



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

Magisteruppsats
December 2007

*Förtroende för kunskapskapitalet vid
revision av internationella koncerner*

*Handledare
Anne Loft
Claes Norberg*

*Författare
Nina Andersson
Sandra Nordén*

Abstract

- Title:** Trusting the human capital while auditing international business groups.
- Course:** Master thesis in business administration, major: accounting. 15 ECTS.
- Date of seminar:** 2007-12-21
- Authors:** Nina Andersson
Sandra Nordén
- Advisors:** Anne Loft
Claes Norberg
- Keywords:** Audit, structural and individual capital, international business groups, cooperation.
- Purpose:** The purpose of this paper is to study audit quality in the context of international business groups. With a starting point in regulations, the thesis is focusing on how to secure audit quality of the work done by other auditors than the lead auditor.
- Which possibilities does the auditfirms have to design their own systems of quality control?
Does the lead auditor get confident about other auditors work through:
- The audit firm's system of quality control (the structural capital)?
 - The other auditors competence (the individual capital)?
- Methodology:** A qualitative method with a deductive projection is used for this paper. Semi-structured interviews is used to collect the empirical foundation.
- Theoretical perspectives:** The theoretical perspectives include theory about humancapital and research in the area of audit quality and quality control.
- Empirical foundation:** The empirical information contains of regulation and standards and information collected from the interviews with four auditors from the Big-Four audit firms Deloitte, Ernst & Young, KPMG and PricewaterhouseCoopers.
- Conclusions:** The thesis suggests that the actual room for the audit firms to design their own quality-control-system might be more narrow than the regulations give an impression of. Furthermore, the lead auditor has a lot of confidence in the work of other auditors because of both the structural and the individual capital.

Sammanfattning

Examensarbetets titel:	Förtroende för kunskapskapitalet vid revision av internationella koncerner.
Ämne/kurs:	Magisteruppsats, 15 ECTS.
Seminariedatum:	2007-12-21
Författare:	Nina Andersson Sandra Nordén
Handledare:	Anne Loft Claes Norberg
Nyckelord:	Revision, strukturellt och individuellt kapital, internationella koncerner, samarbete.
Syfte:	Uppsatsen syftar till att studera revisionskvalitet vid revisioner av internationella koncerner, med utgångspunkt i föreskrifter och standarder. Utifrån det som föreskrivs i dessa regleringar kommer revisionsbyråns faktiska utformning och tillämpning av kvalitetskontrollsystemet att undersökas. Får huvudrevisorn förtroende för de andra revisorernas revisionsarbete genom: <ul style="list-style-type: none">• Revisionsbyråns system för kvalitetskontroll (det strukturella kapitalet)?• Kompetensen hos de andra revisorerna (det individuella kapitalet)?
Metod:	En deduktiv ansats är vald till denna kvalitativa studie med semistrukturerade intervjuer.
Teoretiska perspektiv:	Den teoretiska referensramen omfattar teori om kunskapskapital och forskning om revisionskvalitet samt kontroll av denna.
Empiri:	Det empiriska materialet består av föreskrifter och standarder för revisionskvalitet samt den information som framkommit vid intervjutillfällena som hållits med fyra revisorer från var och en av de fyra stora revisionsbyråerna Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PricewaterhouseCoopers.
Slutsatser:	Uppsatsens slutsatser visar att det kan finnas anledning att ifrågasätta om utrymmet för revisionsbyråernas egen utveckling av kvalitetskontrollsystem är så stort som regleringen ger sken av. Vidare konstateras att huvudrevisorn har stort förtroende för andra revisorers arbete genom både det strukturella och det individuella kapitalet.

Förord

Först och främst vill vi tacka våra respondenter Per-Arne Pettersson, Thomas Swenson, Sten Humble, och Erik Salander för att de tagit sig tid att ställa upp på intervju. Genom att bidra med kunskap, erfarenheter och åsikter har de gjort denna uppsats möjlig.

Vi vill även tacka våra handledare Anne Loft och Claes Norberg för all inspiration och hjälp.

Lund, den 16 december 2007.

Nina Andersson

Sandra Nordén

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	8
1.1 BAKGRUND.....	8
1.1.1 Globalisering.....	8
1.1.2 Revisionsmisslyckanden.....	9
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	10
1.3 SYFTE	11
1.4 POSITIONERING.....	11
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	12
1.5.1 Avgränsning av begrepp och viktiga termer.....	13
1.6 REGLERINGAR	13
1.7 TEORETISK REFERENSRAM	14
1.8 DISPOSITION	14
1.9 VIKTIGA BEGREPP OCH BEGREPPSDEFINITIONER	14
2 METOD	17
2.1 VAL AV INDUKTIVT ELLER DEDUKTIVT TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	17
2.3 VAL AV KVALITATIV ELLER KVANTITATIV METOD.....	17
2.4 KVALITATIVA UNDERSÖKNINGAR.....	18
2.4.1 Undersökningsmetod	18
2.4.2 Intervjuns utformning	18
2.5 PRIMÄR- OCH SEKUNDÄRDATA	19
2.6 RELIABILITET OCH VALIDITET.....	19
2.7 KÄLLKRITIK	20
2.7.1 Regleringar.....	20
2.7.2 Teori.....	21
2.7.3 Empiri.....	21
3 REVISIONSBYRÅNS ORGANISATION	22
3.1 DEN PROFESSIONELLA ORGANISATIONEN	22
3.2 REVISIONSBRANSCHENS STRUKTUR.....	22
3.3 DET STRUKTURELLA KAPITALET I REVISIONSBYRÅERNA	23
4 REVISIONSKVALITET	28
4.1 REVISIONSKVALITET ENLIGT IFAC.....	28
4.1.1 Specifikt vid revision av koncern	30
4.2 REVISIONSKVALITET ENLIGT ÅTTONDE DIREKTIVET	31
4.2.1 Specifikt vid revision av koncern	33
4.3 REVISIONSKVALITET ENLIGT SVENSK STANDARD.....	33
4.3.1 Specifikt vid revision av koncern	34
4.4 REVISIONSKVALITET ENLIGT AMERIKANSKA STANDARDER.....	35
4.4.1 Specifikt vid revision av koncern	38
4.5 SAMMANFATTNING AV REGLERING FÖR REVISIONSKVALITET	40
5 KRITISKA FAKTORER FÖR REVISIONSKVALITET	42
5.1 OLIKA FAKTORER FÖR REVISIONSKVALITET	42
5.2 KOMPETENS.....	44
5.2.1 Utbildningskrav för revisorer.....	44
5.2.2 Yrkesutövning och etisk kod.....	47

6 EMPIRI	48
6.1 INTERVJU MED PER-ARNE PETTERSSON, DELOITTE	48
6.1.1 <i>Presentation av respondent</i>	48
6.1.2 <i>Presentation av Deloitte</i>	48
6.1.3 <i>Internationella revisioners karaktärsdrag</i>	48
6.1.4 <i>Revisionsprocessen</i>	48
6.1.5 <i>Kommunikation</i>	50
6.1.6 <i>Samarbete</i>	50
6.1.7 <i>Kompetens</i>	51
6.1.8 <i>Förtroende</i>	51
6.2 INTERVJU MED THOMAS SWENSON, ERNST & YOUNG	52
6.2.1 <i>Presentation av respondent</i>	52
6.2.2 <i>Presentation av Ernst & Young</i>	52
6.2.3 <i>Internationella revisioners karaktärsdrag</i>	52
6.2.4 <i>Revisionsprocessen</i>	52
6.2.5 <i>Kommunikation</i>	53
6.2.6 <i>Samarbete</i>	54
6.2.7 <i>Kompetens</i>	54
6.2.8 <i>Förtroende</i>	54
6.3 INTERVJU MED STEN HUMBLE, KPMG	55
6.3.1 <i>Presentation av respondent</i>	55
6.3.2 <i>Presentation av KPMG</i>	55
6.3.3 <i>Internationella revisioners karaktärsdrag</i>	55
6.3.4 <i>Revisionsprocessen</i>	56
6.3.5 <i>Kommunikation</i>	57
6.3.6 <i>Samarbete</i>	57
6.3.7 <i>Kompetens</i>	58
6.3.8 <i>Förtroende</i>	58
6.4 INTERVJU MED ERIK SALANDER, ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS	58
6.4.1 <i>Presentation av respondent</i>	58
6.4.2 <i>Presentation av PricewaterhouseCoopers</i>	59
6.4.3 <i>Internationella revisioners karaktärsdrag</i>	59
6.4.4 <i>Revisionsprocessen</i>	60
6.4.5 <i>Kommunikation</i>	61
6.4.6 <i>Samarbete</i>	62
6.4.7 <i>Kompetens</i>	62
6.4.8 <i>Förtroende</i>	63
7 ANALYS	64
7.1 REGLERING AV REVISIONSKVALITET I STANDARDER.....	64
7.1.1 <i>Definition av revisionskvalitet</i>	64
7.1.2 <i>Kontroll och ansvar</i>	64
7.1.3 <i>Kontrollsystemens utformning</i>	65
7.1.4 <i>Kontrollsystemens likheter</i>	65
7.2 DET STRUKTURELLA KAPITALET	66
7.2.1 <i>Revisionsinstruktioner</i>	67
7.3 DET INDIVIDUELLA KAPITALET	68
7.3.1 <i>Oberoendet</i>	68
7.3.2 <i>Kompetens</i>	69
7.4 SAMARBETE.....	70
7.5 SLUTSATSER	71
7.6 FORTSATT FORSKNING	72

8. REFERENSLISTA.....	73
8.1 MUNTliga KÄLLOR.....	73
8.2 LAGAR OCH FÖRESKRIFTER.....	73
8.2.1 EG rätt.....	73
8.2.2 Utländsk rätt.....	73
8.2.3 Svensk rätt.....	73
8.3 REVISIONSSTANDARDER	74
8.3.1 Internationella standarder.....	74
8.3.2 Svenska standarder.....	74
8.4 PUBLICERADE KÄLLOR.....	74
8.4.1 Litteratur.....	74
8.4.2 Artiklar.....	75
8.5 ELEKTRONISKA KÄLLOR	76
8.6 UPPSATSER	77
8.7 ÅRSREDOVISNINGAR	77
BILAGA 1 INTERVJUGUIDE.....	78

Förkortningar

EG	Europeiska Gemenskapen
E&Y	Ernst & Young
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
PCAOB	the Public Company Accounting Oversight Board
PwC	PricewaterhouseCoopers
RS	Revisionsstandard i Sverige
SEC	the Securities and Exchange Commission
SOX	the Sarbanes-Oxley Act (2002)

1 Inledning

Revisionskvalitetens säkerställande i kontexten av revisioner av internationella koncerner, kommer att studeras i denna uppsats. Inledningsvis kommer ämnena globalisering och revisionsmisslyckanden behandlas, varefter problemdiskussionen tar vid. Denna kommer att mynna ut i syftet att utforska de föreskrifter och standarder som behandlar revisionskvalitet samt det strukturella och det individuella kapitalets betydelse för säkerställandet av revisionskvalitet inom revisionsbyråer.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Globalisering

Att tidigare slutna ekonomier som Kina och Ryssland öppnats och anpassat sig till marknadsekonomiska förhållanden innebär att förutsättningarna för handel och investeringar på dessa marknader har förbättrats avsevärt. Kina och Ryssland är båda folkrika nationer och det finns således ett stort utbud av arbetskraft i dessa länder, vilket även innebär en ökad köpkraft när arbetstillfällena ökar. En sådan utveckling torde vara gynnsamt för internationella bolag som vill etablera sig på en ny marknad. Förändringen på bland annat den kinesiska och ryska marknaden ger alltså både större försäljningsmöjligheter då efterfrågan kan antas öka och även ge nya investeringsmöjligheter då marknadsekonomiska förhållanden möjliggör etablering av nya verksamheter i dessa länder.¹

Globalisering är idag ett begrepp som ofta används av både medier och offentliga personer i flertalet sammanhang. Begreppet har olika innebörd beroende på om begreppet används i en politisk, ekonomisk eller kulturell kontext. När det talas om den ekonomiska globaliseringen avses ofta framväxten av internationella koncerner, som av många anses bero på att den tekniska utvecklingen möjliggör att information kan spridas allt snabbare över världen.²

Den pågående globaliseringsprocessen lämnar inte revisionsbyråerna oberörda. En förändrad omvärld kräver att revisionsbyråerna anpassar sin verksamhet och etablerar sig på de geografiska platser där deras klienter har verksamhet. Revisioner av internationella koncerner kräver också ett fungerande samarbete mellan revisionsbyråerna som genomför revisionen i olika länder. Detta torde betyda att globaliseringen inte endast påverkar var i världen revisionsbyråerna etablerar sig utan också integrationen mellan revisionsbyråerna i de olika länderna. Piet Hoogendorn, styrelseordförande för Deloitte uttrycker att globaliseringen i världen har fört samman Deloitte's organisation.³ Liknande uppfattningar presenteras av de andra stora revisionsbyråernas ledande personer.⁴ Att KPMG under oktober 2007 genomförde ett samgående mellan den brittiska och tyska verksamheten med avsikten att bättre kunna betjäna globalt verksamma klienter⁵ är också en signal om den påverkan globaliseringen har på revisionsbranschen.

