattning om revisorns roll. Detta anser vi är ett förväntningsgap som nämnts tidigare eftersom revisorn inte kan utföra en tjänst mer än till en viss del med tanke på oberoendet och de aktuella lagrum som styr revisorns agerande i företaget. Detta kan knytas till vad R3 menade att det finns ett förväntningsgap fast klienten inte vet om det, alltså det som vi kallar omedvetet förväntningsgap, vilket vi ser tydligt i vår undersökning.

En annan tolkning är att respondenterna egentligen inte tycker att revisorerna tillför särskilt mycket till företaget vilket bidrar till att de inte har några förväntningar på revisorn. Ses det ur denna synvinkel så kan förväntningsgapet betraktas som mycket stort. F1 uttrycker att revisorn är ”ett nödvändigt ont”, alltså en tjänst som är påtvingad det vill säga en kostnad som inte ger företaget något tillbaks förutom att tillgodose intressenterna. Vi förstår resonemanget, anledningen till detta är att respondenterna inte har fullständig förståelse för vad revisorns roll är. Ett tydligt exempel är när F1 säger att ”revisorn skulle ha upptäckt oegentligheter om de gått igenom alla transaktioner och räkenskaper”. Detta stämmer överens med vad Power¹¹⁶ menar och att detta inte är revisorns ansvar och detta indikerar på att F1 inte kan skilja mellan revisorns respektive företagsledningens ansvar. Åtgärder mot detta har redan revisionsbyråerna börjat med idag med så kallade uppdragsbrev som innehåller vad revisorns uppgifter är. De har även möte med sin nya klient där de tydligt går igenom vad revisorn tillför företaget. Som vi nämnt tidigare i revisorsstudien kan ett annat sätt vara revisorerna och dess regelverk försöker anpassa sin roll och uppgifter till vad allmänheten och företagen efterfrågar.

¹¹⁶ Jmf Power s. 40

En tredje tolkning är att företagen har en så pass god relation och kommunikation med revisorn att ett förväntningsgap inte uppstår. Dock kan vi läsa mellan raderna att det inte är så med tanke på att företagsrespondenterna har förväntningar som inte uppfylls. Detta anser vi vara en brist i kommunikationen mellan parterna.

De flesta respondenter tror att allmänheten har större förväntningar än dem själva eftersom allmänheten tror att efter en revisor granskat räkenskaperna skall allt vara till hundra procent rätt. Det tror även att revisorn går igenom alla transaktioner. Detta stämmer överens med artikeln med generalsekreteraren för FAR, Dan Brännström¹¹⁷ som tidigare nämnts och vad våra respondenter antydde det vill säga att allmänheten har dessa förväntningar som nämnts ovan. På grund av detta anser vi inte att det är besynnerligt att ett förväntningsgap uppstår mellan parterna.

5.4 Utveckling över tiden

5.4.1 Sammanställning av intervjuer

De flesta respondenterna anser inte att det skett några direkta förändringar från hur revisorerna arbetade förr till hur de arbetar idag. Den skillnad som bland annat F2 lyfter fram är att de tidigare använde sin revisor mer som rådgivare än idag. Detta menar F2 eventuellt kan bero på att företaget har expanderat och har idag mer kompetent personal inom företaget och behöver på så sätt inte samma hjälp. F5 tycker att samarbetet idag är bättre än förr. Detta eftersom revisorn tidigare hade polisrollen och varje gång han kom var detta för att hitta fel vilket skapade en oro hos företaget. Idag förs det en mer öppen kommunikation mellan parterna och denna besvärliga situation uppstår på så sätt inte. F3 tycker inte att det har skett några direkta förändringar mer än i de lagrum som ständigt förändras. De flesta respondenter menar att framtiden kommer att se ut ungefär som idag. F5 tror dock att det generellt kommer att stabiliseras med tanke på de senaste skandalerna som skett. Hon tror vidare att varje byrå kommer att ha mer uttalade specialister på området där varje specifikt fall i företaget kommer att behandlas av dessa. Dock anser hon att detta kan utgöra en viss fara för revisionsarbetet eftersom det helhetsperspektiv och den förståelsen för företagets verksamhet som idag finns kan urholkas. F4 tror inte att samarbetet mellan revisorn och företaget kommer att förändras utan menar att det är viktigt att revisorn fungerar som ett bollplank till de mindre företagen. Vidare menar han att revisorn är en bra kunskapsbas för företaget och detta är viktigt att bibehålla inför framtiden.

¹¹⁷ Jmf Dan Brännström, Svenska Dagbladet s. 40

5.4.2 Analys av utveckling över tiden

Anledningen till att respondenterna inte tycker att det skett en större förändring idag jämfört med ett antal år i tiden, beror troligtvis på att de inte märkt av förändringen. Detta kan även bero på att de arbetar i små företag eller att samarbetet och kommunikationen inte är tillräckligt mellan parterna. Som vi nämnt tidigare så är stora företag mer medvetna om sin omvärld både nationellt och internationellt. Detta kan göra att de eventuellt påverkas och blir mer berörda av de händelser som sker i omvärlden. Dock nämnde ett fåtal respondenter att revisionen har förändrats, dessa personer har en bakgrund inom revisionsbranschen vilket då faller naturligt att de har märkt av förändringen. R3 sade att han inte trodde att de mindre företagen märkte av förändringen som skett utan i så fall endast på priset, detta stämmer överens med vår undersökning. Dock är det ingen som har kommenterat priset vilket vi tycker är konstigt. Någon av dem borde tycka att revisionen är dyr eftersom vissa respondenter inte tycker att de får ut något av revisorn respektive revisionen. Detta anser vi kan bero på att revisionen är väl inarbetad och har som vi beskriver i litteraturstudien funnits i över hundra år.¹¹⁸ Det kan vara en anledning till att de accepterar kostnaden, även om de egentligen tycker att revisionen är en stor kostnad med tanke på vad den tillför företaget. Som avslutande reflektion tror vi inte att de små företagen känner av förändringar som sker om inte revisorerna förmedlar detta.

¹¹⁸ Jmf Epstein & Geiger s. 23

6 Resultat

I detta avslutande kapitel sammanfattas våra resultat vilka avser svara på de frågor vi diskuterade i problemformuleringen. Vidare presenteras åtgärder som kan minska förväntningsgapet. Avslutningsvis framför vi kritik till oss själva och ger förslag till vidare forskning.

6.1 Redogörelse av resultat

6.1.1 Revisorsstudien

I uppsatsens initiala skede visste vi att det fanns ett förväntningsgap, dock inte var och i vilken utsträckning det skulle påträffas. Vi trodde även att det fanns endast ett förväntningsgap mellan revisor och företag. I uppsatsens har vi visat att det finns mer än ett förväntningsgap, det vill säga ett uttalat förväntningsgap och ett omedvetet förväntningsgap. Som vi nämner i revisorstudien anser flertalet revisorer att det finns ett förväntningsgap mellan revisorer och företag vilket stämmer överens med det vi tar upp i litteraturstudien samt det vi visste i det initiala skedet.

I vår undersökning har vi gjort en jämförelse mellan respondenterna från revisionsbyråerna för att utreda om det föreligger någon skillnad i synen på förväntningsgapet och vilka åtgärder de gör för att reducera detta. Vi fann dock inga skillnader mellan revisionsbyråerna med avseende på synen av förväntningsgapet vilket vi anser bero på att de har samma bakgrund och utbildning samt arbetar på likartat sätt. Det förekom heller ingen skillnad mellan de åtgärder som de vidtar för att reducera förväntningsgapet, de arbetade alltså med samma åtgärder såsom uppdragsbrev och möte med nya klienter där de informerar om revisorns roll.

6.1.2 Företagsstudien

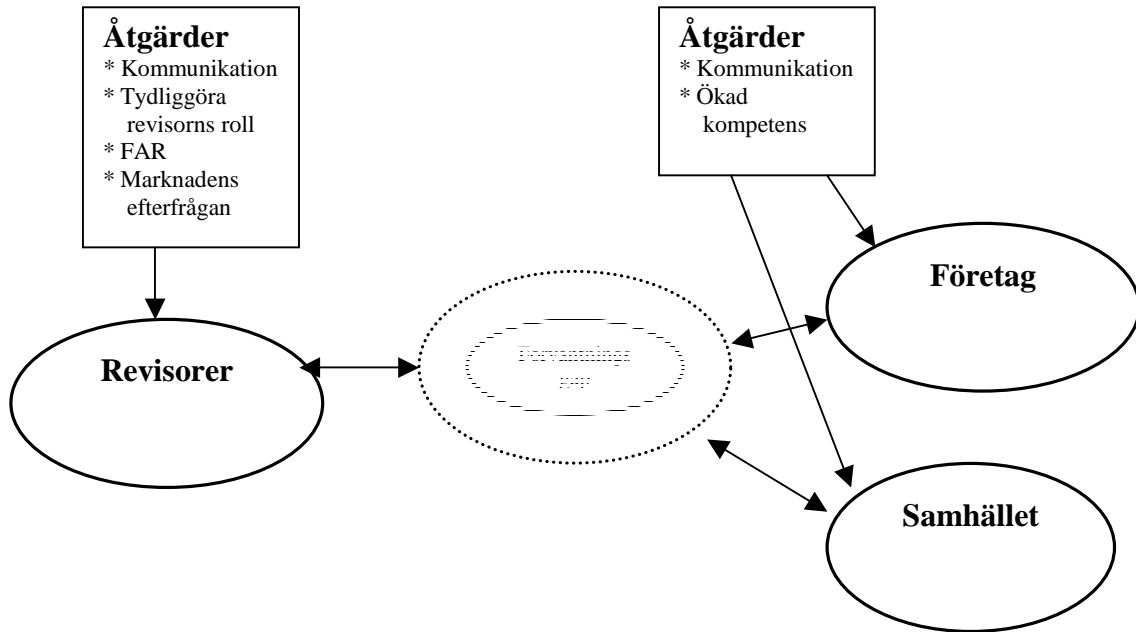
Det framgår tydligt i vår uppsats att företagsrespondenter anser att det inte finns ett förväntningsgap mellan dem och revisorn. Vi har även kommit fram till att det inte föreligger någon skillnad i synen på förväntningsgapet och revisorns roll mellan ekonomichefer och styrelseledamöter. Vi har visat att det är individens kompetens och

erfarenhet som avgör vilken kunskap respondenten har om revisorns roll och uppgifter. Utifrån de intervjuer vi genomfört med företagsrespondenterna kan vi ändå konstatera att de finns ett så kallat omedvetet förväntningsgap mellan företagen och revisorn. Anledningen till detta är att det i företagsstudien har framkommit att respondenter har vissa förväntningar på revisorn. Dessa förväntningar tycker respondenterna inte alltid uppfylls men trots detta anser de inte att ett förväntningsgap föreligger. Med detta i åtanke anser vi att vi har identifierat ett omedvetet förväntningsgap hos företagsrespondenterna.

6.1.3 Åtgärder för att reducera förväntningsgapet

Vi kan fastställa att det finns ett förväntningsgap dels mellan revisorer och de mindre företagen och dels mellan revisorer och allmänheten. Detta är ett uttalat förväntningsgap mellan parterna. Anledningen till att detta förväntningsgap uppstår är att framförallt allmänheten och de mindre företaget inte besitter den kunskap om vad revisorns roll och uppgifter är. Skälet till att detta förväntningsgap inte uppstår i de stora företagen bero på att de innehar den kompetens och förståelse om revisorns roll som krävs för att förväntningsgapet inte ska existera. Slutsatsen utifrån detta anser vi vara att den kompetens eller bakgrund som en individ på företaget innehar är en avgörande orsak till om ett uttalat förväntningsgap uppstår.

Vi är medvetna om att det inte är enkelt att reducera förväntningsgapet men det är nödvändigt att göra något åt det. I vissa stycke handlar det faktiskt om att rehabilitera revisorers anseende. Vi har nämnt strategin att informera andra mer men rimligen bör aktivitet också vidtas som innebär att för att skapa metoder och förhållningssätt som bättre svarar upp mot omgivningens förväntningar.



Figur 4, Tolkningsmodell för revisors- och företagsstudien

Vi anser att det finns flera åtgärder för att kunna reducera förväntningsgapet. För det första anser vi att en viktig och avgörande grund för att reducera förväntningsgapet är att revisorn bör ta på sig ansvaret för att kommunicera ut och tydliggöra om vad revisorns roll och uppgifter är. Detta för att många tror att revisorn tittar på alla transaktioner i företaget, att de ska upptäcka oegentligheter samt att vara rådgivare och utföra revision samtidigt. Revisorerna har försökt att reducera förväntningsgapet, men det förefaller inte tillräckligt med tanke de resultat vi presenterat. Därför anser vi att upplysningar om revisorns roll och uppgift även ska tillhandahållas från de organ som upprättar regelverken eftersom vi anser att det inte enbart är revisorns ansvar utan även exempelvis FAR:s ansvar att informera. Detta eftersom vi har visat att det föreligger en bristfällig kommunikation mellan revisorn, företagen och allmänheten som resulterar i ett förväntningsgap. Revisorerna bör också lyssna till marknadens efterfrågan och eventuellt anpassa sin roll utefter det. Vi anser även att kommunikationen mellan samtliga parter måste utvecklas för att förväntningsgapet ska reduceras. Vi vill avslutningsvis påpeka att det bör ske förändringar hos samtliga parter för att förväntningsgapet ska reduceras.

Vi tror att resultaten i vår undersökning kan appliceras på andra revisionsbyråer eftersom vi har genomfört intervjuerna på fem stora byråer som vi anser representerar revisionsbyråernas syn på förväntningsgapet. Vad gäller resultaten från företagsstudien är det inte säkert att det är lika enkelt att generalisera deras svar med tanke på att företagens verksamhet och storlek kan se olika ut. Dock anser vi att vår undersökning är representativ i det avseendet att vi har en god spridning på företagen eftersom de verkar i olika branscher. Vidare anser vi att de resultat vi kommit fram till representerar mindre

företag och inte större noterade företag på grund av att revisors roll är annorlunda och att förväntningarna är av annat slag.

6.2 Kritik till oss själva

Kritik till oss själva är att vi inte skulle ha använt oss av vissa teoretiskt avancerade begrepp i frågorna när vi utförde intervjuerna. Detta eftersom vi förstod att vissa respondenter inte till fullo förstod innebörden av begreppen och således inte kunde ge ett korrekt svar på frågan. För att intervjuerna skulle ha flutit bättre skulle strukturen på frågorna ha sett annorlunda ut. Vi kunde även valt att genomföra fler företagsstudier och minskat antal intervjuer med revisorer eftersom svaren från revisorerna var av likartad karaktär medan intervju svaren från företagen hade en betydligt större spridning.

6.3 Förslag till vidare forskning

Något som vi skulle tycka vara intressant är att utföra undersökningen på intressenter till företaget såsom exempelvis ägarna, VD och leverantör. Anledningen till detta är att vi tror att även här existerar ett förväntningsgap men att förväntningarna är av olika slag. Vidare skulle det även vara intressant om ovan nämnd undersökning skulle genomföras på stora noterade företag. Undersökningens upplägg skulle även kunna genomföras med en kvantitativ studie där undersökningen istället skulle kunna nå fler antal respondenter. Istället för att intervjua fler revisorer än företagsrepresentanter skulle det vara intressant att intervjua fler företagsrepresentanter då dessa ofta har en mer varierande bakgrund och därmed annorlunda syn på revisorns roll. Det skulle även vara av intresse att finna en optimal kommunikations kanal för att på bästa sätt förmedla ut information om revisorns roll till företag och samhället.

Källförteckning

Publicerade källor

Aktiebolagslag (1975:1385)

Andersen, Ib. (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur

Anthony, Robert, N & Govindarajan, Vijay (1998), *Management Control Systems*, eleventh edition, Mc Graw-Hill/Irwin

Arbnor, Ingemar. & Bjerke, Björn. (2004). *Företagsekonomisk metodlära*. Studentlitteratur Btj distributör. Lund.

Artsberg, Kristina, (2003), *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Liber Ekonomi

Beck-Friis, Ulrika (2003-08-12) ”Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig”
Svenska Dagbladet

Broderick, A.J. (1998) *Role theory role management and service performanc*. The Journal of Service Marketing. Vol 12, No 5

Brunsson, Nils. (1982). *Företagsekonomi - sanning eller moral? : om det normativa i företagsekonomisk idéutveckling*. Studentlitteratur Lund.

Brunsson, Nils. & Jönsson, Sten. (1979). *Beslut och handling : om politikens inflytande på politiken*. LiberFörlag. Stockholm.

Cassel, F (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, Nerenius & Santéus Förlag AB

Chandler, R, Edwards, J (1996), *Reccuring issues in auditing: Back to the future?* Accounting, Auditing & Accountability Journal vol. 9 No 2

Deegan, C, (2003), *Financial Accounting Theory*, The McGraw-Hill Companies, Inc, Roseville, Australia

Epstein, M & Geiger, M (1994) *Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap*. Journal of Accountancy, Jan 94, Vol 177. Issue 1

Eriksson, Lars Torsten, Wiedersheim-Paul, F. (1997) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö

- Fant, Johan-Erik (1994) *Revisorns roll*, Svenska Handelshögskolan.
- FAR Komplet 4/2004 "En svensk kod för bolagsstyrning", *Balans*
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004) Samlingsvolym del 1 och 2, FAR förlag AB
- Föreningen Auktoriserade Revisorer (2004) Revisionsbok, FAR förlag AB
- Gale, B.T, (1994), *Managing Customer Value: Creating Quality and service that customer can see*. The Free Press, New York
- Grönbok, Roll, Ställning och Ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen (1996)
- Holme Magne, Idar, Solvang Krohn, Bernt. (1997) *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund
- Hubbert, A.R, Sehorn, A.G, Brown, S.W, (1995), *Service expectations: The consumer versus the provider*, International Journal of Service Industri Management Vol. 6 No. 1
- Ijiri, Y, (1975), *Theory of accounting measurement*, Sarasota, American Accounting Association
- Jacobsen, Dag Ingvar, (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur
- Johansson, S-E, Rydström, E & Nyström B.A, (1987) *Revision, kontroll, effektivitet, utveckling*, Malmö Liber
- Kedner, Gösta, et al. (1996), *Aktiebolagslagen med kommentar*, Nordstedts Juridik
- Koh, H & Woo, E, (1998), *The expectation gap in auditing*, Managerial Auditing Journal 13/3
- Liggio, C.D, (1974), *The expectations gap: the accountants waterloo*, Journal of contemporary buisness, Vol 3 spring
- Lundahl, U & Skärvad, P.-H., (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur
- Miller, J.A, (1997), *Studying satisfaction, modifying models, posing problems and making measurement*, In Hunt, H.K (Ed), *Conceptualization and measurement of*

consumer satisfaction and dissatisfaction, School of Buisness, India University
Bloomington IN

Moberg, Krister, (2003), *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*, Nordstedts
Juridik

Nordic Investors Services (2004), *Revisorernas roller och oberoende*

Nygaard, C & Bengtsson, L, (2002), *Strategizing*, Studentlitteratur, Lund

Patel, Runa, Davidson, Bo, (1991) *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur,
Lund

Power, Michael, (1999) *The Audit Society Rituals of Verification*, Oxford University
Press

”Revisorn i fokus”, 2004-11-24 *Svenska Dagbladet*

Revisionsstandard i Sverige, FAR 2004 del II

Solomon, M.R, Surprenant, C, Czepiel, J.A, Gutman, E:G, (1985), *A role theory
perspective on dyadic interactions: the service encount*, Journal of Marketing Vol. 49
No 9

SOU 2004:47

Watts, R.L, & Zimmerman, J, (1986), *Positive Accounting Theory*,
Prentice-Hall, Inc, New Jersey, USA

Wennberg, Inge, 2/2004 ”Dags att avskaffa revisionsplikten för små företag”, *Balans*

Wolf, F, Tackett, J, Claypool, G, (1999, 14/9) *Audit disaster futures: autidotes for the
expectation gap*, Managerial Auditing Journal

Företagsinterna källor

Ernst & Young, *Vad är revision?*

Elektroniska källor

www.bdo.se 2004-12-15

www.deloitte.se 2004-12-15

www.ey.com/se 2004-12-15

www.far.se 2004-12-01

www.kpmg.se 2004-12-15

www.pwc.se 2004-12-15

www.revisorsnamnden.se 2004-11-14

Bilaga 1

Intervjufrågor till revisor

1. Vänligen presentera dig själv: (namn, befattning, hur länge har du arbetat i företaget, arbetsuppgifter)
2. Hur många uppdrag har du? (räcker tiden till?)
3. Definiera en revisors uppgift.
4. Anser du att detta följs?
5. Hur ser ni på god revisors/revisionsred? Uppfyller ni detta?
6. Hur gör ni er bedömning av vad ni ska granska ute i företagen?(väsentlighet och risk)
7. Vilken konsultverksamhet anser du att en revisor kan genomföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag?
8. Vad har ni för policy när det gäller konsultation i det bolag ni reviderar?
9. Är det en svårighet att vara oberoende när man erbjuder fler tjänster än granskning?
10. Rekommenderar ni andra revisionsbyråer vid oberoende krock, i så fall vilka och varför dessa?
11. Anser du att det finns ett förväntningsgap mellan dig och din klient och mellan dig och samhällets allmänna förväntningar? (Om nej, vilka åtgärder har ni vidtagit för att reducera detta förväntningsgap?)
12. Vad tror du att dina klienter förväntar sig av dig och uppfylls dessa förväntningar?
13. På vilken nivå i företaget finns detta förväntningsgap?
14. Finns det någon skillnad vad gäller storleken på företaget? (Om små företag har större förväntningar än stora?)
15. Vilka åtgärder skulle minska förväntningsgapet mellan er och klienten?
16. Hur upplever du styrelsen/VD/ekonomi avdelningens kunskap om revisorns roll och ansvar?
17. Har ert arbete med era klienter förändrats över tiden? På vilket sätt? Har företagsskandalerna påverkat ert sätt att arbeta?
18. Hur tror du att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden?

Bilaga 2

Intervjufrågor till Styrelsen/VD

1. Vänligen presentera dig själv: (namn, befattning, hur länge har du arbetat i företaget, arbetsuppgifter)
2. Vad har en revisor för uppgifter enligt lag?
3. Är ni nöjda med det arbete som revisorn utför?
4. Hur länge har ni haft er revisor?
5. Vad förväntar du dig av en revisors arbete?
6. Vad tror du revisorn förväntar sig av dig?
7. Anser du att er revisor är oberoende, hur kommer detta till uttryck?
8. Vet du vad god revisors/revisionsred är? Uppfyller er revisor detta?
9. Anser du att det finns ett förväntningsgap mellan dig och revisorn?
10. I vilka situationer möter du som styrelseledamot företagets revisor?
11. Vilken information förväntar du dig som styrelseledamot att få från revisorn? Förväntar du dig information om VD och övriga bolagsledning?
12. Vad förväntar du dig som styrelseledamot av en godkänd årsredovisning?
13. Använder ni er av andra tjänster än granskning? (om ja, samma företag, externt?)
14. Har ert samarbete med revisorn förändrats över tiden?
15. Hur tror du att ert samarbete kommer att se ut i framtiden?

Bilaga 3

Intervjufrågor till Ekonomichefer

1. Vänligen presentera dig själv: (namn, befattning, hur länge har du arbetat i företaget, arbetsuppgifter)
2. Hur är den löpande kontakten med revisorerna? (månadsvis, skickas material)
3. Vad har en revisor för uppgifter enligt lag?
4. Är ni nöjda med det arbete som revisorn utför?
5. Hur länge har ni haft er revisor?
6. Vad förväntar du dig av en revisorns arbete?
7. Anser du att er revisor är oberoende, hur kommer detta till uttryck?
8. Vet du vad god revisors/revisionsssed är? Uppfyller er revisor detta?
9. Anser du att det finns ett förväntningsgap mellan dig och revisorn?
10. Om ja, Vilka åtgärder skulle minska förväntningsgapet mellan er och revisorn?
Om nej, hur har ni arbetat för att få bort förväntningsgapet?
11. Använder ni er av andra tjänster än granskning? (om ja, samma företag, externt?)
12. Har ert samarbete med revisorn förändrats över tiden?
13. Hur tror du att ert samarbete kommer att se ut i framtiden?

Bilaga 4

Rev1

Rev1 är ett av Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning. Företaget har cirka 130 kontor med 3000 medarbetare. Förutom revision och redovisning erbjuder företaget tjänster såsom riskhantering, corporate finance, skatterådgivning och annan revisionsnära rådgivning.

R1

1+2. R1 är 32 år, auktoriserad revisor och har varit anställd inom byrån sedan 1995. Flyttade sedan till Malmö och började på Rev1. R1 jobbar med revision av medelstora och stora noterade bolag, främst inom tillverkande industri. R1 är även gruppchef för en grupp där det ingår 11 revisorer och en sekreterare. R1 har för närvarande sju uppdrag.

3. När det gäller att definiera en revisors uppgift svarar R1 att på grund av ägarna utföra en oberoende granskning av företagets redovisning och styrelsens förvaltning samt att uttala sig om desamma via revisionsberättelsen.

4. R1 anser att detta följs vilket även är ett måste för att revisionen ska kunna vara användbar och riktig.

5. När det gäller hur respondenten ser på god revisors/revisionssed och i vilken utsträckning detta uppfylls anser R1 att god revisionssed är att följa de lagar och regler som finns i arbetet, dvs. Aktiebolagslagen, revisorslagen, revisionslagen, FAR: s etiska regler etc. Hon anser att hon och byrån uppfyller kraven för god revisors- och revisionssed.

6. På frågan hur bedömningen sker av vad som ska granskas ute på företagen svarar R1 att via analyser av senaste årens årsredovisningar, innevarande budget och/eller kännedom om företaget sedan tidigare samt diskussioner med företagsledningen identifieras bolagets mål/strategi och affärsrisker och deras sätt att hantera dessa risker. Utifrån dessa identifieras sedan revisionsriskerna vilka ligger till grund för vår fokus vid årets granskning.

7. När det gäller vilken konsultverksamhet man kan utföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag anser R1 personligen att det har blivit svårt att dra gränser för vad som är tillåten rådgivning och vad som är otillåten. Hon påpekar att det då är bra att man jobbar på en stor byrå där man alltid kan rådfråga kunniga kollegor om man är tveksam. De flesta tjänster brukar vi dock kunna utföra med hjälp av annan personal än revisionspersonal.

8. När det gäller företagets policy vad gäller konsultation i de bolag som revideras svarar R1 att innan man tar sig an ett konsultuppdrag går man igenom "Analysmodellen" som är vårt verktyg för att bedöma om vi behåller vårt oberoende trots att vi bistår med konsultationen i fråga.

9. På frågan om det är en svårighet att vara oberoende när man erbjuder fler tjänster än granskning svarar R1 att hon personligen tycker nog inte det men hon förstår att det kan vara ett problem i vissa situationer. Om man t.ex. skulle upprätta en årsredovisning åt en klient och sedan uttalar sig om den i revisionsberättelsen. Då är det ju ganska tydligt att man inte är oberoende. Men om vår "separata" redovisningsavdelning bistår klienten med hjälp vid upprättande av bokslut och årsredovisning och hon sedan granskar så anser R1 att hon bibehåller sitt oberoende.

10. På frågan om hon eller Rev1 rekommenderar andra revisionsbyråer vid oberoende krock, och i så fall vilka och varför dessa svarar R1 att hon inte upplever att de rekommenderar någon speciell byrå i de fåtal fall de inte lyckas hantera oberoendefrågan inom sin organisation. Oftast rör det sig kanske då om sådana tjänster som endast en av de större byråerna klarar av och dessa har klienten oftast kännedom om.

11. När det gäller frågan om respondenten anser att det finns ett förväntningsgap mellan henne och klienterna och mellan henne och samhällets allmänna förväntningar svarar R1 att de senaste årens debatter i media angående revisorns oberoende har gjort att även våra klienter har större förståelse för att vi inte kan utföra vissa tjänster och att största ansvaret alltid ligger på dem – de kan inte bolla över beslut och dokumentation på oss för att sedan "ha ryggen fri". Men visst, ibland känns det kanske som om klienten förväntar sig mer handgriplig hjälp av oss än vi är villiga att ge dem. Förväntningsgap kan också vara att de tror att vi granskar i princip allt – även Nisses 12 reseräkningar – vilket vi inte gör eftersom det

kanske inte är någon identifierad revisionsrisk och ett fel inte skulle leda till en oren revisionsberättelse. Våra revisionsarvoden täcker normalt inte den typen av detaljgranskning och därför är det viktigt att man har en tydlig dialog med klienten innan årets granskning påbörjas för att tydliggöra hur vi tänkt lägga upp revisionen kontra vad de förväntar sig av oss. Sedan är det ju en bara en prisfråga – vill de att vi granskar mer än vi behöver för att kunna avge en revisionsberättelse så gör vi gärna det – men det kostar. Vad gäller samhällets allmänna förväntningar så är det kanske lite samma typ av förväntningsgap där – samhället vill gärna känna sig helt trygga med det en revisor granskat. Detta är givetvis även vårt mål – att externa parter ska känna förtroende för vår granskning – men det enda vi kan intyga i revisionsberättelse är ju att, baserat på vår granskning, det inte förekommer väsentliga fel och brister i årsredovisningen och förvaltningen.

12. När det gäller frågan om vad respondenten tror att klienterna förväntar sig av henne och i vilken omfattning dessa förväntningar uppfylls anser R1 att de även förväntar sig att hon ska bidra med mervärde – det vill säga komma med rekommendationer på förbättring av den interna kontrollen, hitta områden där de kan spara pengar genom att ha koll på skattelagstiftningen etc. De anser dessutom att detta också ska ingå i revisionsarvodet.