¹ Globalisering ger förutsättningar för tillväxt, 2006.

² Bruzelius, L H; Skärvad, P-H, Integrerad Organisationslära, 2004, s. 67.

³ Deloitte Touche Tohmatsu Worldwide Member Firms 2007 review, s. 6.

⁴ Se Globala årsredovisningar för det finansiella året 2006 på www.ey.com och www.kpmg.com.

⁵ KPMG International Annual Review 2006, s. 3.

1.1.2 Revisionsmisslyckanden

I slutet av 1990-talet och början av 2000-talet kom revisionsbranschen att bli negativt uppmärksam i affärsvärlden till följd av ett flertal revisionsmisslyckanden runt om i världen. I USA medförde kollapsen av elbolaget Enron slutet för världens femte största revisionsbyrå nätverk⁶ Arthur Andersen. Revisorer från Arthur Andersen dömdes för att ha undanhållit och förstört revisionsbevis av amerikansk domstol. Skandalen kring Arthur Andersen väckte också diskussioner huruvida revisorerna i Enron varit oberoende eller inte, eftersom de jämte revisionsarbetet hade utfört konsulttjänster.⁷

I kontexten av globalisering är dock ett annat revisionsmisslyckande som inträffade 2003 än mer intressant. Parmalat var i början av 2000-talet ett italienskt familjeägt företag med anställda världen över, som initialt producerade olika typer av mjölkprodukter till den italienska marknaden.⁸ 1997 etablerade sig företaget internationellt, främst på den nord- och sydamerikanska marknaden. Koncernens offensiva förvävsstrategi blev mycket kostsam och Parmalatkoncernens förluster var stora.⁹ Parmalatskandalen uppdagades efter att Bank of America deklarerat att ett konto i banken, som enligt koncernens finansiella rapporter hade depositioner på flera miljoner euro, inte existerade.¹⁰

Parmalat Finanziaria och flera andra av Parmalatkoncernens bolag reviderades mellan åren 1990 och 1998 av Grant Thornton. 1999 ersattes huvudrevisorn från Grant Thornton av revisorer från Deloitte som en följd av den lagstadgade revisorsrotationen. Trots att Grant Thornton efter 1999 inte längre var Parmalat Finanziarias revisorer fortsatte de att revidera koncernens dotterbolag genom att vara inrapporterande revisorer till Deloitte.¹¹ Deloitte rapporterade i oktober 2003 att de inte ansåg sig ha möjlighet att ta ansvar för revisionen i hela Parmalatkoncernen. Orsaken var att de tvingades att lita till andra revisorer, Grant Thorntons, granskningar av tillgångsvärderingar och dylikt i koncernens dotterbolag. Melis (2005) anser det rimligt att anta att Parmalats revisorer, genom att använda etablerade standarder och professionell skepticism, hade kunnat upptäcka missförhållandena i Parmalat tidigare. Bland annat visade det sig att revisionsbevis¹² om banktillgodohavandena på kontot i Bank of America hade förfalskats och undgått revisorernas granskning, då revisorerna hade litat på det interna systemet inom koncernen och inte vänt sig direkt till banken för att få bekräftelse om tillgodohavandet på kontot.¹³

Både revisionsmisslyckandet i Enron och Parmalat har fått stor uppmärksamhet inom branschen, även om Enron många gånger är det revisionsmisslyckande som nämns. Revisionsmisslyckandet i Parmalat anses principiellt viktigt för denna uppsats syfte då det visar på vikten av ett fungerande samarbete för att uppnå tillfredsställande revisionskvalitet. Av skandalerna följde att revisorsprofessionens trovärdighet kom att ifrågasättas av investerare på

⁶ Se definition 1.9.

⁷ Chaney, P; Philipich, K, Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure, 2002, s. 1223-1224.

⁸ Melis, A, Critical Issues on the enforcement of the "True and Fair View" accounting principle. Learning from Parmalat, 2005, s. 108.

⁹ Segato, L, A Comparative Analysis of Shareholder Protections in Italy and the United States: Parmalat as a Case Study, 2006, s. 375.

¹⁰ Melis, A, Critical Issues on the enforcement of the "True and Fair View" accounting principle. Learning from Parmalat, 2005, s. 116.

¹¹ Melis, A, Critical Issues on the enforcement of the "True and Fair View" accounting principle. Learning from Parmalat, 2005, s. 115 - 116.

¹² Se definition 1.9.

¹³ Melis, A, Critical Issues on the enforcement of the "True and Fair View" accounting principle. Learning from Parmalat, 2005, s. 116.

världens kapitalmarknader¹⁴, vilket fick världens lagstiftare och normgivare att reagera. De senaste fem åren har både nationella och internationella standardsättare bidragit med ett antal standarder om kvalitetskontroll och yrkesetiska standarder i syfte att förbättra revisionens kvalitet. Många forskare har också fört diskussioner avseende konsekvensen av ett revisionsmisslyckande. Exempelvis är det många vetenskapliga och andra artiklar som talar om revisionsbranschen i termer av ”före och efter Enron”.¹⁵

1.2 Problemdiskussion

Den pågående globaliseringsprocessen och de diskussioner som förts efter ovan nämnda revisionsmisslyckanden ger anledning att diskutera revisionskvalitet vid revision av internationella koncerner. Vid en revision av en internationell koncern skall huvudrevisorn skapa sig en helhetsbild av det reviderade bolaget för att slutligen kunna skriva på revisionsberättelsen. Att tillgodogöra sig kunskap om en internationell koncerns struktur och verksamhet borde innebära att huvudrevisorn måste ta hänsyn till både kulturella aspekter inom klientens verksamhet liksom lagmässiga skillnader inom redovisning.

När huvudrevisorn gör en slutlig värdering av den information som lämnats av klienten är dock bedömningen i hög grad beroende av andra revisorers bedömningar. De andra revisorerna i en revision av en internationell koncern kan tillhöra huvudrevisorns egna revisionsbyrånätverk eller andra revisionsbyrånätverk. Det är högst troligt att huvudrevisorn inte känner och personligen kan kontrollera alla de revisorer vars bedömningar denne är beroende av. Komplexiteten i huvudrevisorns arbete kan således upplevas som hög.

De föreskrifter och standarder som reglerar revisionskvalitet tar en självklar plats i huvudrevisorns säkerställande av revisionskvaliteten. Vid en revision av en internationell koncern kan flertalet föreskrifter och standarder vara gällande, vilket huvudrevisorn skall ta i beaktande. Revisionsbyråernas interna kvalitetskontrollsystem skall vara uppbyggda i enlighet med tillämpliga regleringar¹⁶ och skall på detta vis bidra till att säkerställa revisionskvaliteten.

Genom att ta hänsyn till ovanstående finns det flera faktorer som påverkar revisionskvaliteten. Huvudrevisorn är både beroende av andra revisorers arbete och kvalitetskontrollsystemets utformning. Detta föranleder att utreda hur huvudrevisorn går tillväga för att försäkra sig om att andra revisorer gör ett tillfredställande arbete, som bidrar till att huvudrevisorn slutligen kan skriva på en revisionsberättelse.

¹⁴ Tackett, J, Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination, 2004.

¹⁵ Se exempelvis Chaney, P; Philipich, K, Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure, 2002.

¹⁶ Se definition 1.9.

1.3 Syfte

Denna uppsats kommer att studera revisionskvalitet vid revisioner av internationella koncerner med utgångspunkt i föreskrifter och standarder. Detta kommer att ske med fokus på säkerställandet av revisionskvalitet för det revisionsarbete som huvudrevisorn får inrapporterat av de andra revisorerna.

Vilket utrymme ger regleringen revisionsbyråerna att själva utforma kvalitetskontrollsystem?

Får huvudrevisorn förtroende för de andra revisorernas revisionsarbete genom:

- Revisionsbyråns system för kvalitetskontroll (det strukturella kapitalet)?
- Kompetensen hos de andra revisorerna (det individuella kapitalet)?

1.4 Positionering

Nedan presenteras tidigare forskning inom närliggande undersökningsområde för att påvisa vilket forskningsutrymme som finns för denna uppsats.

Barrett et al (2005) har genomfört en undersökning med syfte att undersöka hur samordningen av en internationell revision påverkas av globalisering. Undersökningen genomfördes 1996-1997 och genomfördes på en europeisk koncerns dotterbolag i USA och Kanada.¹⁷ Denna uppsats syfte ligger nära Barrett et als undersökningsområde, men då undersökningen företogs under nittioalet innan de ovan nämnda företagsskandalerna inträffade och således vid en tidpunkt före de senare årens förändring i revisionsbranschen finner vi forskningsmässigt utrymme för förestående uppsats.

Pierce och Sweeney (2005) har undersökt de byråinterna kontrollverktygen i tre av de fyra stora revisionsbyråerna utifrån partners perspektiv. Utöver de formella kontrollverktygen identifierar undersökningen flera kontrollverktyg som bygger på partners intuition och informella kommunikationskanaler. Pierce och Sweeney visar också på vilken betydelse sådana kontrollverktyg har avseende avvägningen mellan förtroendebyggande och kontroll över andra revisorer.¹⁸ Den föreliggande studien tar även hänsyn till den kontroll som föreskrivs i regleringar, något som Pierce och Sweeney inte ha behandlat.

Robson et al (2007) har undersökt revisionsbranschens utveckling av revisionsmetoder med fokus på de större revisionsbyråernas riskbaserade revisionssystem. Robson et al undersöker vilka bakomliggande externa och interna faktorer som påverkar revisionssystemens utseende och omfattar främst det strukturella kapitalet inom revisionsbyrån.¹⁹ För den föreliggande studien har detta syfte utökats då fokus även innefattar det individuella kapitalet.

Det finns även en del studentuppsatser inom samma ämnesområde som denna uppsats. En av dessa är en magisteruppsats som framställdes 2007 och behandlar de fyra stora revisionsbyråernas samarbete och rörlighet i Öresundsregionen. Undersökningen begränsar sig till att omfatta samarbetet och rörligheten av revisorer mellan de svenska och danska

¹⁷ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005.

¹⁸ Pierce, B; Sweeney, B, Management control in audit firms – Partners' perspectives, 2005.

¹⁹ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007.

revisionsbyråkontoren i regionen.²⁰ Syftet med förestående uppsats är att studera det internationella samarbetet och inte ett specifikt område.

En kandidatuppsats från 2005 behandlar förtroendet för revisorsprofessionen. Författarna, som genomförde kvalitativa intervjuer med finansanalytiker, ekonomichefer och revisorer kom fram till att det finns ett förtroende för revisorsprofessionen bland olika intressenter. Förtroendet byggs till stor del på föreskrifter, standarder och yrkesetiska regler. Författarna visar också på att höga krav för revisorsauktorisering ger en högre sannolikhet för en korrekt revision och att en individuell revisors agerande påverkar förtroendet för professionens förtroende.²¹ Flera av de ämnen som tas upp i denna uppsats är gemensamma med förestående uppsats. Den förestående studiens syfte skiljer sig dock från denna kandidatuppsats då det är det interna förtroendet för revisorn som behandlas.

Ytterligare en magisteruppsats från 2007 behandlar revisorer, bolags och journalisters förväntningar på revision. Uppsatsen jämför de olika gruppernas uppfattning om revisorns professionella kompetens.²² Dock omfattar uppsatsen varken en jämförelse mellan länder eller internt mellan revisionsbyråer.

1.5 Avgränsningar

Förestående uppsats riktar sig till den som är insatt inom området redovisning och revision på akademisk eller annan likvärdig nivå. Uppsatsens nivå förutsätter att läsaren redan är förtrolig med basala begrepp och historiska händelser som är av betydelse för denna bransch.

Som tidigare angivits är revisionskvalitet beroende av flera faktorer, där denna undersökning koncentreras kring det strukturella och det individuella kapitalet. För det strukturella kapitalets del avgränsas denna undersökning till revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem och rutiner samt de revisionsinstruktioner som skickas ut vid en internationell revision. För det individuella kapitalets del har avgränsning gjorts till revisorns kompetens. Anledningen till att undersökningen endast omfattar dessa faktorer är tidsbegränsning och uppsatsens storlek. Att välja att studera flera eller eventuellt alla faktorer som påverkar revisionskvalitet skulle i detta fall innebära att faktorerna hade studerats relativt ytligt, vilket inte gett undersökningen den karaktär som åsyftas.

Undersökningen har avgränsats gällande förtroendet, det vill säga om huvudrevisorn litar på andra revisorer och på revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem. Således lyfts inte de andra revisorerens syn på frågan fram. Även geografiska avgränsningar har varit nödvändiga. Att belysa uppsatsen syfte med utgångspunkt i andra länder än Sverige är naturligtvis intressant då uppsatsen behandlar revisioner av internationell natur, och hade gett undersökningen en mer omfattande karaktär. Att detta inte genomförts härrör sig till den tidsbegränsning som finns att beakta samt till kostnadsskäl.

Personliga kvalitativa intervjuer har genomförts med partners från de fyra stora revisionsbyråerna Ernst & Young, Deloitte, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

²⁰ Bramstorp, H; Johansson, H, Intetactions and barriers – the Big Four audit firms in the Öresunds region, 2007.

²¹ Stiernstedt, N; Eisen, C; Mannerstam, J, Kan man lita på revisorer?, 2005.

²² Jönsson, S; Jeppson, K, Förväntningar på revision – en studie av revisorer, företags och journalisters attityder till extern revision, 2007.

Att endast intervjua representanter för de fyra stora revisionsbyråer har ansetts vara tillräckligt då dessa revisionsbyråer med hänsyn till sin storlek och geografiska spridning reviderar en majoritet av de stora internationella koncernerna. Att endast en intervju genomförts per revisionsbyrå är en följd av den tidsmässiga begränsningen som finns för genomförandet av denna uppsats.

1.5.1 Avgränsning av begrepp och viktiga termer

Begreppet joint audit har en etablerad innebörd av att vara en revision som genomförs av mer än en påskrivande revisor, eller revisionsbyrå, och att dessa olika parter har ett delat ansvar gällande revisionsberättelsen. Termen *samarbete* kommer att användas istället för joint audit i kommande kapitel, eftersom en revision som genomförs av revisionsbyråer inom samma revisionsbyrånätverk har en ansvarig huvudrevisor och således inte ett delat ansvar såsom joint audit-begreppet traditionellt innebär.

Termen *samarbete* har i denna uppsats för avsikt att förstås utifrån följande kontext ”att arbeta tillsammans för ett gemensamt mål”²³. En revision som utförs av flera revisorer eller revisionsteam innebär att dessa tillsammans skall utföra det granskningsarbete som slutligen resulterar i en revisionsrapport och revisionsberättelse. Samarbetet kan te sig på olika sätt men bygger på en organisatorisk hierarki där revisorerna har olika ansvarsområden som kommuniceras och kontrolleras genom olika interna system. Nedan följer en uppdelning av de olika former av *samarbete* som omfattas av denna studie.

1. *Samarbete inom det egna revisionsteamet* avser exempelvis *samarbete* mellan huvudrevisorn och övriga revisorer i revisionsuppdragets ledningsgrupp.
2. *Samarbete inom revisionsbyrånätverket* innebär *samarbete* emellan revisionsbyråer inom samma revisionsbyrånätverk, där enheterna arbetar i olika länder. Ansvar för uppdraget ligger i denna situation på huvudrevisorn.
3. *Samarbete med annat revisionsbyrånätverk* avser en revision som utförs av två eller flera av de fyra stora revisionsbyråerna. Ansvar för uppdraget kan vara delat mellan revisionsbyrånätverken eller så har en revisionsbyrå och dess huvudrevisor det totala ansvaret.
4. *Samarbete med en lokal revisionsbyrå* innebär att en revision utförs av en av de stora revisionsbyråerna tillsammans med en revisionsbyrå som inte tillhör de fyra stora revisionsbyrånätverken. Ansvar för revisionen ligger hos huvudrevisorn som finns i en av de fyra stora revisionsbyråerna.

I kontexten av revisionskvalitetens kontroll används båda begreppen *system* och *rutiner*. Begreppet *system* svarar mot det övergripande system inom revisionsbyrån som skall säkra revisionskvalitetens olika komponenter. Begreppet *rutiner* används när en viss komponents kvalitet tas upp. Exempelvis är oberoendebedömning en rutin och således en del av kvalitetskontrollsystemet. Revisionsprocessen avser i sin tur den arbetsgång i vilken en revision sker.

1.6 Regleringar

Ur ett ekonomiskt perspektiv kan föreskrifter och standarder tillhöra den institutionella teorin, där normgivare skapar gemensamma uppfattningar om verkligheten och genom regleringar

²³ Svenska Akademin, Svenska akademins ordlista över det svenska språket, 1998, s.749.

ser till att det medför ett önskat beteende.²⁴ I denna bemärkelse kan föreskrifter och standarder således utgöra en teoretisk referensram. I denna uppsats studeras dock regleringarnas innehåll ur ett juridiskt perspektiv och de utgör således ingen referensram utan är en utgångspunkt för hur revisionskvalitet skall säkerställas.

1.7 Teoretisk referensram

Den teoretiska framställningen i denna uppsats grundar sig på teorin om den professionella och globala organisationen. Kunskapskapitalets indelning i strukturellt och individuellt kapital har i denna uppsats används som en given ram i analysen av framtagna empiri. Denna teori har kompletterats med tidigare forskning utförd runt ämnet revisionskvalitet och kontroll av revisionskvalitet för att möjliggöra en diskussion runt ämnet.

1.8 Disposition

Uppsatsens första kapitel behandlar ämnets bakgrund och en problemdiskussion som mynnar ut i uppsatsens syfte. Kapitlet behandlar även uppsatsens avgränsningar och positionering gentemot tidigare forskning.

I det andra kapitlet förklaras och motiveras undersökningens tillvägagångssätt och metod.

Det tredje kapitlet behandlar organisationen och kunskapskapitalet hos revisionsbyråerna.

I kapitel fyra behandlas ämnet revisionskvalitet utifrån gällande föreskrifter och standarder.

Det femte kapitlet tar upp kritiska faktorer för revisionskvalitet och avgränsas mot revisorns kompetens.

I nästkommande kapitel presenteras det empiriska material som framkommit vid intervjutillfällena.

I kapitel sju analyseras och jämförs det empiriska materialet med den teori och de regleringar som presenterats i tidigare kapitel. Analysen utgår från det syfte som framställts i det inledande kapitlet och mynnar ut i en slutsats.

1.9 Viktiga begrepp och begreppsdefinitioner

Annan revisor/de andra revisorerna – en annan revisor än huvudrevisorn som utför sådan granskning av en enhet som ingår i revisionen av en koncern för vilken huvudrevisorn ansvarar för.²⁵

Bolag – en juridisk enhet, kan vara antingen ett moderbolag eller ett dotterbolag i en koncern.

De fyra stora revisionsbyråerna – Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PricewaterhouseCoopers. När uttrycket ”någon av de andra stora revisionsbyråerna” används avses relationen mellan en av ovan angivna revisionsbyråerna tillsammans med någon av de andra ovan angivna revisionsbyråerna.

²⁴ Hatch, M J, Organisationsteori – Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv, 2002, s. 109.

²⁵ RS 600, p. 4.

Enhet – med enhet avses en division, filial, dotterföretag, joint venture, intresseföretag eller någon annan enhet vars ekonomiska information ingår i den koncernredovisning vars revision huvudrevisorn ansvarar för.²⁶

GAAS (General Accepted Auditing Standards) – etablerade revisionsstandarder, exempelvis International Standards on Auditing (ISA).

God revisionssed – skall tillämpas enligt lag vid utförandet av ett revisionsuppdrag. Innebörden framgår av FAR SRSs grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt.²⁷

God revisorssed – revisorn skall följa föreskrifter, såsom Aktiebolagslagen och Revisorslagen, och standarder. Detta innebär att följa FAR SRS yrkesetiska regler om oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och omsorg, tystnadsplikt, professionellt uppträdande och god revisionssed.²⁸

Huvudrevisor – den revisor som har ansvaret för revisionen av en koncerns årsredovisning, när denna årsredovisning innefattar ekonomisk information för en eller flera enheter som revideras av en annan revisor.²⁹ I vissa sammanhang i denna uppsats används detta begrepp även avseende den ledningsgrupp för revisionen i vilken huvudrevisorn ingår i.

Individuellt kapital – de kunskaper, erfarenheter och förmågor en medarbetare av en organisation besitter och använder sig av i sitt yrke och som försvinner från organisationen när medarbetaren lämnar den.³⁰

Klient – bolag som anlitar en revisionsbyrå för revisionsuppdrag.

Kompetens – att ha tillräcklig skicklighet och behörighet inom ett visst ämne.³¹

Materialitet – en fastlagd beloppsgräns som visar på vilka poster som är av väsentlig storlek att rapportera om och som fastställer storleken på de fel i dessa poster som huvudrevisorn kan godkänna för att skriva under revisionsberättelsen.

Regleringar – föreskrifter (lagar, EG-direktiv) och standarder (ISA, RS).

Revision av internationell koncern – ett revisionsuppdrag som omfattar klientens enheter i flera länder.

Revisionsbevis – bevis som fås fram genom granskning under revisionen om bolagets finansiella rapporter är fria från felaktigheter eller ej.³²

Revisionsbyrå – bolag i vilken en revisor utövar revisionsverksamhet.

²⁶ RS 600, p. 5.

²⁷ RS 200, p. 4SE.

²⁸ RS 200, p. 5SE.

²⁹ RS 600, p. 4.

³⁰ Grönroos, C, Service Management och marknadsföring, 2002, s. 20.

³¹ Svenska Akademin, Svenska Akademiens ordlista över svenska språket, 1998, s. 429.

³² FAR SRS, Ramverk för bestyrkandeuppdrag, 2006, p. 39.

Revisionsbyrånätverk – avser de juridiskt separata revisionsbyråer som agerar samordnat under ett gemensamt varumärke och använder sig av gemensamma system och rutiner.

Revisionsteam – en grupp inom en revisionsbyrå som tillsammans genomför en revision av en klients finansiella framställning.

Rutiner – Begreppet rutiner används när en viss komponents kvalitetssäkerställande tas upp, vilket medför att rutiner för exempelvis oberoendebedömning är en del av systemet för kvalitetskontroll.

Strukturellt kapital – sådan kunskap som finns i organisationens rutiner och företagskultur, och som finns kvar i organisationen trots att en medarbetare lämnar organisationen.³³

System – begreppet system används avseende de övergripande system inom revisionsbyrån som skall säkra revisionskvaliteten vid en revision. Med kvalitetskontrollsystem kan exempelvis databaser avses.

³³ Grönroos, C, Service Management och marknadsföring, 2002, s. 20.

2 Metod

För denna kvalitativa studie med deduktiv ansats har semistrukturerade individuella intervjuer ansetts mest gynnsamma. I förestående kapitel kommer det tillvägagångssätt och den metod som valts för studien diskuteras och motiveras.

2.1 Val av induktivt eller deduktivt tillvägagångssätt

Inom vetenskapen råder det delade meningar om vilket sätt som gör sig bäst för att angripa verkligheten på, deduktivt respektive induktivt tillvägagångssätt.³⁴

Det induktiva tillvägagångssättet har sin utgångspunkt i empirin. Utifrån insamlat material är syftet att forma nya teorier.³⁵ Förutsättningen för ett induktivt tillvägagångssätt är att forskaren går ut i verkligheten utan förväntningar och samlar in information. Insamlingsmetoden skall bidra till att den information som inhämtas inte är begränsad och att ingen relevant information har förbigåtts. Tillvägagångssättet har dock kritiserats då det anses omöjligt att studera verkligheten utan några som helst förväntningar.³⁶

Denna studie undersöker utifrån uppställda teorier och standarder området revisionskvalitet. Då uppsatsen baseras på förväntningar om verkligheten är det induktiva tillvägagångssättet inte lämpligt för studien. Istället har valet av tillvägagångssätt för denna studie gjorts med tanke på den utgångspunkt som har tagits i teori och litteratur inom valt område. Detta innebär att en deduktiv metod används, då det redan före empiri samlats in har bestämts vilka faktorer som är centrala att undersöka. Dessa faktorer kommer sedan att styra vilken empiri som samlas in och därefter jämföras med hur väl denna stämmer överens med verkligheten.³⁷

2.3 Val av kvalitativ eller kvantitativ metod

Vid val av det deduktiva tillvägagångssättet kan det ofta falla sig naturligt att välja den kvantitativa metoden, då val av undersökningsfaktorer redan är bestämt och därför kan vara lättare att kategorisera och omvandla till mätbara resultat. En kvantitativ metod genomförs dock vanligtvis genom enkäter, där det inte finns utrymme för respondenten att ge mer utförliga svar och kan således bli begränsad.³⁸

För denna studie används den kvalitativa metoden då syftet är att ingående studera hur säkerställandet av revisionskvalitet uppnås inom de fyra stora revisionsbyråerna. Detta innebär att detaljrik information är värdefull och central. Denna typ av information fås därför fram bättre med en kvalitativ ansats.³⁹

En kvalitativ undersökning omfattar färre respondenter än en kvantitativ undersökning och har därför en lägre extern giltighet.⁴⁰ Att studien valt att acceptera denna nackdel grundas på att revisionsbranschen till stort domineras av fyra revisionsbyråer och respondenterna

³⁴ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 34.