13. När det gäller på vilken nivå i företaget som förväntningsgapet ofta förekommer svarar R1 att ovan nämnda på ägar- och ledningsnivå. På lägre nivå (typ redovisningschef) är det oftast förväntningarna på att vi ska "kolla allt" och även göra en del jobb som egentligen ligger på denne persons ansvar, till exempel skatteberäkningar, upprättande av policydokument, finansmanualer etc. (Vilket vi inte gör!).

14. Finns det någon skillnad vad gäller storleken på företaget? (Om små företag har större förväntningar än stora? Jag upplever det nog som att små företag har större förväntningar än stora. Men framförallt har de ju annorlunda förväntningar.

15. På frågan vilka åtgärder som skulle minska förväntningsgapet mellan respondenten och klienten svarar R1 att en bra och tydlig dialog löpande under året samt upprättande av så kallat uppdragsbrev minskar förväntningsgapet.

16. På frågan hur respondenten upplever att styrelsen/VD/ekonomi avdelningens kunskap om revisorns roll och ansvar är svarar R1 att det generellt är bättre i stora bolag än i små och generellt bättre på styrelse- och VD nivå än på ekonomiavdelnings nivå.

17. När det gäller huruvida revisorns arbete med klienten förändrats över tiden och om den senaste tidens företagsskandaler påverkat arbetet svarar R1 att det har förändrats och att det är större fokus på oberoende och riskidentifiering nu än tidigare. Hon påpekar också att de internt har många procedurer innan en ny klient accepteras och är riskerna höga i ett bolag har de speciella risk partners som ska godkänna klienten och/eller revisionsplanen. Företagsskandalerna har givetvis bidragit till detta.

18. På frågan om hur R1 tror att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden svarar hon att det förmodligen kommer att bli ännu större fokus på oberoende. Kanske kommer det lagstiftning om att man endast får sitta som revisor i ett bolag under ett begränsat antal år (finns redan i flera länder). Vidare tror hon att revisorerna alltid kommer att ha en viss rådgivande roll – det kräver klienten och det är ju oftast väldigt effektivt eftersom man har så god kännedom om klienten som helhet. Så länge man inte äventyrar kraven på oberoende och att konsultationerna inte innebär självgranskning i slutänden.

R2

1. R2 jobbar på Rev1 och är godkänd revisor sedan 2 år tillbaka. R2 har arbetat på Rev1 i sex år, och sedan år 2000 sitter hon på Malmö kontoret. Tidigare arbetade han på Rev1: s kontor i Kristiansstad. Huvudsaklig arbetsuppgift är revision där det ingår mycket kontakter med klienter, planering och administration av uppdragen. R2 arbetar med olika typer av uppdrag, alltifrån små ägarledda företag till större företag.

2. För närvarande har R2 ca 10 större uppdrag men påpekar att det finns flera bolag per uppdrag.

3+4. När det gäller att definiera en revisors uppgifter svarar R2 att det framförallt går ut på att granska bolagen så att de följer lagar och regler. Detta gäller såväl bokslut och räkenskaper som styrelsens förvaltning, bokslutgranskning och förvaltningsgranskning. Detta arbete ska sedan leda fram till en

revisionsberättelse som revisorn skriver under. I och med att revisorn sätter sitt godkännande på revisionsberättelsen är det mycket viktigt att lagar och regler följs. Det finns arbetsprogram för revisionsupplägget för både små och stora företag som följs för att utföra uppdraget på ett korrekt sätt.

5. På frågan hur han ser på god revisors/revisionsred svarar R2 att det är ett väldigt brett område och att det är väldigt mycket som inkluderas i dessa uttryck. Men det är framförallt oberoende och tystnadsplikten som bör framhållas. Detta kommer till uttryck i det dagliga arbetet när man måste ta ställning till om det finns möjlighet att utföra vissa uppdrag och tjänster. Under senare år har Oberoendefrågan kommit i fokus på ett helt annat sätt än tidigare. Oberoendet har alltid varit en viktig fråga men har kommit i fokus på ett annat sätt under den senaste tiden på grund av diverse skandaler. Detta märks genom att revisorns oberoende diskuteras både externt i media och inom företaget där det även tillkommit skärpta regler med hänsyn till oberoendet. När det gäller tystnadsplikten får man aldrig lämna uppgifter som kan skada bolaget eller vara till nytta för någon annan.

6. När det gäller bedömningen av vad som ska granskas ute på företagen när revisionen utförs svarar R2 att man utgår från väsentlighet och risk. Dessutom påpekar han att det är viktigt att sätta sig in i företagets verksamhet för att på så sätt kunna identifiera vad som genererar intäkter och var eventuella risker finns, framförallt ur revisorns perspektiv. När det gäller intäkter och kostnader gäller det att ställning till vad som är väsentliga belopp. Med andra ord är det viktigt att samla på sig information om företaget och branschen så att man kan se en helhetsbild och göra bedömningen utifrån denna. Utifrån denna information utförs sedan själva granskningen. R2 påpekar att det är viktigt att löpande göra nya bedömningar av vad som är väsentligt och att det är viktigt att utgå från varje enskilt företag eftersom företagets förutsättningar ständigt förändras.

7+8. På frågan om vilken konsultverksamhet som en revisor kan utföra i samma bolag som man reviderar hänvisar respondenten till revisionsnära tjänster och rådgivning. Detta begrepp är inte definierat utan det måste tolkas från fall till fall. Återigen är det viktigt att beakta oberoende aspekten. Det som kan verka ok från revisorns synvinkel kan eventuellt ifrågasättas av utomstående varför det är viktigt att återigen se till helheten. Årsredovisningen är dock något som revisorn inte får upprätta i noterade bolag. Däremot går det bra att komma med tips och idéer när det gäller till exempel hur årsredovisningen bör upprättas eller förbättringar i exempelvis bokslutsarbetet. Varje revisionsuppdrag dokumenteras noggrant vilket innebär en säkerhet eftersom det är möjligt att gå tillbaka och se vad som gjorts och sagts. Även på detta område finns vägledning från FAR och andra intresseorganisationer.

9. Vad gäller svårigheten att vara oberoende när företaget erbjuder ett brett utbud av tjänster svarar R2 att det är svårt och att det ständigt förs en diskussion kring ämnet. Hon påpekar att det hela tiden görs nya bedömningar av vad som är korrekt.

10. Vid situationer där det finns en risk att det blir en oberoende krock anser R2 att klienterna blivit betydligt mer medvetna om att deras företag bör anlita olika byråer när det gäller revision och skattekonsultation, framförallt när det gäller internationella bolag. Hon har dock inte varit med om att behöva rekommendera någon konkurrerande byrå.

11+12. På frågan om R2 anser att det finns ett förväntningsgap mellan henne och klienterna och på revisorer och samhället i stort anser hon att det definitivt finns ett mellan samhället och revisorerna. Hennes uppfattning är att allmänheten tror att revisorerna "tittar på siffror" och har det dykt upp oegentligheter i ett företag är ofta kommentaren att "skulle inte revisorerna hitta det". Respondenten anser dock att detta beror på att okunnighet och en saknad inblick i vad revisorns uppgifter faktiskt är. R2 påpekar här att revisorn aldrig tittar på allt utan gör ett urval med hänsyn till väsentlighet och risk. När det gäller förväntningsgapet mellan företaget och revisorn anser R2 att det är skillnad mellan stora och lite mindre företag. I de mindre företagen förväntas ofta mer av revisorn men det är väldigt olika från fall till fall. Vidare poängterar hon att det är viktigt att kommunicera med klienten för att minska gapet och att det inför varje uppdrag genomförs ett uppdragsmöte med klienten. Allt för att tydliggöra revisorns roll gentemot det aktuella företaget. I de större företagen anser R2 att det inte finns något större förväntningsgap.

13-16. När det gäller på vilken nivå i företagen som förväntningsgap existerar anser respondenten att det framförallt kan vara enskilda individer på ekonomiavdelningarna som inte riktigt förstår revisorns roll och uppgifter. Däremot anser hon att styrelserna ofta är kompetenta och pålästa vad gäller revisorns arbetsuppgifter. Hon berättar vidare att man som revisor ofta träffar styrelsen ett par gånger om året och går igenom diverse uppgifter, förutsatt att det är ett någorlunda stort bolag. Respondenten anser inte att

det är någon större skillnad i frågan om man ser till storleken på bolagen. Däremot påpekar R2 återigen att det är en väldigt viktig åtgärd att kommunicera med de olika delarna ute på företagen för att på så sätt minska det eventuella förväntningsgapet.

17. När det gäller revisorns arbete och hur detta utvecklats och förändrats över tiden anser R2 att arbetsuppgifterna givetvis förändras beroende på att uppdragen och ens egen kompetens ökat med tiden. Dessutom har den senaste tidens företagsskandaler påverkat arbete så till vida att man idag utför betydligt mindre konsultation och extra tjänster. Detta har också att göra med den ökade debatten kring revisorns oberoende. Idag är det mer fokus på att revisionen sköts på ett korrekt sätt vilket inneburit mer rena revisionstimmar. R2 vill dock påpeka att det fortfarande utförs viss konsultation beroende på uppdragens utformning.

18. På frågan om hur R2 tror att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden tror hon att det eventuellt kommer att bli ytterligare fokus på oberoendet framöver. Möjligtvis kommer det att bli mer uppdelat på personer som utför ren konsultation och rådgivning och revisorer som utför revisioner. När det gäller frågan kring revisionsplikten i små företag som eventuellt kommer att slopas framöver anser R2 att man får vänta och se vad som händer. Förslaget är dock uppe till diskussion men det kommer alltid att finnas intressenter som kommer att kräva någon form av reviderad ekonomisk information från företagen. Ett exempel på detta menar R2 är banker, som vid utlåning till företag oftast kräver denna typ av information vilket innebär att tjänsterna ändå kommer att utnyttjas.

Bilaga 5

Rev2

Rev2 är en väletablerad och global revisionsbyrå, i Sverige har företaget 75 kontor med 1600 medarbetare. Rev2 erbjuder förutom renodlade revisionstjänster även rådgivning till sina klienter. Företaget riktar sig såväl till publika som privat ägda företag och kommuner. Inom varje affärsområde erbjuds en mängd olika tjänster som ger företagen en helhetslösning på allt vad gäller revision och rådgivning.

R3

1+2. R3 arbetar med publika, nationella, medelstora, familjeägda och onoterade företag. År 1986 blev R3 auktoriserad revisor och år 1990 blev han delägare. R3 har cirka 250 uppdrag. Han menar att företagets storlek spelar stor roll på hur många uppdrag en revisor har. Arbetar en revisor endast med mindre företag är det lättare att ha många uppdrag och tvärtom.

3. R3 menar att revisorn uppgift är lite av en Polisroll och det är viktigt att spela efter reglerna. R3 menar att det som skiljer en bra och dålig revisor är att kunna ge tips och idéer utan att inkräkta på regelverket och på så sätt inte vara oberoende. R3 menar vidare att revisorn roll och på så sätt revisorn uppgift har förändrats under årens gång. I början av 1980 talet var den interna kontrollen strängare och syftet med revision var att hitta fel. På 1990 talet svängde detta och revision handlade om att förstå företagens business och föreslå förbättringar. Nu har det blivit mer som det var på 1980 talet och de interna kontrollerna är återigen hårda. Detta är bland annat efter krav från styrelsen i företagen. Dock är det fortfarande viktigt att förstå företagets business menar R3 och ha en bra relation med klienten och inte bara titta på företagets räkenskaper.

4. R3 anser att detta följs Detta bland annat eftersom det ständigt sker stora interna kontroller och att det finns krav på kvalitetskontroller. R3 tror dock att detta följs bättre i stora byråer eftersom dessa bättre kan hantera kontrollbehovet och har fler tekniska verktyg.

5. R3 tycker att begreppen god revisors och revisionsned följs och är fullt medveten om vad dessa begrepp innefattar. Han menar att detta är något som genomsyrar revisorns arbetsgång.

6. R3 menar att den byrå han arbetar på har olika åtgärdsbanker med olika branscher, företag som underlättar revisorns arbetsgång. Vidare menar han att det är viktigt att sätta sig in i företaget för att se var riskerna finns. En annan viktigt resurs revisorn som R3 menar att revisorn har är hans eller hennes erfarenhet som styr vad som ska granskas. R3 menar att det dock alltid finns vissa poster som revisorn tittar på såsom lager, balansräkning och resultaträkning.

7. R3 tycker att det är svårt att direkt säga vad som är tillåtet att göra i ett företag utan att revisorns oberoende kan ifrågasättas. Dock menar han att det är ok att vara med i upphandling av ett nytt datasystem och affärssystem, men det är viktigt att man som revisor då inte tar beslutet och på så sätt styr processen. R3 menar vidare att den byrå han arbetar på har avvecklat mycket av den verksamhet som idag anses påverka revisorns oberoende. Detta är bland annat jurister och till viss del även skattekonsulter. Han anser att revision idag är mer fokuserat på revision och inte de tilläggstjänster som tidigare erbjöds.

8-9. R3 menar att hans policy kring konsultation i det företag man reviderar är väldigt restriktivt. Vidare menar R3 att kunderna, framförallt i de större företagen inte längre efterfrågar konsultation i den utsträckning som de gjorde förr. Detta menar han beror på att företagens köpbeteende kring dessa tjänster är betydligt mer försiktigt på grund av de skandaler som skett den senaste tiden. Dock menar att R3 att mindre företag fortfarande vill ha all hjälp och inte riktigt har förstått detta. R3 säger vidare att Försäljning av konsulttjänster har minskat, tidigare sålde man in sig billigt på grund av att byråerna istället tjänade på konsulttjänster. Detta har idag lett till ökade revisionskostnader eftersom man inte utför konsulttjänster längre. Detta kväver att man förklarar för kunden hur situationen ser ut och varför kostnaden har ökat.

10. Vid en oberoendekrock så rekommenderar R3 mindre konsultfirmor som sysslar med ekonomiska funktioner och ej andra stora byråer.

11. R3 anser att förväntningsgapet inte direkt kommer i uttryck mellan han och klienten eftersom de oftast är nöjda med det arbete han genomför. Dock tycker han att många klienter inte ser allt som en revisor faktiskt gör och bidrar med och att de förväntar sig att revisorn tittar på samtliga transaktioner. Detta har dock minskat på den senare tiden men bland småföretagen är denna förväntning fortfarande stor. Mot allmänheten tror R3 att det dock föreligger ett förväntningsgap. Detta eftersom han anser att allmänheten tror att efter att en revisor har granskat ett företag så ska allt vara ok. R3 menar att detta leder till att det uppstår skandaler och revisorerna får ta smällen eftersom allmänheten tror att det endast är revisorns uppgift att se till att allt i företaget är rätt. För att motverka detta menar R3 att hans byrå idag går ut med material för att visa kunden vad revisorn faktiskt gör.

12. R3 menar som skrivs ovan att detta beror på företagets storlek. Små vill förväntar sig mer än stora.

13. På frågan om R3 anser att det är någon skillnad mellan olika nivåer i företaget med tanke på förväntningsgapet svarade R3 att ekonomiavdelningen och VD: n i företaget har bra koll på läget. Detta eftersom de har en löpande kontakt med revisorn. R3 tycker att styrelsen förr hade sämre koll på vad revisorn gjorde eftersom revisorn inte alltid var med på styrelsemöten. Detta har förbättrats idag vilket R3 tror beror på de skandaler som skett och att man nu för en mer öppen dialog med dem.

14. På frågan om företagets storlek har någon betydelse tycker R3 att de små företagen ofta vill ha hjälp med att sy ihop årsredovisningen. Alltså ej upprätta den av naturliga skäl men om dem har synpunkter på avskrivningar och skatter dispositioner. Man hjälper dem även privat med uttag i form av lön etc. Detta leder till att man blir lite av en hustomte till företaget. Väsentlighet bör vägas in här. Storleken får även betydelse i vilken grad man kan hjälpa till. Om ett företag har många ägare kan man inte vara rådgivare till endast ett par stycken och bortse från vad resterande anser. I ett litet företag är detta betydligt lättare då detta företag endast har en eller ett par ägare. Det är lättare att vara rådgivare i de mindre eftersom man ständigt har en löpande kontakt med styrande individer eftersom ägare, ledning styrelse oftast är samma individ. R3 anser då att risken blir betydligt mindre.

15. R3 anser att FAR har en betydande roll i detta eftersom de har skrivit bland annat artiklar och på så sätt kommunicerat ut budskapet i tidningar och artiklar. På Rev2 använder de ett utskick som de tillsammans med klienten går igenom där en revisors uppdrag är definierat och där allmänna villkor är utsatt. Detta leder till att klienten blir mer medveten om vad revisorn faktiskt gör och vad han/hennes roll är. De har även interna kurser som de erbjuder klienten över vad bland annat revisorn roll är. Rev2 anordnar även bank träffar för att banken kan informera sina kunder. De talar även om för sina kunder att det har kommit en ny revisions standard där det ställs högre krav vilket leder till högre revisionskostnader.

16 Detta svar återges i fråga 13 där R3 redogör för olika kunskap om revisorns roll beroende på vilken position individen har i företaget.

17. R3 redogjorde för detta i fråga ett. R3 menar att i början på 1980 talet granskade revisorn mer som en polis och var mer kritisk. Under 1990 talet var verksamheten mer inriktad på konsultations tjänster och business inriktade. R3 menar att verksamheten nu är mer som den var på 1980 talet men påpekar att det är väldigt viktigt att revisorn förstår företagets verksamhet och bransch.

18. R3 tror att revisorns arbetssätt kommer att landa mellan vad som sker nu och vad som skedde på 1990 talet. För tillfället är det mycket fokus på järv och oberoende och det är ett extrem läge med tanke på de skandaler som skett de senaste åren. Detta leder till kraftigt ökade kostnader för framförallt de mindre bolagen då dem måste anlita olika konsulter för olika tjänster/ändamål. Detta medan revisorn endast ska sköta redovisningen. Det är på tal att man ska ta bort revisionsplikten för små företag. Han tror dock inte att skattemyndigheterna kommer att gå med på detta. Oavsett kommer han att fortsätta att jobba med små bolag eftersom det finns andra intressenter som vill att företaget ska redovisa, exempelvis banker. Detta innebär dock att man kan släppa revisionsoberoendet och konsultera på ett helt annat sätt än idag. Rev2 har redan börjat förbereda sig för detta genom att upprätta ett nytt affärsområde som heter företagstjänster. För denna tjänst är det antingen eller. Det vill säga att Rev2 hjälper till med företagsrådgivning eller med revision. Tidigare skulle företaget vara bäst på allt, management, skatt, juridik, och revision, medan under de senaste åren har man knoppat av diverse avdelningar såsom exempelvis juristerna.

R4

1+2 R4 arbetar på Rev2 i Malmö. Han är auktoriserad revisor och har arbetat ca 17 år i yrket. R4 har i dagsläget ett 80-tal uppdrag som täcker in allt från enmansföretag med en omsättning på omkring 1 miljon kronor till börsnoterade företag med omkring 15 miljarder i omsättning.

3. När det gäller att definiera en revisors uppgift svarar R4 att revisorns uppgift är att granska bolagets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens och VD:s förvaltning.

4. R4 anser att detta måste följas vilket det även görs.

5. När det gäller hur respondenten ser på god revisors/revisionssed och i vilken utsträckning detta uppfylls anser R4 att han tycker att det uppfylls i all väsentlighet.

6. På frågan hur bedömningen sker av vad som ska granskas ute på företagen svarar R4 att de försöker bedöma vad som är väsentligt. Utgångspunkten är då att komma fram till hur mycket fel som kan accepteras för att man ändå ska skriva en s.k. ren revisionsberättelse. Oftast är bolagets resultat en utgångspunkt, men inte alltid. (Det finns ju bolag som inte har något resultat och i dessa fall kan eget kapital vara en bedömning för utgångspunkten). När det gäller resultatet så kan man acceptera fel om de ligger mellan 5-10 % av redovisat resultat före skatter. Därefter, med detta belopp som utgångspunkt, sker en nedbrytning av beloppet som då kan användas för urval av väsentliga balans- och resultatkonton för granskning.

7+8+9. När det gäller vilken konsultverksamhet man kan utföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag anser R4 att man kan ge allmänna råd i redovisnings- och skattefrågor. Däremot kan han eller medlemmarna i revisionsteamet aldrig hjälpa till med att upprätta bokslut eller årsredovisningar. Dessa saker kan däremot någon annan på byrån som inte är med i revisionsteamet hjälpa till med.

10. R4 anser inte att det är svårt att vara oberoende när man erbjuder fler tjänster än granskning i ett så stort företag som Rev2.

11. När det gäller frågan om respondenten anser att det finns ett förväntningsgap mellan honom och klienterna och mellan honom och samhällets allmänna förväntningar svarar R4 att allmänt kan det väl sägas att mindre klienter ser revisorn mest som rådgivare och mindre som revisor. När det gäller större företag så är de nog ganska införstådda med vilken revisorns roll är. När det sedan gäller allmänheten så kan det nog vara så att det föreligger ett stort gap. De förstår kanske inte att revisorn är fokuserad på väsentligheter utan tror att en revisor granskar alla transaktioner som äger rum i ett företag.

12. När det gäller frågan om vad respondenten tror att klienterna förväntar sig av honom och i vilken omfattning dessa förväntningar uppfylls anser R4 att mindre ägarledda företag förväntar sig en hel del råd i skattefrågor och även i frågor av privatekonomisk karaktär. Stora företag förväntar sig att han är väl insatt i avancerade redovisningsfrågor.

13. På frågan om vilken nivå förväntningsgapet finns i företaget menar R4 att detta beror på hur stort företaget är och vilken kompetens individerna i företaget har.

14. På frågan om företagets storlek har betydelse med avseende på förväntningsgapet anser R4 såsom anges i fråga 12 att mindre har större förväntningar eftersom de vill att revisorn ska vara mer rådgivare.

15. På frågan vilka åtgärder som skulle minska förväntningsgapet mellan respondenten och klienten svarar R4 att information och tydlighet är viktigt. Han anser att de nya krav som ställs på revisorn genom nya RS vilka innebär att man skall skicka ”uppdragsbrev” till kunderna innan revisionen startar förtydligar vad revisorn gör och vilka förväntningar revisorn har på tillhandahållet material.

16. R4 anser att styrelsens/VD:s/ekonomiavdelningens kunskap om revisorns roll och ansvar oftast är stor.

17. När det gäller huruvida revisorns arbete med klienten förändrats över tiden och om den senaste tidens företagskandaler påverkat arbetet svarar R4 att arbetet har förändrats på så vis att oberoende frågorna på ett helt annat sätt är i fokus idag.

18. På frågan om hur R4 tror att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden svarar han att man redan idag ser ett ökat krav på revisorn i oberoende sammanhang.

Bilaga 6

Rev3

Även Rev3 är ett globalt företag och har cirka 1000 anställda i Sverige på ett 30-tal kontor. Rev3 erbjuder företagen en mängd olika tjänster förutom revision. Till dessa hör skatteplanering, riskhantering och värdering. För att öka samarbetet med klienterna förespråkar Rev3 en öppen kommunikation där samtliga parter behov och förväntningar diskuteras.

R5

1 R5 arbetar som auktoriserad revisor sedan år 1999/2000 på Rev3. R5 arbetar främst med större tillverkande företag, men har även några små företag.

2 Vad gäller antal uppdrag har R5 cirka 20 stycken. Han påpekar dock att ett uppdrag kan innefatta mer än ett företag på grund av bland annat koncerner.

3 På frågan om vad en revisors uppgift är menade R5 att man måste dela in denna uppgift beroende på företagets storlek. För de stora företagen handlar det om att granska årsredovisningen för bolagsstämman räkning. Vidare säger han att det är av betydligt större vikt att man som revisor är oberoende när man granskar de större företagen. Detta eftersom bland annat ägarna är betydligt fler. Vad gäller de små företagen vill ägarna, som ofta även är samma personer som sitter i styrelse/bolagsstämman, ha mer hjälp och rådgivning kring revisionen.

4 R5 anser att detta följs.

5 Som svar på frågan som handlar om att respondenten ska återge sin syn på god revisors/revisions sed menade R5 att detta inte var något man ständigt funderar på utan att man som revisor tänker på detta omedvetet. Han menade dock att det är väldigt viktigt att vara opartisk och oberoende.

6 R5 menar att man inte kan titta på allt i ett företag, det vill säga varje liten transaktion. Det handlar istället om att göra en riskbedömning och lägga tiden på att identifiera och granska de stora riskerna i ett företag. R5 menar vidare att vissa saker alltid ses över såsom skatter och balans poster. När man granskar ett företag är det viktigt att ha god revisors sed i åtanke. Det föreligger även en skillnad beroende på hur länge man har haft klienten som kund. R5 menar att om det är ett nytt företag, det vill säga man inte har granskat det innan så är det viktigare att titta på många specifika transaktioner och poster. Är det en gammal klient som ska granskas är insynen i företaget bättre och man tittar istället på nya händelser och de händelser som tidigare år har varit kritiska och viktiga.

7 På frågan vilken konsultverksamhet R5 anser att man kan bedriva i ett och samma företag som man utför revision i menar R5 även här att storleken på företaget spelar roll. I ett större företag är det väldigt viktigt att vara oberoende. R5 menar att det finns en gråzon mellan vad som är rätt och fel. Om ett större företag får hjälp med sitt bokslut kan detta utåt i samhället uppfattas dåligt. Dock kan det ändå vara ok beroende på vad hjälpen avser. Det är alltså av stor vikt att verka oberoende i de större företagen. Vad gäller de mindre företagen är det till exempel viktigt att deklARATIONEN blir rätt och att skatten blir korrekt. De som har intresse av att dessa poster blir rätt är bland annat banker.

8 På frågan vilken policy som Rev3 har vad gäller konsultverksamhet i samma företag som revideras menar R5 att det är viktigt att från början tydligt dokumentera allt man kommer överens om och reda ut vad klienten har för behov. När det uppstår en så kallad gråzon över vad som får och inte får göras prövas alltid detta internt av en revisions expert. När en handling hamnar i gråzonen tittas det alltid på beloppets storlek och karaktär. Vidare skiljer det sig åt om till exempel moderbolaget finns i USA. Detta leder till betydligt starkare krav på oberoende och måste först prövas i USA innan den får genomföras.

9 R5 menar precis som han återger i svaren från fråga 7 och 8 att det är från fall till fall och det är svårt att återge vad revisorn får göra och inte göra.

10 R5 rekommenderar externa små redovisningsbyråer när hans klient ber att han ska genomföra en handling som direkt strider mot oberoendet. Rev3 har ingen revisionsbyrå som man hänvisar sina klienter

till om ett fall strider mot oberoendet utan detta är upp till var och en av revisorerna och kan helt enkelt baseras på kontakter.

11 På frågan som handlar om förväntningsgapet mellan revisorn och klienten och revisorn mot samhället menar R5 att man återigen måste ta hänsyn till företagets storlek. R5 menar att förväntningarna inte är så stora mellan ett stort företag och revisorn. Detta menar han beror på många faktorer. För det första så har större företag ofta en utnämnd policy för var företaget ska vända sig för revision och vad detta innebär och var företaget får hjälp med andra handlingar. Vidare har större företag bättre koll eftersom det ofta finns före detta revisorer som arbetar i företagen och att utbildningsnivån är betydligt högre i större företag vilket leder till högre kompetens. Mindre företag vill återigen ha praktiska råd på frågor kring skatter och andra handlingar. Vidare vill de mindre företagen ha hjälp att identifiera risker och brister i företaget. Mot samhället tror R5 att förväntningsgapet är större. Han menar att samhället i stort inte har riktig insikt i vad en revisor faktiskt gör. R5 menar att många nog tror att en revisor ska granska varenda verifikation i företaget och om det uppstår minsta lilla problem så ska en revisor direkt vara medveten om detta. Men så är inte fallet. En revisor kan inte av logiska och praktiska skäl granska varenda transaktion utan får istället göra stickprov.

12 R5 menar att revision kommer att gå i den riktning som allmänheten vill. Det vill säga att det ska genomföras fler och större granskningar mot företagen. Detta kommer att leda till att företagen får betala mer för revision men revisorns arbete kommer att bli mer noggrant. De skandaler som har varit omtalade i massmedia har även varit en fördel för revisorerna. Företagen vill att allt ska vara rätt och måste på så sätt räkna med mer arbete för revisorn.

13 Vad gäller frågan om var ett förväntningsgap är större eller mindre i ett företag menar R5 att ekonomiavdelningen har en god uppfattning om vad revision är och innebär för företaget. Detta gäller även VD: n eftersom han eller hon har en löpande kontakt med revisorn. Styrelsens kunskap och vetskap om vad en revisor gör är av varierande karaktär menar R5. Eftersom en revisor kanske bara träffar styrelsen 1 gång per år så är risken för att ett förväntningsgap ska uppstå här betydligt större.

14 Vad gäller storleken på företaget och om detta har någon betydelse på förväntningsgapet menar R5 att förväntningarna är av olika karaktär.

15 Ett sätt att minska detta förväntningsgap är att man vid en ny affärsförbindelse med klienten redogör för vad som ingår i revision och reder ut kundens behov. Genom detta är det lättare att förstå varandra och reda ut vad som kommer att ingå och vad som klienten inte kan eller får begära av revisorn eftersom det kan påverka oberoende och andra hot mot revisorns roll.