³⁵ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 35.

³⁶ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 43.

³⁷ Bryman, A; Bell, E, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 23.

³⁸ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 140, 147.

³⁹ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 142.

⁴⁰ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 146-147.

representerar dessa. Relevansen med att studera en kvantitativt större grupp inom dessa revisionsbyråer har därför ifrågasatts.

Dock har den metod som har använts valt att göra inskränkningar i den rena kvalitativa metoden. Det har inte funnits någon avsikt att låta respondenterna helt styra informationshämtningen och intervjuerna har därför strukturerats med hjälp av en intervjuguide, som har fungerat som stöd vid intervjutillfällena.⁴¹ Detta har gjorts för att stödja det deduktiva tillvägagångssättet som studien utgår från.

Den kvalitativa undersökningsmetodens tendens att behandla deskriptiva detaljer leder till att forskningsmetodens syfte att vara förklarande kan underskattas.⁴² I arbetet med att ta fram en intervjuguide till intervjutillfällena har vikt lagts vid att försäkra att ställda frågor är av förklarande natur, för att förhindra att det empiriska materialet endast blir deskriptivt.

2.4 Kvalitativa undersökningar

2.4.1 Undersökningsmetod

För den kvalitativa metoden finns tre olika datainsamlingsmetoder: individuella öppna intervju, gruppintervju och dokumentundersökning.⁴³ Studien grundar sig på ett fåtal intervjuer, vilka har utförts som individuella intervjuer. Motivet är att nå ett djup under intervjun där respondenten har möjlighet att själv lyfta fram de aspekter denne anser relevanta i frågan. Telefonintervjuer hade också varit möjliga att genomföra men då tillförlitligheten anses vara högre vid personliga intervjuer⁴⁴ har denna intervjuform valts.

Studiens val av respondenter har genomförts noggrant för att uppsatsen skall få en hög intern giltighet.⁴⁵ Undersökningens respondenter representerar de fyra stora revisionsbyråer och studiens intresse ligger i att ta reda på hur just dessas interna rutiner fungerar vid internationella revisioner.

2.4.2 Intervjuns utformning

Vid den individuella intervjun har en semistrukturerad form använts. Den semistrukturerade intervjuformen har valts som ett mellanting mellan den helt strukturerade intervjun och den helt öppna intervjun. Den strukturerade intervjun innebär fasta frågor med fasta svarsalternativ⁴⁶ och skulle i detta fall ha inneburit en begränsning av den information som kan vara specifik för en revisionsbyrå. Vid en helt öppen intervju liknar intervjusituationen ett samtal där intervjuaren inte styr samtalet i någon riktning, vilket inte ansetts lämpligt eftersom en risk att missa väsentlig information föreligger.⁴⁷

En intervjuguide har förberetts före själva intervjun för att fungera som ett stöd både för intervjuaren och respondenten under intervjun.⁴⁸ Några dagar före intervjutillfället har en kort

⁴¹ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 151.

⁴² Bryman, A; Bell, E, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 313.

⁴³ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 159.

⁴⁴ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 162.

⁴⁵ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 142.

⁴⁶ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 163.

⁴⁷ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 163 – 164.

⁴⁸ Bryman, A; Bell, E, Företagsekonomiska forskningsmetoder, 2005, s. 369.

och allmän intervjuguide översänts till respondenten för att denna skall ha möjlighet att förbereda sig inför intervjun. Intervjuguiden har utformats genom att täcka in väsentliga områden och har utarbetats så att frågorna skall vara så öppna som möjligt.

Undersökningens intervjuer har genomförts på respondenternas arbetsplats, antingen på dennes kontor eller i ett mindre sammanträdesrum. När intervjuerna har bokats har respondenterna informerats om att intervjun beräknas ta en timme, en tidsram som hållits i samtliga fall. Båda författare har varit närvarande vid samtliga intervjuer. Intervjun har delats upp i två delar, där författarna genomfört varsin del. Jämte ljudinspelning har även anteckningar förts av den som inte genomfört intervjun.

2.5 Primär- och sekundärdata

Studiens primärdata omfattar den information som framkommer vid intervjutillfällena, då respondenterna utgör den primära källan för denna studies datainsamling.⁴⁹ Det offentliga tryck som använts är också att betrakta som primärdata då regleringen är en primär rättskälla som används som utgångspunkt för studien av revisionskvalitet. Sekundärdata kommer att granskas i dokumentundersökningen och utgörs av befintlig litteratur, forskning och artiklar⁵⁰.

För både primär- och sekundärdata krävs att källorna granskas kritiskt så att det finns en medvetenhet om att informationsfel kan förekomma. Information som framkommer genom att sekundärdata studeras är framtagen för andra syften än denna studies, vilket måste finnas i åtanke.⁵¹ För utförligare kritik av data se avsnitt 2.7.

2.6 Reliabilitet och validitet

Validiteten för ett arbete avgör i vilken grad det uppnådda resultatet kan generaliseras för en större enhet⁵² medan reliabiliteten avser en undersöknings tillförlitlighet.⁵³ Då undersökningen endast omfattar fyra respondenter kan tvivel göras gällande validiteten i denna undersökning. Detta är ett problem som kan uppkomma i kvalitativa undersökningar eftersom dessa tenderar att fokusera kring förståelsen kring ett problem snarare än att finna resultat att dra generella slutsatser ifrån. Vi har genom att välja respondenter från de fyra stora revisionsbyråerna, som representerar den största delen av revisionsbranschen, försökt påverka validiteten i möjligaste mån.

Inför urvalet av respondenter har alla de personer som varit intressanta att studera om tid, pengar och analysmöjligheter var obegränsade hafts som utgångspunkt.⁵⁴ Utifrån denna utgångspunkt har en lista på önskvärda kvalifikationer⁵⁵ hos respondenten upprättats. Då författarna själva inte besitter erforderlig kunskap om olika revisorers kvalifikationer har revisionsbyråerna själva bistått med rekommendation om vem som anses som lämplig respondent, givet undersökningens syfte. Som önskvärda kvalifikationer har författarna uppgivit att erfarenhet som huvudrevisor från flera internationella revisioner, samt erfarenhet

⁴⁹ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 152.

⁵⁰ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 152-153.

⁵¹ ibid.

⁵² Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 266.

⁵³ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 255.

⁵⁴ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 197.

⁵⁵ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 200.

från samarbete med andra revisionsbyråer är önskvärt. Att det krävs stor erfarenhet från revisionsarbete för att kunna bli huvudrevisor är en bieffekt som anses gynnsam.

Respondenterna ses som representanter för den revisionsbyrå de arbetar för och revisionsbyråerna antas vara medvetna om att respondenten kommer att svara för revisionsbyråns ställningstaganden i studien. Respondenterna kan dock förväntas ge uttryck för egna åsikter som inte alltid är samstämmiga med revisionsbyråns och behöver således inte vara representativa för revisionsbyråns övriga revisorer. Validiteten, det vill säga den generalisering som kommer att göras utifrån respondenternas svar kan därför ha påverkats.

Även om det finns en presumtion om att respondenterna har som föresats att uppge sanningsenlig information kan tillförlitligheten hos undersökningens respondenter ifrågasättas.⁵⁶ Det är möjligt att respondenterna avsiktligt valt att inte lyfta fram information som hade varit av intresse för undersökningens syfte. En möjlig anledning är att en revisor inte öppet vill kritisera förhållanden som finns inom dennes organisation av rädsla att detta skall komma att drabba denne individuellt eller sätta revisionsbyrån i dålig dager. Att revisionsbranschen under senare år granskats av omvärlden kan också vara en anledning till att revisorer har en intention att påvisa och upprätthålla en bild av branschens professionalitet, vilket således kan påverka respondenternas sanningsenlighet. Dessa argument kan anses vara betydande för just revisionsbranschen eftersom branschens existens är beroende av omvärdens förtroende. Sammantaget har dock respondenterna uppfattats som ärliga och öppna men det utgör ingen garanti för sanningsenligheten i dessas uttalanden.

Intervjuguiden har i förväg tillhandahållits respondenten för att denne skall kunna förbereda sig inför intervjun. Förberedelsen kan påverka spontaniteten i respondentens svar men denna förberedelse har ansetts vara gynnsam då respondenten inte löper lika stor risk att inte ha nödvändig bakgrundskunskap för att kunna ge svar på de frågor som ställs vid intervjutillfället.

Avseende återgivningen av respondenternas svar anses tillförlitligheten hög eftersom ljudinspelning skett under samtliga intervjuer. Respondenten har under intervjuns gång fått svara fritt under varje område. Detta har lett till att frågornas ordningsföljd varit olika under intervjuerna och därför har en kategorisering under varje område gjorts i efterhand för att underlätta översiktligheten och den röda tråden i empirin. Under kategoriseringens gång kan därför författarna omedvetet ha påverkat det insamlade materialet. Dock har intentionen varit att behålla rådatan fri från egna tolkningar.

Samtliga intervjuer har, som ovan sagts, spelats in på band, dels för att underlätta behandlingen av informationen som framkommer under intervjun men också för att göra det möjligt för författarna att gå tillbaka och lyssna flera gånger på respondentens svar.

2.7 Källkritik

2.7.1 Regleringar

Enligt det juridiska synsätt som är fastlagt i denna uppsats för föreskrifter och standarder föreligger det en presumtion om att innehållet i regleringarna som är hämtade från respektive myndighet eller organ är att anse som tillförlitlig och korrekt återgiven. Det ifrågasätts alltså

⁵⁶ Jacobsen, D I, Vad, hur och varför?, 2002, s. 260.

inte att exempelvis International Federation of Accountants (IFAC) standarder skulle vara sanningsenliga då de är hämtade från IFACs officiella hemsida.

Däremot kan det i återgivningen av föreskrifter och standarder i denna uppsats ha skett feltolkningar, framförallt genom översättning från engelska till svenska där det exempelvis kan förekomma begrepp vilka kan vara svåra att översätta. Källhänvisningen har därför ansetts vara av stor vikt så att läsaren vid osäkerhet enkelt skall kunna kontrollera regleringen.

2.7.2 Teori

Mycket av det bakgrundsmaterial som använts i denna studie grundar sig på artiklar och publikationer av olika aktörer inom ämnet. Dessa individer kan alla antas ha sin egen agenda och deras respektive trovärdighet borde bedömas individuellt. Generellt bedöms dock trovärdigheten hos forskare högre än representanter från olika revisionsbyråer, då revisionsbyrårepresentanterna tydligare har ekonomiska intressen och andra incitament till att uttrycka specifika ställningstaganden och åsikter. Innehållet i den teoretiska referensramen har således värderats för att hålla hög forskningsmässig standard.

I de fall där Internet har använts som källa har information hämtats från IFAC, the Securities and Exchange Commission (SEC) samt de fyra stora byråernas hemsidor. Denna information anses vara tillförlitlig då dessa hemsidor är de officiella hemsidorna för respektive organ och revisionsbyrå och det föreligger en presumtion att det som formuleras på dessa hemsidor är sanningsenligt.

2.7.3 Empiri

Det är också viktigt att poängtera att respondenterna ofta ger uttryck för en personlig uppfattning som inte automatiskt går att tolka som revisionsbyråns officiella uppfattning. Vi anser dock att respondenternas individuella uppfattning är av stort intresse eftersom en användares uppfattning av revisionsbyråns interna kvalitetskontrollsystem visar på den praktiska konsekvensen av ett systems intentioner. De frågor som avsett beskrivning av revisionsbyråns interna kvalitetskontrollsystem och rutiner uttrycker inte i samma grad en revisors personliga uppfattningar och svaren kan därför tolkas vara mer representativa för revisionsbyråns. Uppbyggnaden av de interna systemen anses påvisa revisionsbyråernas inställning till respektive frågor och visa på hur dessa tycker att en fråga bör hanteras.