16 Vad gäller frågan om hur vida kunskapen i de olika positionerna i företaget är om revisorns roll är svarade R5 att ekonomichefen och de individer på ekonomiavdelningen som mer eller mindre dagligen kommer i kontakt med revisorn har en bättre inblick i vad som ingår i revision. Detta gäller även VD som ofta har en löpande kontakt. Styrelsen har mindre koll beroende på företagets storlek. Vidare spelar det även roll om styrelsen är extern eller intern. En intern styrelse har mer inblick och en mer daglig kontakt med sin revisor än vad en extern styrelse har.

17 R5 menar att revisions arbetet har förändrats över tiden. I början av 1990 talet bestod revision mer av konsulttjänster och rådgivning till företagen. Idag består uppdragen mer av revision. De företagsskandaler som har uttalats i massmedia har naturligtvis påverkat detta menar R5.

18 R5 tror att revisionsarbetet i framtiden kommer att fortsätta i den riktning som det har förändrats fram till idag. Det vill säga att det mer kommer att gå mot renodlad revision. Vad gäller den omtalade frågan om revisionsplikten ska försvinna för småbolag ser han positivt på detta. R5 menar att de företag som detta kan komma att påverka ändå har intressenter i form av banker som ändå kommer att vilja ha en oberoende bedömning av företag. Fördelen är dock att det inte kommer att krävas de strikta krav som finns idag och att företaget kommer att kunna rådfråga sin revisor betydligt mer.

R6

1+2. R6 arbetar på Rev3 i Malmö. R6 är senior partner och auktoriserad revisor sedan 1974. Hon har arbetat i revisionsbranschen sedan 1969 och har i dagsläget omkring 175 uppdrag.

- 3+4. När det gäller att definiera en revisors uppgift svarar R6 att revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. R6 anser att detta i huvudsak följs.
5. När det gäller hur respondenten ser på god revisors/revisions sed och i vilken utsträckning detta uppfylls svarar R6 att det i FAR:s Revisionsbok 2004 finns i kapitel 5 regler för revisorer och revision och här förklaras begreppen god sed. För att revision skall få den tyngd som avses i lagstiftningen måste god sed uppfyllas. R6 anser att han och Rev3 uppfyller både god revisors och revisions sed.
6. På frågan hur bedömningen sker av vad som ska granska ute på företagen svarar R6 att man genom kännedom om företaget gör en planering utifrån en riskanalys. Hon hänvisar även till RS, Revisionsstandard i Sverige.
- 7+8. När det gäller vilken konsultverksamhet som man kan utföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag anser R6 att man utifrån FAR:s analysmodell kan avgöra huruvida det man avser göra strider mot god sed och då gör man det inte. Att ta hjälp av analysmodellen utgör Rev3s policy när det gäller konsultation i de bolag som byrån också reviderar.
9. På frågan om det är en svårighet att vara oberoende när man erbjuder fler tjänster än granskning svarar R6 att han inte anser detta vara varken en svårighet eller ett problem.
10. På frågan om han eller Rev3 rekommenderar andra revisionsbyråer vid oberoende krock, och i så fall vilka och varför dessa svarar R6 att hon inte rekommenderar någon speciell byrå men brukar påpeka att man skall förvissa sig om att kompetensen är tillräcklig.
11. När det gäller frågan om respondenten anser att det finns ett förväntningsgap mellan henne och klienterna och mellan henne och samhällets allmänna förväntningar svarar R6 att det inte finns något förväntningsgap mellan henne och hennes nuvarande kunder. R6 påpekar också att förväntningsgapet bör kunna undvikas genom att man i uppdragsbrevet specificerar och konkretiserar uppdraget.
12. När det gäller frågan om vad respondenten tror att klienterna förväntar sig av henne och i vilken omfattning dessa förväntningar uppfylls svarar R6 att hon tror att de förväntar sig en opartisk granskning, med uppgifter om vad de behöver förändra alternativt förbättra i sin redovisning. De förväntar sig också upplysningar om aktuella och kommande ändringar i olika regelverk som kan beröra dem.
13. När det gäller på vilken nivå i företaget som förväntningsgapet ofta förekommer svarar R6.
14. På frågan om storleken på företaget har någon betydelse med avseende på förväntningsgapet menar R6 att olika företag har olika förväntningar. Detta kan bero på kundens egen kompetens och behöver inte ha med storleken att göra.
15. På frågan vilka åtgärder som skulle minska förväntningsgapet mellan respondenten och klienten hänvisar R6 till tidigare svar angående uppdragsbrev.
16. På frågan hur respondenten upplever att styrelsen/VD/ekonomi avdelningens kunskap om revisorns roll och ansvar är svarar R6 att det varierar mycket. Noterade bolags ledningar har oftast en klar bild av detta medan ägarledda bolags ledningars kunskap varierar.
17. När det gäller huruvida revisorns arbete med klienten förändrats över tiden och om den senaste tidens företagskandaler påverkat arbetet svarar R6 att kunder kommer och går, med en allt större erfarenhet blir det naturligtvis lättare att möta och "hantera" kunder. R6 anser inte att företagskandaler har påverkat hennes sätt att arbeta annat än i de fall lagstiftning och normgivning har förorsakat.
18. På frågan om hur R6 tror att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden svarar hon att hon tror att efterhand som regleringarna blir fler blir yrket kompetenskravmässigt svårare. R6 kan också tänka sig att man får storbolagsrevisorer och andra revisorer med olika kompetenskrav. Om revisionskravet för mindre företag försvinner eller ersätts med "review" blir det också förändringar.

Bilaga 7

Rev4

Rev4 är liksom de andra revisionsbolagen globala och har 80 kontor med cirka 1600 anställda. Företaget erbjuder sina klienter ett brett utbud av tjänster. Förutom revision har företaget även redovisning, skatteavdelning, riskhantering värdering och analys som står till kundernas förfogande. För att skapa en god kommunikation med kunden har Rev4 som policy att dagligen engagera sig i kundens affärer och problem.

R7

1. R7 arbetar som revisor på Rev4 sedan 1990. R7 arbetar både med enmansföretag och stora företag samt till viss del med ideella stiftelser men fokus ligger på ägarledda företag. R7 är auktoriserad revisor sedan 1996 och arbetar även med rekrytering och kompetensutveckling.

2. När det gäller antalet uppdrag granskar R7 omkring 30-40 uppdrag och är påskrivande revisor i mellan 10-15 av dessa.

3. När det gäller att definiera en revisors uppgift anser R7 att svaret beror på vem som är mottagare av informationen. Det vill säga att svaret är detsamma men själva beskrivningen och förklaringen av en revisors roll skiljer sig åt beroende på vem man ska förklara det för. Definieras en revisors uppgift gentemot en klient blir svaret att revisorn är bolagsstämmans förlängda arm som ska se till att de lagar, regler och riktlinjer som finns i Sverige följs och att en extern intressent objektivt kan mäta och se hur företaget går och vilken ställning och resultat det aktuella företaget har.

4. R7 anser att detta följs.

5. På frågan angående god revisors/revisionsred svarar respondenten att det inte finns något enkelt svar på vad som menas med god sed. R7 hänvisar dock tillbaka till föregående svar och påpekar att revisorerna på ett objektivt sätt kontrollerar att företagen följer de lagar och regler som finns för att kunna avge en revisionsberättelse. Vidare menar R7 att det finns olika regelverk för olika bolagsformer vilket bidrar till att definitionen blir olika beroende på bolagsform vilket också bidrar till att god revisors och revisionsred varierar.

6. När det gäller frågan om hur revisorn gör bedömningen av vad som ska granskas ute på företagen svarar R7 att Rev4 har en standard, Rev4 Audit Manual, som ska följas från det att man får in en förfrågan från en kund eller en presumtiv kund hur man gör utvärdering och om detta är en kund som vi vill ha. Sedan tittar man på bolaget och gör en bedömning hur det ser ut i det aktuella bolaget, vilken intern kontroll som finns, vilka rutiner som finns, vilka är ledande befattningshavare, hur ser företagskulturen ut, och ytterligare ett par variabler. Utifrån den här analysen görs en riskbedömning av vad som är väsentligt och vad som är de största riskerna i företaget och utifrån detta genomförs sedan en granskning. Det finns en tydlig struktur hur detta ska genomföras i och med att Rev4 audit manual finns som säkerställer att det blir gjort på rätt sätt.

7-9. På frågan om vilken konsultverksamhet som respondenten anser att en revisor kan genomföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag svarar R7 att det är väldigt olika från klient till klient. Hos vissa kunder får Rev4 inte göra annat än att utföra själva revisionen och de har då externa konsulter som utför andra tjänster. Allt enligt företagets egna policys och regler. Det kan till exempel bero på att moderbolaget är amerikanskt där det ofta är striktare regler kring detta. Alla tilläggstjänster som Rev4 utför åt klienter måste godkännas av en lead partner så att tjänsten är ok att utföra. Detta gäller framförallt stora klienter. Varje enskilt fall prövas innan uppdraget, åtagandet godkänns. R7 påpekar att gränsen visserligen är strikt men handlar det om mindre belopp och enklare frågor så kan dessa besvaras över telefon eller liknande. Men när det gäller konsulttjänster så får man i princip inte göra något utan ett godkännande från lead partnern och hans/hennes team. Gäller det dock rena redovisningsfrågor och bokslutsfrågor är detta något som revisorn inte får göra utan dessa frågor skickas vidare till redovisningsavdelningen. R7 tillägger också att även Rev4:s konsulter inom till exempel skatterådgivning måste ha ett godkännande innan de tar sig an ett uppdrag. R7 upplever också att företagen själva idag är betydligt mer medvetna om eventuella oberoende problem och väljer därmed att ta det säkra före det osäkra när det gäller att anlita olika revisorer och konsulter till diverse uppdrag.

10. Rev4 har inget samarbete med andra byråer eller konsulter när det gäller att hänvisa kunder vidare när Rev4 inte kan utföra en viss tjänst, utan det är upp till kunden att bestämma. Detta på grund av att detta också utgör en viktig del i revisorernas oberoende.

11+12. På frågan om respondenten anser att det föreligger ett förväntningsgap mellan henne och klienterna och mellan henne och samhällets allmänna förväntningar svarar R7 att när det gäller klienterna *"tror dom ofta att vi gör mer än vad vi gör"*. Hon fortsätter med att *"dom tror att revision är rådgivning och att vi är där för att hjälpa dom"*. Respondenten påpekar också att detta främst sker i mindre bolag och att det där är ägaren som är bolagsstämman som tillsätter revisorn. I de små bolagen finns det inga mellanled som det finns i större bolag utan ägaren tillsätter någon som hon har förtroende för. Hon vill då ofta i första hand att revisorn ska hjälpa honom och ser kanske inte alltid till bolagets bästa. Ofta vill dessa personer få personlig hjälp och ser inte revisorn som samhällets förrättare. När det gäller samhällets allmänna förväntningar på revisorn anser R7 att spännvidden är väldigt stor och att det säkert finns människor som knappt hört talas om en revisor. Men i allmänhet tror R7 att allmänheten ser revisorn som en rådgivare till bolaget. R7 tydliggör vidare att rådgivning och revision inte är samma sak men att om det inte strider mot revisorns oberoende får man utföra det

R7 påpekar också att om det är så att klienterna förväntar sig mer rådgivning än vad som ingår i revisionen måste man vara tydlig och förklara vad som gäller. Revisorerna följer FAR:s rekommendationer och ramverk och de gällande regelverk som en revisor kan ge råd utifrån. När det gäller mindre bolag är det ofta så att pengarna för dem är det viktigaste eftersom bolaget och deras plånbok är samma sak. Målet för många egenföretagare är att få ut mer pengar i handen och vid vissa skatteärenden skulle de kanske kunna få det men så fort någonting är i gråzonen följer vi FAR:s rekommendationer för att det inte ska bli några oklarheter eftersom detta inte är vårt primära syfte. R7 påpekar återigen att detta gäller nästan uteslutande små bolag. I större företag jobbar styrelse och VD för bolaget på ett helt annat sätt eftersom de inte har privata och egna intressen på samma sätt i dessa företag.

13+14. Angående på vilken nivå i företaget som förväntningsgapet är störst anser R7 inte att det går att urskilja någon specifik avdelning eller funktion som är bättre eller sämre insatt. Det beror istället på vad det är för personer som arbetar i företaget och deras tidigare erfarenheter och har inte direkt med deras funktion att göra. Detta gäller företag där det finns uttalade funktioner såsom ekonomi avdelning, styrelse och VD och där funktioner inte innehas av en och samma person.

15. När det gäller de åtgärder som kan vidtas för att minska ett eventuellt förväntningsgap anser respondenten att de uppdragsbrev som upprättas vid nya uppdrag och åtagande spelar en viktig roll eftersom dessa reglerar vad Rev4 utför. I dessa brev talar REV4 om vad revisionen innefattar och vad som utgör rådgivning och konsultation och reglerar REV4s åtagande gentemot klienten. Vidare anser R7 att det är mycket viktigt att man är tydlig i det budskap som förmedlas till klienten och att det påtalas vad hon kan förvänta sig av REV4 och vad REV4 i sin tur förväntar sig av företaget.

16. När det gäller hur respondenten upplever styrelsens, VD:s och ekonomiavdelningens kunskaper om revisorns roll och ansvar anser R7 att de som jobbar på ekonomiavdelningen och har hand om kunder och fakturering kanske inte har direkt inblick i vad revisorn utför. Men det handlar återigen mycket om vilka personer som jobbar där och deras tidigare erfarenheter och kunskaper. Vidare är det så att om man kommer ut på ett nytt företag och träffar en ny person talar man om varför man är där och vad man gör i själva arbetet. Rent generellt hoppas R7 att om företaget valt en styrelse, förutsätter man att de är så kapabla att de vet vad revisorns roll och uppgifter är. På de mellanstora företag som R7 främst arbetar med har man tämligen lite kontakt med styrelsen, det är ingen som revisorn träffar en och en. Vidare menar R7 att hon inte har djupa diskussioner med sina klienter om vad revisorns roll är och kommer att innebära för företaget.

17. På frågan om arbetet med klienterna förändrats över tiden svarar R7 att så verkligen är fallet. En bidragande orsak till detta anses vara den senaste tidens företagsskandaler som har bidragit till skärpt lagstiftning och rekommendationer. Arbetet har på så sätt blivit mer strukturerat och formaliserat. REV4 har egna revisorer som åker runt och tittar på att medarbetarna följer REV4 audit manual, och som ser till att det ökade kravet på dokumentation följs.

18. När det gäller revisorns framtida roll tar R7 upp frågan kring avskaffandet av revisionsplikten i mindre bolag. Hon anser dock att det kommer att finnas ett behov av någon form av reviderat material i bolagen, som en kvalitetsstämpel, med tanke på företagets intressenter och dess intresse kring bolaget. Ett

exempel är bankerna som vid ett eventuellt lån troligtvis kommer att kräva den typen av information. Kanske kommer det inte att ske i samma form som idag men troligtvis kommer det att finnas ett behov av granskning från en oberoende part.

R8

1+2 R8 arbetar på Rev4 i Stockholm på avdelningen för ägarledda företag. R8 har arbetat på REV4 i 9 år och är auktoriserad revisor och har i dagsläget ca 25 uppdrag.

3+4. När det gäller att definiera en revisors uppgift svarar R8 att huvuduppgiften är att genomföra den granskning som enligt god revisionsledning krävs för att kunna avge en revisionsberättelse. I ett AB handlar det därmed huvudsakligen om att granska årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. R8 anser inte att detta följs fullt ut utan menar att det förekommer disciplinärenden.

5. När det gäller hur respondenten ser på god revisors/revisionsledning och i vilken utsträckning detta uppfylls anser R8 att god revisionsledning handlar om att följa de olika regelverk som finns. Dessa är till exempel Lag om revisorer där tystnadsplikten är central. Vidare finns Revisorsnämndens föreskrifter, Revisorslagen samt Fars yrkesetiska regler. Regelverket är således omfattande.

6. På frågan hur bedömningen sker av vad som ska granskas ute på företagen svarar R8 att väsentlighet och risk skall styra räkenskapsrevisionen. Till detta kommer förvaltningsrevision samt skyldighet att granska skatter och avgifter.

7. När det gäller vilken konsultverksamhet man kan utföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag anser R8 att revisionsnära rådgivning som till exempel viss skatterådgivning samt biträde i samband med upprättande av årsredovisning kan göras.

8. När det gäller företagets policy vad gäller konsultation i de bolag som revideras svarar R8 att påskrivande revisor skall informeras samt ge sitt samtycke till konsultuppdrag innan dessa påbörjas.

9. På frågan om det är en svårighet att vara oberoende när man erbjuder fler tjänster än granskning svarar R8 att ett visst hot mot oberoende finns alltid. Analysmodellen är tänkt att vara verktyget för att identifiera bland annat hot mot revisorns oberoende.

10. På frågan om R8 eller Rev4 rekommenderar andra revisionsbyråer vid oberoende krock, och i så fall vilka och varför dessa svarar R8 att han aldrig varit med om detta.

11+12. När det gäller frågan om respondenten anser att det finns ett förväntningsgap mellan honom och klienterna och mellan honom och samhällets allmänna förväntningar svarar R8 att det varierar kraftigt. Ett medel för att minska förväntningsgapet är att samtliga revisionsuppdrag idag skall definieras i ett så kallat uppdragsbrev. Tanken är som han ser det god.

13. När det gäller på vilken nivå i företaget som förväntningsgapet ofta förekommer svarar R8 att det oftast finns på ekonomichefsnivå och uppåt.

14. När det gäller frågan om det finns någon skillnad vad gäller storleken på företaget med tanke på förväntningsgapet svarar R8 att det nog varierar och att han inte kan säga om det är större eller mindre i stora eller små bolag.

15. På frågan vilka åtgärder som skulle minska förväntningsgapet mellan respondenten och klienten svarar R8 att det är viktigt att uppdragsbrev verkligen upprättas. Att revisionsmöten hålls där iakttagelser och synpunkter på ett konstruktivt sätt diskuteras kan också minska förväntningsgapet.

16. På frågan hur respondenten upplever att styrelsen/VD/ekonomi avdelningens kunskap om revisorns roll och ansvar är svarar R8 att det varierar kraftigt.

17. När det gäller frågan huruvida revisorns arbete med klienten förändrats över tiden och om den senaste tidens företagsskandal påverkat arbetet svarar R8 att företagsskandalerna har kraftigt påverkat hela branschen. Detta har inneburit en ökad försiktighet och noggrannhet. Mer formalia i form av diverse

interna obligatoriska dokument som skall upprättas utöver de som följer av RS. (Analysmodell samt uppdragsbrev)

18. På frågan om hur R8 tror att revisorns roll kommer att utvecklas i framtiden svarar han att han personligen inte tror att man av praktiska skäl kan strama upp det hela så mycket mer. Det kommer nog att förbli ungefär som det är under en överskådlig tid. Eventuellt kommer revisionsplikten av mindre företag att avskaffas.

Bilaga 8

Rev5

Rev5 skiljer sig på så sätt från de fyra andra revisionsbyråerna att de endast riktar sig mot ägarledda företag. Företaget har cirka 400 anställda och är verksamma på cirka 40 orter i Sverige. Internationellt samarbetar Rev5 med REV5 International som är ett världsledande företag för ägarledda företag. Rev5 erbjuder förutom revision bland annat skatteplanering, verksamhetsplanering och organisations utveckling, finans och utbildningar.

R9

1+2. R9 arbetar på Rev5 revision i Malmö och är godkänd revisor sedan 1995 och delägare sedan 1997. Han har arbetat på Rev5 sedan 1988 då han tog examen från Lunds universitet. R9 jobbar med företag som har en omsättning från allt mellan ½ miljon till 400-500 miljoner sek. R9 menar ”att han tidigare gjorde allt” det vill säga upprättade, bokslut, årsredovisning, bilagor och revision. R9 menar dock att efter att det dök upp flera disciplinärenden hos RN valde Rev5 att dela upp arbetet och byggde då upp en redovisningsavdelning och lämnade ifrån sig den upprättande fasen. Idag jobbar R9 uteslutande med revision och revisionsnära konsultation på ett 40-tal uppdrag. R9 påpekar att han inte är auktoriserad eftersom han saknar ett par akademiska poäng. Dessutom anser han att behovet inte är lika stort att vara auktoriserad eftersom han och REV5 främst jobbar med mindre företag. R9 påpekar också att eftersom REV5 är en liten byrå är det viktigt att ta vara på den kunskap som finns inom byrån. På REV5:s Malmö kontor finns även en redovisningsavdelning som utför löpande redovisning och bokslutsarbete.

3. När det gäller att definiera en revisors uppgifter säger R9 att det är viktigt att vara oberoende och objektiv i de värderingar som man gör. Revisorn ska ta tillvara alla intressenters intressen exempelvis finansärer och leverantörer. Eftersom revisorn är vald av bolagsstämman blir det kunden som sätts i fokus, men det är viktigt att även ta hänsyn till andra intressenter.

4. Detta anser R9 följs.

5. På frågan om hur R9 ser på god revisors och revisionsred anser han att det är det ”som vi lever efter” och att det är deras målsättning att följa FAR:s rekommendationer. Han påpekar också att det finns mycket som är i gränslandet som kan vara svårt att hantera praktiskt. R9 ger ett exempel utifrån FAR:s analysmodell där det kan vara svårt att avgöra vad som är vänskapssamband, till exempel att spela golf med en klient eller träffas privat. Det viktigaste som REV5 bedömer i sin vardag är självgranskningshotet. R9 säger vidare att han använder analysmodellen på varje uppdrag framförallt med tanke på att REV5 har en redovisningsavdelning i samma hus är det viktigt att titta på hur uppdragen utformats och vilka motåtgärder som eventuellt behöver vidtas för att säkerställa oberoendet. Vidare är det viktigt att hitta verktyg som kan användas för att lösa saker och ting på ett smidigt sätt. R9 säger också att det inte alltid är praktiskt möjligt att följa FAR:s rekommendationer på alla uppdrag eftersom teori och praktik inte alltid fungerar tillsammans. Måste kunna motivera varför du ska behålla ett visst uppdrag när det förhåller sig på ett visst vis. Detta gäller reglerna enligt revisorslagen. När det gäller reglerna enligt ABL följs jävs reglerna till uppskattningsvis 95%.

6. När det gäller frågan om hur bedömningen görs av vad som ska granskas ute på företagen svarar R9 att varje uppdrag är unikt. Det är viktigt att samla in information om bolaget för att sedan kunna göra en bedömning vad som utgör väsentlighet och risk. Sedan görs en granskningsplan över det som ska granskas och denna utgår mycket från risktänkande enligt flygplansmodellen, kontrollrisk, inneboende risk samt upptäcktsrisk. Vad måste granskas för att säkerställa att det inte kan uppstå stora väsentliga fel? Detta kan dock vara svårt att dokumentera utan mycket av detta görs ”i huvudet”. R9 hävdar att man genomgår ett stålbad för tillfället när det gäller revisionsprocessen. Dels vad gäller de nya reglerna i RS där det finns otroligt mycket som ska följas och det är inte alltid praktiskt möjligt att rätta sig efter samtliga regler. Sedan får man inte glömma bort att man inte alltid bara kan följa reglerna utan det finns något i kundernas förväntan som man måste följa.

7-9. På frågan om vilken konsultverksamhet som respondenten anser att en revisor kan genomföra utöver revisionsarbetet i ett och samma klientföretag svarar R9 att det är en svår gränsdragning. Han ger ett exempel på att om en klient ringer och vill ha hjälp med en likviditetsanalys ska han egentligen säga nej. Men är det han som revisor som påtalar att företaget skulle behöva upprätta en sådan och sen får frågan om han kan hjälpa till blir gränsdragningen väldigt svår. Om ett bolag är på obestånd är det väldigt viktigt

för revisorn att hela tiden hålla sig uppdaterad och då krävs det mycket arbete som till viss del kan se ut som konsultation men som till stor del är revisionsarbete, till exempel att följa upp likviditet och finansiering. När det gäller Rev5: s policy i frågan gäller att man gör en bedömning från fall till fall och vid osäkerhet konsulteras andra kollegor. Det är ofta lite större utredningar som kan bli tveksamma. Exempelvis skattefrågor inkluderas ofta som revisionsnära tjänst. R9 påpekar också att man även här till viss del tar hjälp av analysmodellen och att de lever med risker varje dag i form av affärsrisker och revisionsrisker, som man måste ta ställning till.

10. När det gäller huruvida Rev5 rekommenderar andra byråer när de inte själva kan utföra tjänster svarar R9 att de gör det ganska ofta inom det kontakt nät som skapats under åren.

11+12. På frågan om respondenten anser att det föreligger ett förväntningsgap mellan honom och klienterna och mellan honom och samhällets allmänna förväntningar svarar R9 att när det gäller klienterna finns det ofta ett förväntningsgap. Det blir dessutom mer och mer påtagligt eftersom man nu måste följa RS. Detta innebär att revisorerna måste lägga ner väldigt mycket mer tid på uppdragen medan klienten inte får ut mer än tidigare trots att de tvingas betala mer. R9 anser att FAR kanske borde ha varit mer tydliga på detta område och gått ut med information till företag. Nu är det istället upp till revisorerna att informera sina klienter. R9 påpekar också att han hör många som tror att om revisorn granskat något, då ska det vara rätt. I dessa fall är det väldigt viktigt att vara tydlig och tala om att man tittar på vissa saker utifrån väsentlighet och risk och att man inte har möjlighet att titta på allt. När det gäller samhället i övrigt anser R9 inte att det är någon större skillnad, utan den allmänna uppfattningen är nog att om revisorn tittat på något och lämnat det ifrån sig ska det vara korrekt.

13. Angående på vilken nivå i företaget som förväntningsgapet är störst anser R9 att ekonomiavdelningarna ute på företag ofta har en bra bild av revisorns roll. När det gäller mindre företag är det ofta ägarsidan som har för stora förväntningar på vad revisorns ska utföra. Enligt R9 förknippas ofta revisorn med en konsult och mycket av förväntningarna på vad revisorn ska utföra förknippas med den privata ekonomin. Samtidigt är det Rev5:s roll att vara revisorer till ägarledda företag och då måste man se till helheten.

14. När det gäller förväntningsgapet kopplat till storleken på företaget anser respondenten att det finns en ganska stor skillnad. Större företag har ofta en egen redovisningsavdelning och vi kan därmed utföra ren revision även om vi ofta är involverade på konsult sidan även i dessa företag. R9 påpekar att det ibland uppstår problem när de större företagen vill ha hjälp att upprätta koncernredovisningar, något som revisorn inte får göra.

15. När det gäller de åtgärder som kan vidtas för att minska ett eventuellt förväntningsgap anser respondenten att det sker löpande genom att man för fram de förändringar som tillkommit i nya RS. Detta förmedlas väldigt tydligt i de uppdragsbrev där vi talar om vad vi får göra och inte får göra och som skickas ut till klienterna. Breven brukar också gås igenom med klienten personligen, ofta när man går igenom föregående års bokslut. R9 tror att förväntningsgapet på så sätt automatiskt kommer att minska med tiden.

17+18. På frågan om arbetet med klienterna förändrats över tiden svarar R9 att det är som natt och dag. Vidare anser han att de tidigare betraktades som redovisningskonsulter och nu är det mer ren revision eftersom vi tänker som revisorer och arbetar som revisorer och är väldigt tydliga med att skilja på vad vi får och inte får göra. Även den senaste tidens företagsskandaler har påverkat revisorerna indirekt genom nya regler. Vi anser inte att det är riktigt relevant att det ska finnas ett så omfattande regelverk för små bolag som Rev5 sysslar med. Diskussionen kring revisionsplikten för små bolag kommer också att påverka framtiden. R9 tyckte tidigare att det var självklart att den skulle vara kvar men har den senaste tiden försiktigt ändrat uppfattning. Visserligen behöver bolagen någon som hjälper dem att bolla idéer med men R9 anser ändå att man utan revisionsplikten skulle kunna ge små bolag mycket mer. *"Då hade man inte behövt tänka på att man ibland sitter på två stolar."* R9 anser att det nuvarande regelverket är ohållbart för mindre företag och att någon förändring kommer att ske i framtiden med tanke på att många andra länder har avskaffat revisionsplikten för mindre bolag. Samtidigt är det en känslig politisk fråga så troligtvis kommer det att dröja.

R10

1. R10 är auktoriserad revisor och arbetar på Rev5 i Malmö. Han har varit anställd i företaget från början av 1990 talet. I juli 2003 blev han delägare i företaget.