3 Revisionsbyråns organisation

Förestående teorikapitel kommer att inledas med en allmän beskrivning av kunskapskapitalets indelning och den professionella organisationen. Revisionsbranschens specifika organisationsstruktur kommer sedan att tas upp. Därefter följer sådan tidigare forskning som ligger till grund för denna undersökning och som kommer att jämföras med den information som framkommer i det empiriska materialet.

3.1 Den professionella organisationen

I kunskapsorganisationer, såsom revisionsbyråer är medarbetarna en kritisk resurs, och investeringar i kunskapskapital genom kompetensutveckling är därför viktigt. Kunskapskapital kallas det som skapas när medarbetare nyttjar sin kompetens i kombination med den kunskap som finns hos organisationen.⁵⁷ Kunskapskapitalet kan delas in två delar, det individuella kapitalet samt det strukturella kapitalet. Det individuella kapitalet består av medarbetarnas kunskap som används i deras yrkesutövande, och denna kunskap försvinner från organisationen om medarbetaren lämnar den. Det strukturella kapitalet finns i organisationens rutiner och företagskultur. Detta kapital kan överföras till nya medarbetare och mellan medarbetare och finns kvar inom organisationen även då en medarbetare lämnar den.⁵⁸

En professionell organisation består av en yrkesgrupp med speciell kompetens inom ett visst kunskapsområde. Att vara professionell definieras som att vara skicklig och yrkesmässig. En yrkesgrupp som innehar en professionell kompetens besitter således en yrkesmässig och specifik kunskap. Medlemmar i en sådan yrkesgrupp kännetecknas av att de har en akademisk utbildning samt genomgår fortlöpande uppdatering för att bibehålla sin kompetens. Yrkesgruppen har en egen yrkesetik som upprätthålls av olika sammanslutande organ, där också ett normsystem för vad kvalitet innebär utvecklas. Yrkesetiken medför att individen har ett personligt ansvar för sina handlingar inom professionen. En professionell organisation kännetecknas även av att den lär upp nya medarbetare inom ramen för sitt eget normsystem. Till hjälp har organisationen olika sammanslutningar som bygger upp yrkesgruppens identitet.⁵⁹

3.2 Revisionsbranschens struktur

Child (2005) menar att organisationer som verkar internationellt har andra organisatoriska behov än organisationer som enbart verkar inom ett land. Kraven förändras dels med den geografiska utbredningen och dels med bredden på de produkter och tjänster som erbjuds.⁶⁰ Konventionella styrmetoder enligt hierarkisk modell blir mindre värdefulla och större fokus måste läggas på kreativa och flexibla lösningar. Organisationen blir beroende av det interna kontrollsystemet liksom en välutvecklad organisationskultur såsom specifika värderingar och rutiner.⁶¹

⁵⁷ Bruzelius, L H; Skärvad, P-H, Integrerad Organisationslära, 2004, s. 269 - 270.

⁵⁸ Grönroos, C, Service Management och marknadsföring, 2002, s.20.

⁵⁹ Bruzelius, L H; Skärvad, P-H, Integrerad Organisationslära, 2004, s.271.

⁶⁰ Child, J, Organization – Contemporary Principles and Practice, 2005, s. 251.

⁶¹ Child, J, Organization – Contemporary Principles and Practice, 2005, s. 253.

De fyra stora revisionsbyråerna har antagit olika strategier för att utveckla sina nätverk. Ledarna för de fyra revisionsbyråerna talar om sammanslagningar och en ökad globalisering av revisionsbyråerna, för att följa sina klienters internationella utveckling. Detta märks genom att man numera talar om bolag som europeiska eller asiatiska, inte tyska eller japanska. I en ökad konkurrens mellan revisionsbyråerna är trenden att integrera verksamheten och på så sätt bli mer konkurrenskraftiga.⁶² Exempelvis har Ernst & Young (E&Y) under året skrivit kontrakt på ett globalt nätverkssystem som skall utvecklas och implementeras för att sammankoppla kontoren i de 80 länder de är verksamma i.⁶³ Det kan även innebära att en nationell revisionsbyrå integrerar sig med ett annat lands revisionsbyrå, inom samma nätverk, för att kunna erbjuda internationella klienter bättre service.⁶⁴ Ett tydligt exempel är KPMG i Storbritannien och Tyskland som under 2006 beslöt att genomföra ett samgående.⁶⁵ Under 2006 blev det även bestämt att dessa skall integreras med KPMG i Schweiz och tillsammans bilda KPMG Europe. Den främsta anledningen till att KPMG i Schweiz omfattas av samgåendet var att det fanns en önskan om att öka omsättningen så att den schweiziska revisionsbyrån kan uppnå målet med att bli den andra största revisionsbyrån på den schweiziska marknaden. Ett annat syfte med samgåendet är att erbjuda myndigheter och professionella organ en samtalspartner i strävan att göra kapitalmarknaderna säkrare.⁶⁶

Inom Deloitte talar man om kluster då man grupperar ihop resurser från olika revisionsbyråer inom ett visst område. Detta har gjorts inom det sydostasiatiska området som utgör en starkt växande marknad och tros även bli aktuellt inom andra delar av världen de kommande åren. Brittiska och schweiziska medlemsbyråer inom Deloitte har annonserat ett framtida samgående och de centraleuropeiska revisionsbyråerna ses vara en revisionsbyrå som redan är fullt integrerad. Det talas även om juridiska samgåenden, vilka kommer att genomföras om det innebär det effektivaste sättet för Deloitte att erbjuda kvalitet på tjänster till sina klienter och utveckla sina medarbetares kompetens.⁶⁷

PricewaterhouseCoopers (PwC) har istället för samgående anlagt en alliansstrategi för att kunna tillhandahålla tjänster inom specifika branscher och använda sig av kunskap över nationsgränserna. Målet är inte att, som konkurrenterna, gå ihop i juridiska grupper då detta ses som alltför komplext. PwC vill istället endast gruppera sina medlemsbyråer för att kunna dela marknader, resurser och kunskap inom nätverket. I den europeiska gruppen ingår idag tjugo revisionsbyråer. En utvidgning av PwC Eurofirm kan i framtiden bli aktuell, för att öka dess internationella omfattning.⁶⁸

3.3 Det strukturella kapitalet i revisionsbyråerna

För en revisionsbyrå är varumärket ett av de största konkurrensverktygen. En klient lägger stort förtroende vid en revisionsbyrås namn och det är viktigt att revisionsbyrån kan uppfylla den kvalitet på arbetet som kommer med förväntningarna på varumärket.⁶⁹ För att kunna leverera arbete med jämn kvalitet världen över är det avgörande att huvudrevisorn har god insikt i de system och rutiner som används inom revisionsbyrån. För att främja integration är

⁶² Region Survey - World: It's a small world after all, 2006, s. 1-3.

⁶³ E&Y launches virtual global link up, 2007, s. 1.

⁶⁴ Region Survey - World: It's a small world after all, 2006, s. 2-3.

⁶⁵ KPMG International Annual Review 2006, s. 3.

⁶⁶ KPMG Europe to be bolstered by Swiss practice, 2007, s. 14.

⁶⁷ Deloitte Global leadership puts competitors on notice, 2007, s. 1-2.

⁶⁸ Interview – Markus Neuhaus: Aligning Europe, 2007, s. 5.

⁶⁹ Region Survey - World: It's a small world after all, 2006, s. 3.

standardisering av system och rutiner också viktigt. Nackdelarna med denna standardisering är den grad av byråkratisering detta kan medföra, liksom svårigheter att i framtiden individualisera en standardiserad rutin.⁷⁰

I den undersökning som utfördes av Barrett et al under 1996-1997, studerades arbetet med en global revision utförd av en av de fyra stora revisionsbyråerna. Bolaget som reviderades var ett globalt tillverkningsföretag med företagssäte i ett europeiskt land där huvudrevisorn också fanns. Studien omfattade främst revisionen av dotterföretag i USA och Kanada.⁷¹

Barrett et al behandlar de instruktioner som används när en revision omfattar flera revisorer och kontor inom en revisionsbyrå. Instruktionerna produceras av huvudrevisorn och fungerar som ett ramverk för koordinationen av revisionsuppdraget och möjliggör att nyckelpersoner i uppdraget är geografiskt utspridda över världen.⁷² Instruktionerna tillför den grad av centralisering, standardisering och kontroll som är nödvändig i ett revisionsuppdrag. Barrett et al upptäckte att systemet för hur dessa instruktioner användes skiljde sig avsevärt mellan olika enheter. Påverkande faktorer var den lokala förståelsen för riskexponering och relationen med klienten.⁷³

Globala system och arbetsmetoder hos en byrå kan både stöttas och motarbetas av nationellt kunnande och praxis. Barrett et al tar upp att en lokal byrås kunskap om ett klientföretag och dess styrning kan leda till att formella instruktioner från den ansvarige revisorn, som geografiskt befinner sig på annat ställe, ignoreras.⁷⁴

Barrett et al ansåg också att de amerikanska revisorerna verkade vara omedvetna om de skillnader som fanns avseende tillsyn och rapporteringskrav i det land där det undersökta bolaget hade sitt företagssäte jämfört med om bolaget varit amerikanskt. Trots de specificerade instruktioner som skickats från huvudrevisorn skiljde sig de nordamerikanska revisorernas syn på vad som var viktigt att granska från huvudrevisorns uppfattning.⁷⁵ Flera instruktioner som uppställdes från huvudrevisorn ignorerades med motiveringen att huvudrevisorn visserligen var uppdragsgivare men att klientens tillfredsställelse skulle prioriteras framför huvudrevisorns önskemål.⁷⁶ Av undersökningen framkom också att de lokala revisionsteamerna kände sig distanserade från huvudrevisorn och dennes revisionsteam, och därför inte ansåg sig ha möjlighet att påverka revisionsarbetet.⁷⁷

Robson et al har studerat förändringar av revisionsbyråernas revisionssystem. Många revisionsbyråer profilerar idag sina revisionssystem såsom affärsriskorienterade och Robson et al avsåg att utreda bakgrunden till denna profilering⁷⁸ utifrån antagandet att denna utveckling är beroende av den kontext revisorsprofessionen befinner sig i.⁷⁹ Robson et al tar

⁷⁰ Hoeksema, L; de Jong, G, International co-ordination and management development An application at PriceWaterhouseCoopers, 2001.

⁷¹ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 4.

⁷² Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 9.

⁷³ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 13.

⁷⁴ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 8-9.

⁷⁵ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 10.

⁷⁶ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 12.

⁷⁷ Barrett, M, et al, Globalization and the coordinating of work in multinational audits, 2005, s. 13.

⁷⁸ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 409.

⁷⁹ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 410.

upp att det finns en väsentlig andel forskning som har fokuserat på revisionens roll för att skapa legitimitet för organisationer. Däremot har det inte fokuserats på själva revisionssystemet och hur det utvecklas för att bli legitimt.⁸⁰

Robson et al menar att revisionssystemets utseende inom en revisionsbyrå är beroende av flertalet externa och interna faktorer. Några av de påverkande faktorerna är revisionsbyråns image, dess system och rutiner, klient- och marknadsinriktning samt lagar och standarder som revisionsbyrån måste anpassa sig efter. Andra faktorer är revisionsbyråns förmåga att lära ut sådan kunskap som finns inom organisationen, utvärderingsprocessen av revisorernas arbete, revisorernas rykte, tidigare utbildning och erfarenhet samt status inom revisionsbyrån.⁸¹ Revisorsprofessionen byggs på revisorernas kunskap som måste översättas till praktik för att kunskapen skall bli legitim och erhålla en hög status inom revisionsbyrån. För att få ett förändrat revisionssystem måste revisionsbyrån försöka göra systemet legitimt genom standardisering, förändrade regleringar samt genom utbildning.⁸²

Det affärsriskorienterade revisionssystemet lokaliserar de riskområden som finns inom ett bolag vartefter revisionen fokuseras kring dessa riskområden. Revisionssystem skall genom sin fokusering skapa ett mervärde för klienten då denna genom revisionen blir uppmärksam på eventuella risker i bolaget. Detta revisionssystem sägs vara extra gynnsamt för större bolag på en internationell nivå då den fokuserar på de väsentliga områdena i bolaget vilket skall göra revisionen mer effektiv, samt att riskutvärderingen skall vara en fortgående process, vilket skall bidra till att göra revisionen mer produktiv. Genom att ett effektivare revisionssystem som ger klienten ett större värde av revisionen bör anses vara en konkurrensfördel kan det vara rimligt att anta att de stora revisionsbyråerna inte samarbetar när det gäller utvecklingen av ett sådant system. Ändock har deras revisionssystem utvecklats åt samma håll, vilket Robson et al anser bero dels på kostnadseffektiva orsaker men även på sociala och kulturella faktorer.⁸³

Robson et al menar att det i dagsläget är för tidigt att utvärdera om det riskfokuserade revisionssystemet kommer att vara en tillfällig trend. Däremot tror de att det kommer att spela roll för hur revisorsprofessionens och revisionens status kommer att stärkas eller falna då revisorsprofessionen kommer att fokusera på att skapa en förståelse för sitt arbete i praktiken för att generera högre status för sitt yrke.⁸⁴

Inom revisionsbyråerna finns förutom system för revisionens process och de instruktioner som den enskilda revisionen baseras på, system för kontroll av revisionens genomförande och kvalitet. Studien av Pierce och Sweeney (2005) syftar till att undersöka synen på revisionsbyråernas kontrollsystem och bygger på genomförda intervjuer med partners från tre av de fyra stora revisionsbyråerna. Som grund för studien ligger tidigare forskningsresultat som främst avsett revisorer längre ner i hierarkin inom revisionsbyrån och som visar att det

⁸⁰ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 423.