2. R10 har cirka 30-35 uppdrag varav 15 som han är vald som ansvarig revisor.
3. R10 definierar en revisors uppgift som att han eller hon ska granska bolagets bokföring, årsredovisning samt styrelsens/VD:s förvaltning av bolagets tillgångar.
4. På frågan om han anser att detta följs menar han att hans bedömning är att de granskningsåtgärder som han utför på sina kunder har som huvudmål att han ska ge en bedömning av bolagets redovisning, årsredovisning och styrelsens/VD:s förvaltning. Detta menar han stämmer överens med vad en revisor ska genomföra i ett företag.
5. R10s uppfattning på god revisor och revisionssted är att detta uppfylls.
6. På frågan vad R10 anser att man ska granska i ett företag menar han att resultat av tidigare års revisioner spelar roll. Vidare måste man göra en bedömning av bolagets intern kontroll, en riskanalys och väsentlighetsbedömning och granska väsentliga händelser under räkenskapsåret.
7. På frågan vilka konsult tjänster som R10 anser att man kan genomföra i samma företag som man reviderar anser han att man får göra revisions nära konsultationer som rådgivning avseende bokföring, förslag till ändringar i bokföringen, förslag till bokslutsdispositioner i bokslutet och upprätta deklareringshandlingar för bolaget.
8. På frågan vilken policy Rev5 har för konsultation menar R10 att konsultationer utöver revisionsnära konsultationer prövas ifrån fall till fall genom analysmodellen, samt via diskussioner med kollegor.
9. För att minska risken för självgranskning och frågan om oberoende använder Rev5 analysmodellen där de beskriver vilka motåtgärder som har vidtagits för att minska självgranskning och jäv. Detta menar R10 bidrar till att man accepterar konsultationstjänster endast i de fall när risken för självgranskning eller jäv är minimala.
- 10) Vid oberoende krock menar R10 att han endast har små och mellanstora kunder vilket har bidragit till att detta aldrig har varit aktuellt.
11. R10 tycker att det generellt finns ett förväntningsgap mellan revisorn och samhällets allmänna förväntningar. Detta på grund av okunskap om vilka uppgifter en vald revisor i ett bolag har. När det gäller R10s kunder upplever inte han att finns något förväntningsgap. Detta beror i huvudsak på att Rev5 har lämnat ett uppdragsbrev till sina kunder som dom med underskrift bekräftar.
12. R10 har inte fått något klagomål från sina kunder. Detta tror han beror på att han uppfyller kundens behov och förväntningar och att kunden har förstått vad hans uppgift som revisor till företaget innebär.
13. På frågan var förväntningarna finns i företaget menar R10 att detta finns från både ägare, styrelse/VD och anställda på ekonomiavdelningen. Dock menar han att de största förväntningarna i ett ägarett företag finns hos ägarna själva.
14. R10 tror att det ej finns någon skillnad på graden på förväntningarna, men att förväntningarna är olika. Små bolag förväntar sig mer revisionsnära konsultationer än större bolag med egen ekonomiavdelning.
15. R10 anser att de åtgärder som Rev5 idag vidtar såsom att informera sina klienter i uppdragsbrev är ett bra sätt att minimera förväntningarna. I dessa brev berättar Rev5 för sina klienter vilka förväntningar de har rätt att ställa på en revisor, samt att de klargör ansvarsfördelningen mellan bolagets styrelse/VD och revisorn avseende företagets bokföring, årsredovisning och förvaltningen.
16. R10 upplever att styrelse/VD och ekonomiavdelningen har bra kunskaper om hans roll som revisor och vilket ansvar jag har.
17. På frågan hur samarbetet med klienten har förändrats över tiden svarar R10 att förändringarna de senaste åren har varit att han har förbättrat sin dokumentation avseende planeringsfasen, samt risk och väsentlighetsbedömningen. I övrigt har förändringar i revisionssted, se ny revisionsstandard från och med

den första januari 2004 som påverkat dokumentation av utfört arbete, samt att han i större grad väljer att ej granska oväsentliga poster med låg risk. Under många år har revisorer varit kunden behjälplig med upprättande av bokslut och årsredovisningar, numer görs dessa tjänster av deras redovisningskonsulter som ej ingår i revisionsteamet.

18. När det gäller små och mellanstora ägarledda företag tror R10 att revisorns roll inte kommer att förändras så mycket i framtiden. Däremot tror han att små enmansbyråer kommer att försvinna eller bli uppköpta av större byråer på grund av de som ingår i ett revisionsteam ej får göra redovisningskonsultationer. För de stora bolagen till exempel börsbolagen kommer det att ske att upphandling av konsulttjänster i högre grad än tidigare kommer att ske hos andra revisionsbolag eller andra konsultfirmor.

Bilaga 9

Ftg1

Ftg1 säljer framförallt vägs skyltar och andra produkter i syfte att öka trafiksäkerheten. Företaget har funnits i drygt 40 år och har sitt huvudkontor och centrallager i Staffanstorp. Företaget har även filialer i Stockholm och Göteborg och en rikstäckande säljorganisation. Ftg1 kommer i år att omsätta omkring 94 miljoner kronor och företaget har cirka 50 anställda.

F1

1. F1 sitter i styrelsen på företaget Ftg1. F1 har arbetat på företaget i 40 år. Ftg1 omsätter omkring 94 miljoner kronor och har 43 anställda. Huvudkontoret finns i Staffanstorp med filialer i Göteborg och Stockholm.

2. F1 säger att en revisors uppgift enligt lag är väldigt omfattande. Revisorn ska komma och titta på inventeringen, göra värderingar av byggnader och pricka av bankgirot. Revisorns uppgift i verkligheten är nästan bara att han skriver under pappren och sen skicka sin stora faktura. F1 tror att det ofta går till så på små företag.

3. F1 är nöjd med det arbete som revisorn utför, men det är mest på grund av att han litar på sin kollega, Kurt som har stor erfarenhet på området. Hade det inte varit för hennes kollega, anser han att revisorns arbete "är en katastrof". Hennes uppfattning är att det är stora skillnader i arbetssätt mellan gamla och nya revisorn. Nya revisorn är inte alls lika engagerad som den tidigare, som kunde komma ut på företaget under en vecka och sitta där och gå igenom papper. F1 tror att om revisorerna har egna byråer är de oftast ganska passiva eftersom det är viktigt för dem att ha så många uppdrag som möjligt. Han tror att revisorer från de större byråerna är mer noggranna med tanke på att de får in uppdragen ändå. F1 tar ett exempel med en liten bilfirma/verkstad, där han tycker, att om revisorn är aktiv kan han tillföra väldigt mycket. Han tycker synd om småföretagaren som har en passiv revisor eftersom dom ofta inte har den ekonomiska kunskapen i företaget.

4. Blinkfyrrar har haft samma revisor under närmare 40 år och har under dessa år haft en nära och löpande kontakt med revisorn. Företaget bytte dock revisor för något år sedan på grund av att den förra gick i pension. Man har inte en lika god kontakt med nuvarande revisorn som rekommenderades via Handelsbanken. Nya revisorn mer passiv och detta tror F1 beror på att det finns mycket kunskap i själva företaget. En av delägarna och styrelseledamöterna har tidigare arbetat på en liten revisionsbyrå.

5. F1 har inga direkta förväntningar på revisorn med tanke på att hennes kollegas kunskaper. Han menar vidare att det blir en annan situation för den enskilde småföretagaren som troligtvis har betydligt högre förväntningar på revisorn eftersom han eller han inte har kunskap kring skatteregler och finansiellt upplägg. F1 menar att eftersom småföretagaren saknar de ekonomiska kunskaperna har han eller han rätt att kräva betydligt mer av sin revisor som rådgivare. F1 menar att revisorns roll inte bara är att revidera utan även att vara rådgivare och ge konkreta exempel på hur företaget ska göra avsättningar och fördelaktig skatteplanering men även att upprätta investeringskalkyler.

6. F1 tycker inte revisorn ska förvänta sig något direkt av styrelsen mer än att de är ärliga i sina uppgifter som de lämnar till revisorn. Han menar vidare att det är upp till revisorn och revisorn har makten att titta igenom alla uppgifter och han behöver därmed inte förvänta sig något direkt av styrelsen. F1 menar vidare att de skandaler som uppdragats den senaste tiden beror på att revisorn inte har utfört sin uppgift på ett korrekt sätt. Han menar alltså att oegentligheter aldrig skulle uppkomma i ett företag om revisorn granskade alla räkenskaper.

7 F1 menar att revisorn har möjlighet att vara oberoende om han eller han vill. Dock menar han inkomsten, det vill säga arvudet skapar beroende ställning mellan revisorn och företaget. Vidare säger han att revisorn inte vill stöta sig med styrelsen och VD eftersom dem har möjlighet att avskeda revisorn. Detta kan i sin tur leda till att revisorn i vissa fall ser mellan fingrarna vilket bidrar till att revisorns oberoende kan ifrågasättas. Han anser vidare att det skulle vara till fördel om revisorn inte var på ett och samma företag i mer än fem år. Detta hade ökat oberoendet och relationen till företaget hade varit mer objektivt.

8. F1 förstår vad begreppen innebär men kan inte i ord återge vad de innebär.

9. F1 har inga förväntningar på sin revisor och anser därmed inte att det finns ett förväntningsgap i hennes fall. Men han hänvisar återigen till exemplet med bilfirman där han tror att förväntningsgapet existerar. Han menar att i deras fall är revisorn endast ett onödigt ont. F1 har dock förståelse för att de måste finnas.

10. Hennes kontakt med revisorn är en gång om året då de skriver på bokslutet.

11. F1 påpekar återigen att han inte förväntar sig något av revisorn i form av information eftersom de sköter detta själva. Dock har arbetet mellan de revisorerna som Ftg1 anlitat varit av olika karaktär. Den förra revisorn arbetade mer aktivt ute hos dom och ifrågasatte en del vilket den nuvarande revisorn gör. Han förstår inte hur den nuvarande revisorn kan genomföra sin revidering eftersom han inte tar del av vad han anser är väsentlig information i företaget. Han menar att även om företaget i sig besitter mycket kunskaper och är kunniga inom området så betyder detta egentligen inte att allt behöver vara rätt. Revisorn måste genomföra en granskning inte bara med avseende på hur transaktionerna ska bokföras utan även om det är rätt sätt.

12. Vad gäller årsredovisningen är det återigen så att F1 inte förväntar sig något direkt eftersom han inte riktigt förstår revisorns arbetsgång. Han tar upp ett par exempel med bland annat balansräkningen där han menar att revisorn inte kan veta att det som står är rätt eftersom han inte tagit del av företagets exempelvis räntebesked.

13. F1 använder inte sig av andra tjänster av sin revisor eftersom de besitter en bred kunskap bas inom företaget.

14. Det som har förändrats är arbetssättet som den förra revisorn hade mot vad den nya bidrar med.

15. Han tror att samarbetet i framtiden kommer att se ut som det gör idag med tanke på att dom inte kräver mer och att det fungerar bra som det gör idag. F1 tycker inte att deras revisor bidrar med någonting till företaget. Anledningen till att dom har en revisor är att detta krävs enligt lag.

Ftg2

Ftg2 är ett infomedieföretag som arbetar med informationshantering och trycksaksframställning. Ftg2 är ett familjeföretag med starka anor och har funnits i 100 år. Idag har företaget drygt 70 anställda och kontor i Malmö och Lund. Namnet Ftg2 antogs 2001. Företaget hade verksamhetsåret en omsättning på drygt 65 miljoner kronor.

F2

1. F2 är VD och styrelseledamot i Ftg2. Företaget har 75 anställda och F2 arbetar mot de flesta funktionerna i företaget såsom säljsidan med marknadsföring, ekonomi och personal. F2 vill inte involvera sig för mycket i varje funktion eftersom han inte vill vara uppbounden mot kunder eftersom detta leder till att kunderna i framtiden förväntar sig F2 som kontakt person igen. Han har en nära relation med medarbetarna på företaget eftersom företaget i sig inte är så stort.

2. Enligt F2 är revisorns jobb att kontrollera räkenskaperna, vara lagens förlängda arm. Ungefär som skattemyndigheterna verkar. Det utvecklas en nära relation till revisorn, vilket resulterar i att man rådfrågar revisorn i speciella händelser såsom fusioner och förvärv och de transaktioner som uppstår kring detta. Men detta menar F2 bidrar till att revisorn istället verkar som en konsult och inte längre som en granskare av räkenskaperna. Han tycker dock inte en revisorns roll är tydlig. Han tycker vidare att revisorn själv bidrar till att rollen blir otydlig. Detta genom att utföra rena bokföringsuppdrag inom samma företag. Han menar att även om företaget startar ett dotterbolag som sköter detta sker det ändå inom samma företag. Han har uppfattningen att de vill sälja så mycket som möjligt vilket bidrar till detta. Han är osäker på om det ska förhålla sig på detta viset. Han är en kontrollerande roll.

3. Ftg2 är nöjd med revisorns arbete.

4. Ftg2 har precis bytt revisor från Rev2 till SET. Detta berodde bland annat på personkemin mellan dessa parter. Att personkemin stämmer anser F2 är av stor vikt.

5. Detta menar F2 helt beror på kompetensen företaget besitter. Han menar att revisorn inte ska driva företag utan detta ska företaget själva klara av. De ska endast tala om när det är fel i räkenskaperna. Detta är Ftg2 förväntningar på en revisor. Ftg2 har inte höga förväntningar på revisorn utan ifrågasätter istället i allra högsta grad. Han tror dock att den generella uppfattningen på en revisor är att han eller hon ska ha svar på allt och blint förlitar sig på det arbete som revisorn utför.

6. Att lämnade uppgifter är korrekta.

7. Han tycker absolut inte en revisor är oberoende eftersom han själv köper tjänsten revision. Han tycker hellre att revisorn ska vara en offentlig oberoende enhet som varje företag blir granskade av. Detta skulle kunna bli finansierat via skatt. Vill man ha tjänster utöver denna granskning så köper man detta. Som det är i nuläget skapar det en lojalitetsbrist på grund av att man betalar personen som ska jobba mot en. Revisorn är omvärldens ombud för att se till att räkenskaperna stämmer i företaget. Detta borde därför omvärlden betala. Systemet som det är idag tror F2 skapar dessa omtalade skandaler.

8. F2 vet inte vad dessa begrepp i detalj är mer än att de skriver det i årsredovisningen och troligtvis följer det eftersom de anger det och så klart ska agera utefter det.

9. F2 anser inte att det finns ett förväntningsgap mellan han och revisorn. Detta eftersom, precis som återges i fråga 7, beror på att han istället ifrågasätter revisorns roll i allra högsta grad.

10. Styrelsen träffar inte revisorn ofta, det har testat det men lade ner det igen. Eftersom organisationen ser ut som den gör så tycker de inte att det är lönt. F2 träffar endast revisorn inför årsbokslutet för att stämna av.

11. F2 förväntar sig endast att få ett godkännande från revisorn att företaget sköt sina uppgifter rätt.

12. Av en godkänd årsredovisning förväntar sig F2 att allt är korrekt och om något problem har uppstått så ska detta ha framkommit innan upprättandet.

13. Ftg2 använder inte fler tjänster än själva granskningen, revisionen.

14 Han tycker inte att revisors rollen har förändrats. I så fall beror detta på att Ftg2 som företag har växt och att de i början behövde hjälp med bokföringen.

F3

1. Arbetat på Ftg2 sedan 1999, är ekonomichef. Tidigare erfarenheter, godkänd revisor och 7 års livserfarenhet från en revisionsbyrå samt tre år på skatteverket.

2. F3 försöker att ha en löpande kontakt varannan till var tredje månad i samband med detta skickar han de månadsbokslut som färdigställts. Anledningen till detta är att han vill att revisorn ska titta på det som skett och om det är något problem som föreligger ska revisorn då höra av sig och ange sin syn på saken.

3. Revisorns uppgifter är att granska räkenskaperna och att allt ser riktigt ut ur civilrättsligt perspektiv. Revisorns roll är även att vara en konsult och ett bollplank till företaget.