⁸¹ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 430.

⁸² Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 410.

⁸³ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 411 - 414.

⁸⁴ Robson, K, et al, Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field, 2007, s. 433.

förekommer kvalitetshotande beteende i revisionsbyråer som kan härledas till brister i det formella kontrollsystemet. Studien indikerar att kontrollsystem i de högre delarna i hierarkin inom revisionsbyrån inte bara består utav ett traditionellt formellt system utan också av etablerade kontrollsystem av mer interaktiv art. Pierce och Sweeney betonar, i enlighet med tidigare forskning, vikten av en dokumenterad kontroll som i sig själv fungerar som bevis för att kvalitetskontroll genomförts eftersom revisionsbyrån annars skulle utsätta sig för stora risker. Undersökningen pekar dock på att kontrollen, som tidigare endast bestod i att granska dokumentation och kontrollera att revisionen genomförs i enlighet med fastlagda rutiner, nu blivit mer interaktiv genom att den även omfattar intervjuer och diskussioner med dem som utfört revisionsarbetet. Omfattningen av kontrollen beror på kontrollantens bedömning av det utförda revisionsarbetet och intervjuemetoden kan ta form av en förhållningsliknande situation.⁸⁵

Pierce och Sweeney visar också att partners har stort förtroende för flera informella former av kontrollsystem i organisationen. Pierce och Sweeney visar att partners anser det mycket viktigt att utveckla förtroende och därför ifrågasätts inte en annan revisors integritet officiellt, inte ens när misstankar om ett felaktigt yrkesutövande finns. Däremot genomförs fortgående kontroller genom intervjuer där den intervjuade inte känner sig hotad, jämfört med den förhållningsliknande intervjuetekniken. Balansgången mellan konstruktiva förhör och förtroendebyggande kräver att partners har erfarenhet och god intuition.⁸⁶

Partners intuition uttrycks i Pierce och Sweeneys studie som nyckelfaktor och anses fungera som ett slags sjätte sinne, och instinktiv form av kontrollverktyg. Även om en utomstående skulle anse att denna form av kontroll är informell eftersom den inte syns utifrån, menade tillfrågade partners att denna typ av kontroll är en mycket viktig del i revisionsbyråns övergripande kontrollsystem. Partners intuition anses också vara av mycket stor vikt i avgörandet av vilken kontroll och styrningsmetod som anses mest lämpad för en viss situation, den formella och ”hårda” metoden eller den förtroendeuppbyggande. Den ökade interaktiviteten anses också ge partners en större möjlighet att hjälpa revisorer längre ner i hierarkin att utveckla sådana personliga egenskaper som anses gynnsamma för en revisor. Därför anses partners personliga egenskaper vara viktiga, liksom revisionsbyråns förmåga att anställa rätt personal.⁸⁷

Att visa en positiv bild av revisionsbyrån både utåt mot allmänheten och inåt i organisationen anses viktigt i revisionsbranschen. I en eventuell rättsprocess anses det viktigt att kunna uppvisa bevis för att ett formellt styrsystem finns implementerat i revisionsbyrån, då det inte anses lika fördelaktigt att lita till individuella revisors intuition. Pierce och Sweeneys studie visade att även om de formella systemen formellt ansågs vara grunden för revisors uttalande är det andra former av kontroller som bidrar till en utökad trygghet hos revisorn. I avseende att säkra en extern positiv bild av revisionsbyrån ifrågasätts inte en revisors integritet officiellt även om partners inser att risken för att ett oprofessionellt beteende kan finnas, särskilt med hänsyn till den tidspress som ofta råder inom yrket. Trots detta fann Pierce och Sweeney inte några för rutiner kring hanterandet av kvalitetshotande beteende och diskussioner kring problemet ansågs inte existera. De fann inga bevis för att problematiken vare sig behandlas i den interna utbildningen eller i revisionsbyråns andra system. Att studiens respondenter inte ansåg kvalitetshotande beteende vara vanligt förekommande strider mot tidigare forskning.⁸⁸

⁸⁵ Pierce, B; Sweeney, B, Management control in audit firms – Partners’ perspectives, 2005, s. 360-362.

⁸⁶ Pierce, B; Sweeney, B, Management control in audit firms – Partners’ perspectives, 2005, s. 362.

⁸⁷ Pierce, B; Sweeney, B, Management control in audit firms – Partners’ perspectives, 2005, s. 365-366.

⁸⁸ Pierce, B; Sweeney, B, Management control in audit firms – Partners’ perspectives, 2005, s. 363.

Sammanfattningsvis kan det sägas att detta kapitel påbörjas med en indelning av kunskapskapitalet. Det individuella kapitalet är sådan kunskap som försvinner när medarbetaren lämnar organisationen och det strukturella kapitalet är sådan kunskap som finns kvar. Kapitlet fortsätter med att beskriva de fyra stora revisionsbyråernas nätverksstruktur och hur denna håller på att utvecklas. I avdelningen om det strukturella kapitalet behandlas Baretts undersökning om funktionen av sådana revisionsinstruktioner som huvudrevisorn skickar till olika revisionsteam. Robson et al behandlar utvecklingen av revisionsbyråernas revisionssystem och vilka faktorer som påverkar dess utseende. Slutligen presenteras Pierce och Sweeneys undersökning om det byråinterna kvalitetskontrollsystemet och tar förutom formella kontrollfunktioner även upp revisorers förtroende för informella kontrollfunktioner.

4 Revisionskvalitet

Revisionskvalitet är av stor betydelse för förtroendet för revisorsprofessionen och dess arbete. Flera faktorer har avgörande inverkan på revisionskvalitet och detta kapitel ämnar återge hur revisionskvalitet skall uppnås utifrån olika normgivare. IFACs standarder kommer att tas upp först då dessa är internationellt accepterade och snart även lagstadgade genom Europeiska Gemenskapens (EG) åttonde bolagsdirektiv. Därefter kommer EGs åttonde bolagsdirektiv att tas upp då en huvudrevisor i Sverige skall följa detta direktiv i och med Sveriges medlemskap i EG. Sveriges standarder kommer sedan att behandlas. De svenska standarderna följer IFACs standarder men är nationellt anpassade. De amerikanska standarderna kommer att tas upp sist då dessa endast är obligatoriska för bolag noterade på de amerikanska börserna men därför kan vara väsentliga vid revision av internationella koncerner. Sist i detta kapitel finns en sammanfattning av upptagen reglering.

4.1 Revisionskvalitet enligt IFAC

International Federation of Accountants (IFAC) är en internationell organisation för revisorsprofessionen. IFACs medlemmar består till största del av nationella sammanslutningar av revisorer.⁸⁹ Det främsta arbetet inom organisationen utgår från olika kommittéer som utvecklar internationella standarder för bland annat etik inom revisorsprofessionen. Kommittén International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) utvecklar International Standards on Auditing (ISA)⁹⁰, vars status stärkts av EU-kommissionens beslut om att medlemsstaterna från år 2008 skall tillämpa revisionsstandarder baserade på IFACs regelverk.⁹¹ Totalt använder ett hundratal länder ISA som grund för nationella revisionsstandarder.⁹²

IFACs standard för kontroll av revisionskvalitet (senast reviderad i juli 2007) skall tillämpas tillsammans med IFACs yrkesetiska regler.⁹³ Revisionsbyrån skall ha ett system för kvalitetskontroll som säkrar att professionella standarder och lagar följs inom revisionsbyrån, vilket skall leda fram till att revisionsberättelsen skall kunna anses vara tillförlitlig.⁹⁴ Standarden föreskriver övergripande regler för revisionskvalitet. Efter huvudstandarderna finns det dock mer utförliga beskrivningar av vad som bör tänkas på vid en revision rörande dess säkrande av revisionskvalitet. I denna uppsats kommer endast de övergripande standarderna tas upp för att påvisa det principbaserade system som IFAC tillämpar.

Revisionsteamet skall kunna förlita sig på att kontrollsystemet är applicerbart på revisionsuppdraget och tillhandahåller den information som är relevant för revisionsuppdraget, exempelvis rörande revisorernas oberoende. De skall även kunna förlita sig på att systemet säkrar revisorernas kompetens och färdigheter vid anställning och utbildning, huruvida ett revisionsuppdrag skall antas och fortlöpa samt att tillsynen är sådan att regelverk och standarder efterlevs.⁹⁵

⁸⁹ www.ifac.org/About/2007-10-01.

⁹⁰ www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf 2007-10-01.

⁹¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 13 och Artikel 53.

⁹² www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf 2007-10-01.

⁹³ ISA 220, p. 1.

⁹⁴ ISA 220, p. 2.

⁹⁵ ISA 220, p. 3.

Den påskrivande revisorn (huvudrevisorn) är ytterst ansvarig för revisionens kvalitet.⁹⁶ Denne skall bedöma om revisorerna i revisionsteamet uppfyller de yrkesetiska reglerna inför och under revisionen och vidta åtgärder om revisorerna inte uppfyller dessa.⁹⁷ Vid bedömning av oberoendet skall den påskrivande revisorn inhämta information om relevanta omständigheter eller förhållanden som kan påverka oberoendet från revisionsbyrån och dess eventuella revisionsbyrånätverk. Vidare skall huvudrevisorn med hjälp av revisionsbyråns kontrollsystem avgöra om förhållandena kan utgöra ett hot mot oberoendet. Vid sådana omständigheter eller förhållanden som kan hota oberoendet skall den påskrivande revisorn vidta åtgärder som kan eliminera eller reducera hotet till en acceptabel nivå.⁹⁸

För revisionens styrning, övervakning och genomförande skall den påskrivande revisorn ansvara för att detta görs enligt gällande föreskrifter samt professionella standarder.⁹⁹ De andra revisorernas arbete inom revisionsteamet skall kvalitetssäkras genom att teamets arbete granskas av en mer erfaren revisor inom revisionsteamet.¹⁰⁰ Ytterst ligger det på den påskrivande revisorns ansvar att granska revisionsteamets arbete för att säkra att tillräckliga revisionsbevis, riktiga slutsatser samt att dokumentationen har utförts korrekt. Detta skall göras innan revisorn skriver på revisionsberättelsen.¹⁰¹ Om den påskrivande revisorn tillträder sin roll då revisionen pågår skall denne granska det redan utförda arbetet för att försäkra sig om att arbetet genomförts enligt uppställda krav.¹⁰² Vid komplicerade frågor rörande revisionen skall den påskrivande revisorn företa intern eller extern konsultation, för att lösa sådana frågor och komma fram till en lämplig slutsats att använda i revisionen.¹⁰³

Vid kontroll av revisionskvaliteten för noterade bolag skall en kontrollant utses. Den påskrivande revisorn skall tillsammans med kontrollanten diskutera igenom väsentliga områden för revisionen.¹⁰⁴ Kontrollanten skall bedöma huruvida oberoendet har varit ohotat och om det utförda revisionsarbetet och de slutsatser som presenteras i revisionsberättelsen är grundade på väsentlig information. För detta skall kontrollanten gå igenom dokumentation för revisionen.¹⁰⁵ Innan detta genomförts får den påskrivande revisorn inte skriva på revisionsberättelsen.¹⁰⁶ Om det skulle finnas avvikande meningar om något av ovanstående inom revisionsteamet eller mellan den påskrivande revisorn och kontrollanten skall det finnas rutiner inom revisionsbyrån som kan lösa detta.¹⁰⁷

Revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem skall övervakas genom fastlagda rutiner inom revisionsbyrån som syftar till att kontrollera kvalitetskontrollsystemets relevans och väsentlighet samt att systemet fungerar effektivt och efterlevs i praktiken.¹⁰⁸

Att dokumentera revisionsarbetet är ett krav och den påskrivande revisorn ansvarar för att detta görs. Dokumentationen skall innefatta revisionsuppdragets storlek, omfattning och

⁹⁶ ISA 220, p. 7.