4. Precis bytt revisor på grund av att personkemin inte stämde mellan företagets VD och revisorn. Vidare anser F3 att det är viktigt att inte ha en och samma revisor för länge för att det är lätt att revisorn inte förnyar sig utan fortsätter reviderar företaget som det gjort tidigare. Han poängterar att personkemin är mycket viktigt.

5. F3 förväntar sig att revisorn ska vara kompetent och kunna lita på de svar man får. De ska granska och inrikta sig på det som är väsentligt och där det föreligger en risk. Sedan måste revisorn givetvis granska det som är lagstiftat, dock har revisorn en stor frihet att själva utifrån erfarenhet och kunskap välja det de ska granska.

6. F3 tycker att den kontakt han har haft med revisorer har varit bra, de är kompetenta.

7. Förväntar sig att granskningen ska utföras på ett professionellt sätt och att revisorn har den kompetens som krävs. Vidare förväntar han sig att revisorn ska fungera som ett bollplank. De har inte förväntningen att revisorns ska se allt och flagga upp för allt som är fel utan de anser att de själva ska se det. F3 tycker att det inte finns ett större förväntningsgap mellan de och revisorn utan det beror den relation man har. Träffar man sin revisor ofta och går till exempel igenom räkenskaperna så menar F3 att man får desto högre förväntningar på att revisorn hittar de fel och brister som förekommer men även komma med idéer. Träffar man revisorn endast en gång per år så är det för sent att åtgärda felen det aktuella året.

8. F3 tycker inte det skett några större förändringar, endast förändring i lagar.

9. F3 tycker generellt att revisorn är oberoende, samtidigt finns det många situationer som gör det problematiskt att göra revisorn oberoende. Detta för att revisorn måste sätta sig in i företaget som helhet, vilket bidrar till att revisorn får göra vissa subjektiva bedömningar. Särskilt när de blir tillfrågade av företaget i vissa fall. F3 anser att det är svårt att både för företaget och för revisorn att dra skiljelinje för vad som är konsultation och revision eftersom de ofta går in i varandra när de har diskussioner emellan varandra.

10. Förminska förväntningsgapet genom informera om vad revisorn roll är och vad denna utför.

11. På frågan om hon använder revisorn till andra tjänster än revision menade F3 att de är mycket som de kan sköta själva. Det är mer vid större beslut som man vill rådfråga och kontrollera att det som är aktuellt blir rätt på många olika avseende.

12. F3 tycker inte revisionen direkt har förändrats. Dock har skandalerna påverkat men detta menar hon att revisorerna mestadels känner av och inte de mindre företagen.

13. Framtiden tror hon kommer att se ut ungefär som det gör idag.

Ftg3

Ftg3 grundades 1997 och är ett företag som utvecklar avancerad laboratorie material. Företaget har huvudkontor i Lund och utvecklar sina produkter på IDEON Science Park.

F4

1. F4 arbetar idag som styrelseledamot. Han bedriver ett eget företag som heter Strix. Hans karriär tog sin början vid Lunds Universitet med ekonomi studier. F4 arbetar med styrelseuppdrag och som extern rådgivare. För tillfället arbetar F4 som styrelseledamot i fyra företag. Företagen han arbetar mot är av mindre företag med en omsättning mot 100 000 miljoner.

2. På frågan vad en revisor har för uppgifter enligt lag svarade F4 att en revisor ska granska företagets förvaltning och verka som en oberoende part. F4 menar vidare att en revisor ska ses som en kvalitetsstämpel för utomstående och som en rådgivare och granskare.

3. Han är nöjd med det arbete som revisorn.

4. F4 har haft kontakt med revisorer sedan 1975. Han menar att hans kontakt är väldigt viktig.

5. Vad gäller frågan om förväntningar som F4 har på en revisor menar han det finns skillnader mellan stora och små företag. För de små företagen måste revisorn vara en god rådgivare och samtalspartner. För det större företaget ska revisorn vara den granskande rollen och ge feedback till styrelsen över om siffrorna stämmer etc. Han menar att det är viktigt att man har rätt rutiner mellan parterna. Revisorn har ett ansvar till styrelsen och styrelsen har i sin tur ett ansvar gentemot bolagsstämman.

6. På frågan vad revisorn förväntar sig av en styrelseledamot menar F4 att man måste ta till sig vad revisorn säger, det vill säga att man har en öppen dialog och att man skapar förtroende för varandra. Vidare påpekar F4 att det är viktigt att alla gör sitt bästa och att en bra kommunikation kan föras mellan samtliga parter.

7. F4 menar att en revisor ska vara oberoende. Han eller han får inte vara kopplad till företaget och ha affärsförbindelser på något sätt. Ej heller delägare. Om detta inte fullföljs menar F4 att företaget måste byta revisor. Detta är dock svårare idag då man måste motivera varför man vill byta. Detta gäller även om företaget växer och den revisor man hade från starten inte längre är kunnig nog att utföra en revision på professionellt sätt.

8. På frågan om god revisors och revisionsned uppfylls menar F4 att man måste förlita sig på de organ som finns och att de krav som dessa ställer efterföljs.

9. Vad gäller frågan om det finns ett förväntningsgap mellan revisorn och företaget menar F4 att en revisor ska kunna sitt jobb och har gått igenom bolagets räkenskaper.

10-11. F4 kontakt med revisorer är löpande. Vidare menar F4 att han måste ha kontakt minst en gång per år. Revisorerna ska vara med på styrelsemöten innan bokslutet. Det han då förväntar sig är rapporter av olika slag. Vidare förväntar han sig att revisorn ska meddela om något är fel och åtgärder på detta, Konkret.

12. På frågan vad F4 förväntar sig av en årsredovisning svarade F4 att den ska innehålla den information som är lagstadgad och att revisorn har använt sin kompetens vid de problem som uppstått inför upprättandet. I mindre företag behöver inte årsredovisningen fungera som en marknadsförings kanal på samma vis som i ett större. De som är intresserade av en årsredovisning i mindre företag och konkurrenterna och till viss del banker.

13-15. Hur utvecklingen och framtiden kommer att se ut för det samarbete som F4 har med sina revisorer menar F4 att det inte finns några direkt stora förändringar. Banken och revisorn ska fungera som ett bollplank mot det lilla företaget. F4 ser revisorn som en bra tillgång för företaget. Revisorn har en bra kunskapsbas.

Allmänt

F4 menar att det små företaget inte har en professionell styrelse mer än till 10-20 %. F4 menar med detta att aktiebolagslagen inte fungerar fullt ut. Det som företaget kallar styrelsemöte är i många fall något som endast sker framför middagsbordet. Detta leder till en annan roll för revisorn.

Ftg4

Ftg4 säljer kompletta affärssystem som enkelt kan anpassas till verksamheten, rutiner och arbetsuppgifter ned på användarnivå. Systemen är rikt på funktionalitet där arbetsytor och processer är anpassade för optimal effektivitet, styrning och kontroll av verksamheten. Ftg4 finns i Sverige, Norge, Danmark och Finland.

F5

1. F5 arbetar som ekonomichef på Ftg4 i Malmö sedan 1 september år 2004. I jobbet som ekonomichef ingår att kontrollera löpande redovisning och se till att lagar och interna regler följs. Eftersom Ftg4 ingår i en concern finns ett omfattande internt regelverk att följa. Paula är dessutom ansvarig för företagets budgetarbete. Tidigare arbetsplaster har varit Accenture och Nestlé Sverige där han var också hade jobbet som ekonomichef.

2-5. På frågan om hur den löpande kontakten med revisorerna fungerar svarar F5 att Ftg4 precis bytt revisorer från Lindebergs till Rev2 på grund av ett koncernbeslut. F5 anser att det lilla han har träffat nuvarande revisorer har fungerat bra och båda parter har försetts med aktuellt material. Respondenten tycker också att han har goda erfarenheter av sina möten med revisorer ifrån tidigare arbetsplaster. F5 fortsätter med att berätta att för många år sedan var det nästan så att folk grät den dagen revisorn skulle komma på besök men nu för tiden är samarbetet betydligt bättre och mer utvecklat och revisorn ses inte på något sätt som en fiende.

6. När det gäller revisorns uppgifter anser F5 att revisorerna ska kunna bidra med expertis och det är bra om man kan ringa och fråga enklare saker. Vidare förutsätter respondenten att revisorn har en god kompetens inom sitt område och en klar bild av regelverket. Dessutom anser F5 att det är viktigt att revisorn skaffar sig en kompetens kring bolaget som han/han reviderar och en känsla för den business som bedrivs inom företaget. Respondenten tycker även att revisorn ska hjälpa företaget att identifiera risker som finns i bolaget idag eller eventuella framtida risker som kan förebyggas genom diverse åtgärder.

7. F5 anser att en revisor är oberoende och hänvisar till föregående svar där hon förutsätter att en revisor besitter de kunskaper som krävs.

8. När det gäller huruvida respondenten känner till begreppen god revisors/revisionsred svarar F5 att det går att likna vid sunt förnuft inom ekonomiskt tänkande. Vidare hänvisar respondenten till normer som är framtagna inom revisionsområdet som bör tolkas på bästa sätt.

9-10. På frågan om respondenten anser att det finns ett förväntningsgap mellan henne och revisorn svarar F5 att förväntningsgap handlar mycket om kommunikation. I stort sätt tycker han inte att det existerar ett gap mellan henne och revisorn. Visserligen har företaget nyligen bytt revisorer men även vid tidigare jobb anser F5 att gapet varit minimalt. Han påpekar återigen att det är en fråga om kommunikation från båda parter. Det är viktigt att båda parter vet vad som förväntas från båda sidor och därmed blir förhållandet tydligt. F5 anser dock att i de fall det finns ett förväntningsgap ofta enligt hennes erfarenhet beror på att revisorn ska uppfylla väldigt många krav på mycket kort tid. Detta kan ibland innebära att kvalitén på arbete kan ta skada.

11. När det gäller användandet av andra tjänster än granskning från revisionsbyråerna svarar respondenten att företaget inte köper några andra specifika tjänster. F5 fortsätter och talar om att skattefrågor givetvis ofta finns och ställs till revisorn som i sin tur frågar sina kollegor på skatteavdelningen på byrån. Detta sker dock ofta inom ramen för själva revisionen. Vidare berättar F5 att Ftg4 köper in redovisningstjänster men att detta sker helt skilt från revisionsbyråerna av redovisningskonsulter.

12. Återigen menar hon här att revisorn förr mer var som en polis och att företaget och revisorn inte direkt hade den kommunikation som de idag har.

13. På frågan om hur respondenten tror att samarbete med revisorn kommer att se ut i framtiden anser F5 att det troligtvis kommer att stabiliseras på en vettig nivå med tanke på den senaste tidens hausse. Han anser också att det finns en möjlighet att det i framtiden kommer att bli en tydligare uppdelning på

revisionsbyråerna där det utkristalliserats specialister på olika områden. Detta med tanke på att det ständigt utvecklas nya regler bland annat i form av IFRS regelverket som är väldigt komplext. F5 anser dock att det finns en fara med att det blir för många specialister med tanke på att man då kommer att blanda in väldigt mycket folk på uppdragen som ser till sin del. På detta sätt försvinner till viss del helhetsbilden och känslan för businessen som är viktig för att revisorn ska kunna göra ett bra jobb.

Ftg5

Ftg5 är ett av Europas ledande företag inom distribution och bearbetning av plasthalvfabrikat i plattor, rör och stång. De representerar flera av världens ledande producenter. Genom deras unika kompetens inom både distribution och bearbetning har de möjligheten att erbjuda optimala systemlösningar. De omsätter cirka 170 Mkr och företaget har cirka 80 anställda. De anställda arbetar i Stockholm, Göteborg och Malmö.

F6

1. F6 arbetar som ekonomichef på Ftg5 sedan cirka 29 år tillbaka. Innan hon blev anställd på Ftg5 arbetade F6 som revisor i ett par år. Hennes arbetsuppgifter idag är framförallt concernredovisningen för de nio bolag som ingår. Hon arbetar även till ett visst med löneutbetalningar.

2. På frågan om F6 använder andra tjänster än revision från sin revisor svarade F6 att hon rådfrågar revisorn kring större beslut och vid problem och sammanställning av rapporter. F6 får även hjälp med concernredovisningen av sin revisor. Företaget använder inte sig utav andra revisionsbyråer. Revisorn som idag reviderar F6 har företaget anlitat i cirka fem år.

3. F6 definition av en revisors uppgift är att han eller hon ska granska företaget och hitta fel om det föreligger några. Hon menar vidare att om en revisor har granskat ett företag så ska räkenskaperna vara stämma. Hon menar på att om företaget skulle få en skatterevision och revisorn har granskat räkenskaperna så ska allt stämma och det ska inte uppkomma några bekymmer med avseende på skattereverifieringen. Hon tycker också att revisorn ska ge konkreta exempel på om något är fel.

4. Ftg5 har haft sin nuvarande revisor i cirka fem år.

5. På frågan om vad F6 har för förväntningar på en revisor svarade hon att en revisor ska göra ett bra jobb. Vidare ska revisorn fungera som ett bollplank till företaget och komma med konkreta råd på hur olika händelser i företaget ska behandlas.

6. På frågan om F6 är nöjd med sin revisor och det arbete han utför svarade hon att revisorn genomför ett mycket bra arbete. Vidare tar F6 upp den omtalade diskussionen om att ett företag kanske måste byta revisor efter ett antal år. Detta förslag tycker F6 inte alls om då hon menar att det är en jobbig process att byta revisor och att det krävs mycket arbete för att revisorn ska kunna sätta sig in i företagets verksamhet.

7. På frågan om F6 anser att det finns ett förväntningsgap mellan henne och revisorn anser hon inte detta eftersom hon är nöjd med det arbete som revisorn utför och tycker att dem kommer bra överens.

8. F6 tycker att hennes samarbete med revisorn har förändrats på så sätt att han förr rådfråga revisorn betydligt mer än vad han gör idag. Detta menar hon beror på att den kompetens som idag finns i företaget fanns inte då företaget var mindre.

9. F6 tycker att hennes revisor är oberoende och att detta är ett måste för att arbetet ska utföras på rätt sätt. Dock menar hon att oberoendet spelar mindre roll i ett mindre företag då revisorn mer fungerar som en rådgivare och att intressenterna inte är alls så många som i ett stort.

10. F6 förstår innebörden av god revisor och revisionssed men kan inte direkt återge vad det handlar om och innebär i ord.

11. Om det skulle föreligga ett förväntningsgap mellan henne och revisorn skulle han direkt byta revisor. Hon tycker vidare att ett företag som inte är nöjd med det arbete som revisorn utför eller att relationen med revisorn inte är bra ska direkt byta till en annan revisor.

12. F6 har en löpande kontakt med sin revisor. Detta sker dock oftast via e-post och telefon då hon snabbt och enkelt behöver hjälp av eller rådfråga sin revisor. Hon tycker vidare att det är bra med en löpande kontakt med sin revisor eftersom revisorn ge då direkt sin syn på hur företaget har handlat och kan på så sätt komma med konkreta exempel på hur problemet istället skulle kunna bli löst.