⁹⁷ ISA 220, p. 8-9.

⁹⁸ ISA 220, p. 10.

⁹⁹ ISA 220, p. 14.

¹⁰⁰ ISA 220, p. 15.

¹⁰¹ ISA 220, p. 16.

¹⁰² ISA 220, p. 17.

¹⁰³ ISA 220, p. 18.

¹⁰⁴ ISA 220, p. 19.

¹⁰⁵ ISA 220, p. 20-22.

¹⁰⁶ ISA 220, p. 19.

¹⁰⁷ ISA 220, p. 24.

¹⁰⁸ ISA 220, p. 25.

slutsatser samt dokumentation avseende uppfyllandet av yrkesetiska regler. Kvalitetskontrollanten skall dokumentera vilka kvalitetskontroller som bör utföras enligt revisionsbyråns rutiner och vilka som har utförts, att kvalitetskontrollen har avslutats före revisionsberättelsens påskrivande samt att kvalitetskontrollanten inte känner till sådana omständigheter som skulle orsaka att revisionsteamets arbete och slutsatser kan ifrågasättas.¹⁰⁹

4.1.1 Specifikt vid revision av koncern

Standarden (senast reviderad i oktober 2007) behandlar särskilda punkter angående revisioner av koncerner. I standarden finns bilagor som mer ingående tar upp detaljer om varje område. Nedan kommer dock endast de huvudsakliga punkterna att tas upp. I standarden används begreppet "group engagement leader" som i svensk översättning avser huvudrevisorn. Mest frekvent används begreppet "group engagement team", vilket är den grupp med vars hjälp huvudrevisorn styr revisionen av koncernen med. Dock har termen "huvudrevisor" valts att användas vid återgivning av standarden även där "group engagement team" används då det är huvudrevisorn som har det yttersta ansvaret. Termen huvudrevisor är också den term som används av övriga standarder som tas upp i denna uppsats.¹¹⁰

Huvudrevisorn är ansvarig för styrning, övervakning och utförande av koncernrevision. Det ligger på dennes ansvar att revisionen följer föreskrifter och standarder. Huvudrevisorn skall endast referera till en annan revisor om detta krävs enligt reglering men då vara tydlig med att visa att detta inte minskar huvudrevisorns ansvar för revisionen.¹¹¹

Huvudrevisorn måste skapa sig en bild av koncernen för att få en förståelse för de enheter och omständigheter som är väsentliga för koncernrevisionen. Förståelsen hjälper huvudrevisorn att avgöra vilka revisionsbevis som är behövliga i revisionen av moder- och dotterbolag.¹¹² För en koncernrevision förväntas huvudrevisorn utarbeta en översiktlig strategi och handlingsplan.¹¹³ Huvudrevisorn skall identifiera och bedöma riskområden och den materialitet som skall gälla för revisionen. Således behöver huvudrevisorn skapa sig en förståelse för koncernens enheter och omgivning samt dess kontrollsystem och konsolideringsprocess.¹¹⁴ En bedömning skall även göras avseende risken för att felaktigheter och oegentligheter i de finansiella rapporterna kan förekomma.¹¹⁵ Huvudrevisorn skall sedan kommunicera informationen vidare till de andra revisorerna. Sådana instruktioner skall innehålla en beskrivning av hur revisionen skall gå tillväga, inom vilken tidsram samt vilken typ och omfattning av kontakt som huvudrevisorn och de andra revisorerna förväntas ha.¹¹⁶

När huvudrevisorn använder sig av andra revisorers arbete skall denne se till att de andra revisorerna är införstådda med och följer de yrkesetiska regler som förespråkas för en koncernredovisning, speciellt med hänseende till oberoendet.¹¹⁷ I ansvaret ingår att utvärdera de andra revisorernas professionella kompetens. Huvudrevisorn bör även ta reda på om det

¹⁰⁹ ISA 220, p. 26.

¹¹⁰ Se 1.9 Viktiga begrepp och begreppsdefinitioner, s 15.

¹¹¹ ISA 600, p. 11.

¹¹² ISA 600, p. 12.

¹¹³ ISA 600, p. 15-16.

¹¹⁴ ISA 600, p. 17.

¹¹⁵ ISA 600, p. 18.

¹¹⁶ ISA 600, p. 40.

¹¹⁷ ISA 600, p. 19.

land de andra revisorernas arbetar i tillämpar statlig tillsyn av revisorerna.¹¹⁸ Vid inrapportering från de andra revisorerna skall dessa revisorer klargöra huruvida de har följt de yrkesetiska regler samt de krav som huvudrevisorn har ställt.¹¹⁹ Om huvudrevisorn kommer fram till att ovan nämnda krav inte är uppfyllda skall denne skaffa sig de revisionsbevis som är väsentliga för den reviderade enheten utan att involvera de andra revisorerna.¹²⁰

Den materialitet som huvudrevisorn väljer att använda skall tillämpas för hela koncernen. Undantagsvis kan dock en lägre materialitet accepteras för en post som har väsentlig betydelse för koncernens ekonomiska ställning.¹²¹ Huvudrevisorn förväntas även beskriva hur granskningen skall gå till.¹²² För enheter som inte bedöms vara väsentliga ur koncernsynpunkt behöver en analys endast ske på koncernnivå.¹²³

Huvudrevisorns uppgifter omfattar att gå igenom den dokumentation som de andra revisorerna för över sin planering och sitt arbete för att försäkra att dessa har förståelse för alla väsentligheter i revisionsprocessen såsom den valda materialiteten.¹²⁴ När analysen för väsentliga riskområden är genomförd och huvudrevisorn anser att de andra revisorerna är införstådda med all nödvändig information, kan huvudrevisorn avgöra hur mycket denne behöver vara involverad i den fortsatta revisionsprocessen.¹²⁵

En utvärdering av de andra revisorernas arbete följer efter revisionens rapporteringsfas, där huvudrevisorn tar ställning till huruvida det är nödvändigt med en kontroll av dessas granskning, revisionsbevis eller dokumentation.¹²⁶

4.2 Revisionskvalitet enligt åttonde direktivet

Ur europeisk synvinkel är Europeiska Unionen (EU) ett viktigt normgivningsorgan som genom sina bolagsdirektiv arbetar för att harmonisera lagstiftningen inom redovisningsområdet mellan de olika medlemsstaterna.¹²⁷ Av EUs bolagsdirektiv är det åttonde av särskild vikt. Direktivet föreslogs av EU-kommissionen i mars 2004 och ses som ett svar på de åtgärder som vidtagits av the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) i USA. Syftet med direktivet är att stärka och harmonisera den lagstadgade revisionens kvalitet.¹²⁸ Direktivet skärper kraven på revisorns förpliktelser och tar speciellt upp revisorers professionella kompetens.¹²⁹ Det åttonde direktivet skall senast den 29 juni 2008 vara implementerat i alla medlemsländer.¹³⁰ För den lagstadgade revisionen är direktivet ett minimikrav. Medlemsstaterna kan därför anta ytterligare regler för revisionen.¹³¹

¹¹⁸ ISA 600, p. 19.

¹¹⁹ ISA 600, p. 41.

¹²⁰ ISA 600, p. 20.

¹²¹ ISA 600, p. 21.

¹²² ISA 600, p. 24.

¹²³ ISA 600, p. 28.

¹²⁴ ISA 600, p. 30.

¹²⁵ ISA 600, p. 31.

¹²⁶ ISA 600, p. 42-44.

¹²⁷ Nilsson, S, Redovisningens normer och normbildare, 2005, s. 100.

¹²⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 32.

¹²⁹ Arruñada, B, Audit Failure and the Crisis of Auditing, 2004, s. 637.

¹³⁰ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 53.

¹³¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 52.

Som en utgångspunkt i det åttonde bolagsdirektivet föreskrivs att en lagstadgad revisor skall antas följa yrkesetiska regler för att bidra till att upprätthålla god revisionskvalitet. De miniminormer som gäller är de principer som föreskrivs i IFACs Code of Ethics.¹³² För att alla revisioner inom EG skall hålla samma höga kvalitet skall en revision grundas på internationella revisionsstandarder. Om en medlemsnation önskar höja revisionskvalitetsnivån ytterligare, kan de internationella standarderna kompletteras med nationella lagar, förutsatt att dessa inte strider mot internationella standarder.¹³³ Direktivet stadgar för ett principbaserat system för de yrkesetiska reglerna. Varje medlemsstat skall därför följa principer för oberoende, objektivitet, tystnadsplikt samt yrkeskompetens.¹³⁴

Det åttonde direktivet stiftar att varje medlemsstat bör ha en kontrollfunktion, där regelbundna kontroller av enskilda revisorer och revisionsbyråer utförs regelbundet. Kontrollen som syftar till ett upprätthållande av hög revisionskvalitet bör enligt direktivet utföras vart sjätte år.¹³⁵ Med hänsyn till kapitalmarknaderna, måste även kvaliteten på det arbete som utförs av en revisor från tredje land vara hög. Tredje land avser ett land utanför den europeiska gemenskapen. Det är därför av stor vikt att de krav som ställs på revisorer i det tredje landet motsvarar de krav som finns i medlemsstaterna. Revisorer från tredje land bör således också omfattas av de kvalitetskontroller som genomförs.¹³⁶

Varje medlemsstat är skyldig att ha ett system för kvalitetskontroll med ett minimum av kriterier som skall uppfyllas. För det första skall systemet vara oberoende av revisorerna och revisionsbyråerna samt vara föremål för offentlig tillsyn. Systemet skall inte vara ekonomiskt beroende av någon inblandad part utan få tillräckliga resurser för sina behov från det offentliga. De personer som utför kvalitetskontrollen skall inneha lämplig utbildning och erfarenhet av revision, finansiell rapportering och kvalitetskontroll. Mellan kontrollanten och de som är föremål för kvalitetskontrollen får det heller inte finnas någon intressekonflikt, då det är viktigt att kontrollanten är objektiv.¹³⁷

Kontrollen skall syfta till att bedöma hur revisorerna och revisionsbyråerna följer revisionsstandarder, upprätthåller oberoendet, vilka resurser som läggs ned på revisionen, vilka arvoden som tas ut samt revisionsbyråns interna kvalitetskontrollsystem. Det övergripande resultatet från kontrollerna skall offentliggöras varje år.¹³⁸ Revisorer och revisionsbyråer som utför revisioner av företag av allmänt intresse skall genomgå kontrollen minst var tredje år.¹³⁹ Företag av allmänt intresse utgörs av sådana bolag som är börsnoterade på en reglerad marknad i en medlemsstat, kreditinstitut eller försäkringsbolag. Det kan även vara ett bolag som bedöms vara av allmänt intresse på grund av sin verksamhet eller storlek.¹⁴⁰ Direktivet stiftar även att det skall finnas ett system som uppmärksammar, korrigerar och förhindrar brister i den lagstadgade revisionen.¹⁴¹

¹³² Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 9.

¹³³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 13.

¹³⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 21.

¹³⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 17.

¹³⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, p. 27.

¹³⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 29.

¹³⁸ *ibid.*

¹³⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 43.

¹⁴⁰ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 2.

¹⁴¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 30.

4.2.1 Specifikt vid revision av koncern

I en koncernrevision bör huvudrevisorn ha det fulla ansvaret för revisionens sammanställda redovisning. Huvudrevisorn skall kontrollera och dokumentera de andra revisorernas arbete, vilket även omfattar det arbete som utförts av revisorer från tredje land. Att huvudrevisorn gjort detta skall vara möjligt att verifiera vid en efterhandskontroll.¹⁴²

Enligt direktivet skall tillsynen av revisorer och revisionsbyråer utföras i det land där det reviderade bolaget har sitt företagsäte och följa de regleringar som finns i detta land. För en lagstadgad revision av ett dotterbolag i ett annat land än där moderbolagets säte, får inte detta land införa ytterligare krav på revisionen av koncernen.¹⁴³

De nationella myndigheter som ansvarar för kvalitetskontroll och godkännande av revisorer i medlemsstaterna förväntas enligt direktivet samarbeta med varandra avseende utredningar kring den lagstadgade revisionen.¹⁴⁴

Att godkänna en revisor eller revisionsbyrå från tredje land att praktisera i en medlemsstat kräver att revisorn uppfyller likvärdiga krav för teoretisk och praktisk utbildning.¹⁴⁵ De skall även omfattas av medlemsstatens kvalitetssäkringssystem om inte det tredje landets eget system bedöms vara likvärdigt med medlemsstatens.¹⁴⁶

4.3 Revisionskvalitet enligt svensk standard

FAR SRS är en svensk branschorganisation för revisorer och andra specialister inom redovisningsområdet, vars huvuduppgift är att utveckla god revisors- och revisionsmed i Sverige. FAR SRS verkar nationellt genom att bland annat arbeta med utbildning och utveckla rekommendationer. De är även internationellt engagerade genom medlemskap i bland annat IFAC.¹⁴⁷

FAR SRS författar standarder för revision vilka baseras på IFACs ISA. Dessa revisionsstandarder (RS) är dock anpassade till svensk lagstiftning och avvikelserna markeras särskilt i standardtexten. Det har ansetts befogat att ta upp de svenska standarderna då de svenska standarderna är överordnade ISA och en svensk huvudrevisor med ansvar för revisionen av en internationell koncern således är tvingad att följa svenska standarder. Dock kommer ISA att bli direkt tillämpliga i och med ikraftträdandet av EGs åttonde bolagsdirektiv 2008. Den svenska revisionsmeden kommer således från och med detta år att bestå av innehållet i ISA.

FAR SRS ger vägledning om hur en revisionsbyrå kan upprätta riktlinjer och rutiner för att säkerställa kvaliteten på revisionsarbetet.¹⁴⁸ Revisionsbyråen skall införa kvalitetskontroller för både sin revisionsbyrå som helhet och för enskilda uppdrag.¹⁴⁹ För svenska förhållanden är kvalitetskontrollen till för att säkerställa att revisionen utförs enligt god revisors- och

¹⁴² Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 27.

¹⁴³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 34.

¹⁴⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 36.

¹⁴⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 44.

¹⁴⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 45.

¹⁴⁷ www.farsrs.se, 2007-12-12.

¹⁴⁸ RS 220, p. 1 a.

¹⁴⁹ RS 220, p. 1 b.

revisionsssed.¹⁵⁰ Hur interna riktlinjer och rutiner utformas är bland annat beroende av revisionsbyråns storlek, klientstruktur, geografisk omfattning, organisationens struktur och betänkande av kostnad kontra nytta för detta. Dock omfattar riktlinjerna oftast följande områden: professionella krav, professionell skicklighet och kompetens, bemanning av uppdrag, delegering, konsultation, acceptering och bibehållande av klienter samt program för uppföljning av kvalitetskontroll.¹⁵¹

För ett enskilt uppdrag förväntas huvudrevisorn utföra tillräckliga kontroller för att säkra revisionskvaliteten.¹⁵² De riktlinjer och rutiner som revisionsbyrån instiftat skall vara implementerade i revisionsbyrån så att alla revisorer har förståelse för dem.¹⁵³ Den påskrivande revisorn måste leda och övervaka revisionsarbetet i den omfattning som krävs med beaktande av övriga revisorers kompetens¹⁵⁴ även om utfört arbete också skall granskas i efterhand. Efterhandsgranskningen syftar till att säkerställa att arbetet följt granskningsprogrammet, att uppsatta mål nåtts, att arbetet är tillräckligt dokumenterat, att de frågor och problem som uppstått har lösts eller beaktats samt att resultat och slutsatser stämmer överens med granskningen. Det arbete som en revisor i revisionsteamet har utfört skall granskas av en annan revisor inom revisionsteamet som åtminstone har motsvarande kompetens som den revisorn vars arbete denne granskar.¹⁵⁵ För en stor och omfattande revision kan det ibland även krävas att granskningen utförs av en för revisionsteamet utomstående person.¹⁵⁶

Den påskrivande revisorn är ansvarig för att säkerställa att dokumentation över planering, genomförande av granskning, resultat och slutsatser av arbetet finns att tillgå.¹⁵⁷ Dokumentationen skall ge en uppfattning om hur revisionen har genomförts¹⁵⁸ och att revisionen utförts i enlighet med god revisionsssed.¹⁵⁹

4.3.1 Specifikt vid revision av koncern

I *RS 600 Användning av det arbete som utförts av en annan revisor* behandlas vad en huvudrevisor skall ha i åtanke när denne använder sig av ett arbete som en annan revisor utfört för en väsentlig enhet.¹⁶⁰ Eftersom huvudrevisorn bär rapporteringsansvaret för revisionen¹⁶¹ skall denne reflektera över både sin egen roll i revisionen och de andra revisorernas roller. För att åta sig rollen som huvudrevisor krävs att denne reviderar en väsentlig del av koncernens årsredovisning. Bakgrunden till detta krav är att huvudrevisorn måste ha tillräcklig kunskap för att kunna bedöma om det kan finnas väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporter gällande de enheter vilka huvudrevisorn inte reviderar.¹⁶²

¹⁵⁰ RS 220, p. 4SE.

¹⁵¹ RS 220, p. 6.

¹⁵² RS 220, p. 8.

¹⁵³ RS 220, p. 7.

¹⁵⁴ RS 220, p. 9.

¹⁵⁵ RS 220, p. 15.

¹⁵⁶ RS 220, p. 17.

¹⁵⁷ RS 230, p. 6.

¹⁵⁸ RS 230, p. 5.

¹⁵⁹ RS 230, p. 2SE.

¹⁶⁰ RS 600, p. 1.

¹⁶¹ RS 600, p. 3.

¹⁶² RS 600, p. 6.

För att få erforderlig kunskap om andra revisorers arbete förväntas huvudrevisorn studera den andre revisorns professionella kompetens. Kontrollen kan bestå av direkta samtal med revisorn men även samtal med personer i den andre revisorns närhet, som till exempel andra revisorer, en organisation revisorn tillhör eller en bank.¹⁶³

Huvudrevisorn måste också skaffa sig revisionsbevis för att den andre revisorn har utfört en tillräcklig revision.¹⁶⁴ Huvudrevisorn kan samordna planeringen av revisionen av koncernen med den andre revisorn eller diskutera dennes granskningsåtgärder.¹⁶⁵ Om de båda revisorerna tillhör samma revisionsbyrå och således har en löpande formell kontakt, kan detta utgöra tillräckligt underlag för att bedöma den andre revisorns arbete.¹⁶⁶

4.4 Revisionskvalitet enligt amerikanska standarder

Att den amerikanska normgivningen är intressant ur internationell synvinkel härleds till att en notering på den amerikanska börsen kräver att bolaget följer amerikanska normer. Ett noterat bolag står också under kontroll av the Securities and Exchange Commission (SEC) och dess underliggande organ.¹⁶⁷ SEC, vars uppdrag är att skydda investerare, tillhandahålla finansiell information, samt att arbeta för att bibehålla en effektiv finansiell marknad¹⁶⁸, antog 2002 the Sarbanes-Oxley Act (SOX). SOX sågs som en åtgärd för att återupprätta det förlorade förtroende investerare på den amerikanska börsmarknaden fått för redovisning och revision efter flertalet amerikanska företagsskandaler och revisionsmisslyckanden under 2000-talets början. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) som är underställt SEC, är SOXs övervakande myndighet och spelar därför en viktig roll i den amerikanska revisionsnormgivningen.¹⁶⁹

SOX stadgar att PCAOB skall anta adekvata revisionskvalitetskontroll- och yrkesetiska standarder från professionella organisationer¹⁷⁰. De antagna standarderna förväntas uppfylla både sådana krav som finns reglerade i SOX och SECs övriga bestämmelser.¹⁷¹

Enligt SOX skall det i standarderna om kvalitetskontroll stadgas att en kontrollant skall genomföra en kvalitetskontroll av en revision för att revisionsberättelsen skall få skrivas under. Kontrollanten skall vara en av PCAOB kvalificerad person som är anställd inom revisionsbyrån, dock inte den påskrivande revisorn. Kontrollanten kan även vara en oberoende person utanför revisionsbyrån.¹⁷² Standarderna skall även stadga att revisionsbyrån skall föra och spara dokumentation över revisionsuppdrag och revisorns arbete¹⁷³, såsom

¹⁶³ RS 600, p. 7.

¹⁶⁴ RS 600, p. 8.

¹⁶⁵ RS 600, p. 10.

¹⁶⁶ RS 600, p. 11.

¹⁶⁷ Nilsson, S, Redovisningens normer och normbildare, 2005, s. 81 - 83.

¹⁶⁸ www.sec.gov, 2007-10-06.

¹⁶⁹ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 101. Establishment; administrative provisions, p. a.

¹⁷⁰ Exempelvis American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

¹⁷¹ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. a 1.

¹⁷² The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 A ii.

¹⁷³ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 A i.

planering av uppdragets storlek och omfattning av granskningen¹⁷⁴, materialiteten¹⁷⁵ och resultatet av granskningen¹⁷⁶. I standarderna skall det även stadgas att revisionsbyrån skall övervaka att de yrkesetiska reglerna följs¹⁷⁷, hur anställning och utveckling skall ske av medarbetarna¹⁷⁸, hur tillsyn av revisionsarbetet skall ske¹⁷⁹ den interna kontrollen¹⁸⁰, acceptera och följande av uppdrag¹⁸¹ och slutligen hur redovisnings- och revisionsfrågor skall lösas inom byrån¹⁸².

PCAOB föreskriver att en revisor skall följa de amerikanska professionella standarderna om revision.¹⁸³ En revisor skall därför använda sig av och följa general accepted auditing standards (US GAAS), vilka utformas av AICPA.¹⁸⁴

PCAOBs och AICPAs innebörd av begreppet revisionskvalitet omfattar att revisionsbyrån är skyldig att upprätta kontroller för att bekräfta att etablerade revisionsstandarder följs och är kvalitetssäkrade. Vilka riktlinjer och rutiner som den enskilda revisionsbyrån skall använda sig av beror bland annat på dess storlek och bredd, dess organisation samt av nyttan kontra kostnaden för kontrollsystemet. Kvalitetskontrollstandarderna och de etablerade standarderna för revision är sammankopplade och påverkar tillsammans både det enskilda uppdraget och revisionsbyråns praktik i helhet.¹⁸⁵

Enligt amerikansk standard skall kvalitetskontrollen som utförs i den enskilda revisionsbyrån omfatta granskning av oberoende, integritet och objektivitet; ledning av medarbetare; bemanning och behållande av uppdrag; prestationen genom överenskommet avtal samt övervakning.

De riktlinjer och rutiner som en revisionsbyrå upprättar skall säkra att revisorn är oberoende och att denne utövar sitt yrke med integritet och objektivitet för att på så sätt uppfylla sitt professionella ansvar. För definitioner av oberoende, integritet och objektivitet hänvisas till AICPAs Code of Professional Conduct och lagar stadgade av SEC genom PCAOB, där det också presenteras under vilka omständigheter en revisor inte uppfyller kraven för dessa.¹⁸⁶

¹⁷⁴ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 A iii.

¹⁷⁵ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 A III.

¹⁷⁶ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 A I.

¹⁷⁷ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B i.

¹⁷⁸ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B iv.

¹⁷⁹ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B iii.

¹⁸⁰ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B vi.

¹⁸¹ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B v.

¹⁸² The Sarbanes-Oxley Act of 2002, SEC. 103. Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules, p. 2 B ii.

¹⁸³ PCAOB Rule 3100 Compliance with Auditing and Related Professional Practice Standards.

¹⁸⁴ PCAOB Rule 3200T. Interim Auditing Standards.

¹⁸⁵ AU Section 161 - The Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards

¹⁸⁶ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .09 - .10.

För att de revisorer som utför revisionsarbete skall ha tillräcklig kompetens förväntas revisionsbyrån ha klara riktlinjer om vilka krav som skall ställas i rekryteringsprocessen. Revisorernas fortsatta professionella utveckling skall också styras genom revisionsbyråns system så att de vid befordran är tillräckligt kompetenta för att kunna ta det ansvar som följer av mer avancerade uppdrag. Revisionsbyråns kontrollrutiner skall säkerställa att revisorer i ledande befattningar har adekvat kompetens, erfarenhet och motivation eftersom dessa har ett stort ansvar för revisionskvalitetens säkerställande.¹⁸⁷ Revisorn skall ha förståelse för den roll som kvalitetskontrollen och AICPA's Code of Professional Conduct spelar, för den service som skall levereras, den tekniska färdighet som behövs för uppdraget och den kännedom revisorn behöver ha om branschen i fråga. Revisorn förväntas också besitta de färdigheter som krävs för att kunna göra ett professionellt uttalande samt förstå det tekniska informationssystemet för hur de finansiella rapporterna framställs. De kunskaper och färdigheter som tagits upp ovan är oftast sammanknutna och bidrar tillsammans till att revisorn kan utföra ett professionellt arbete som krävs för att uppnå revisionskvalitet. Standarden ger förslag på hur en revisor kan skaffa sig den kunskap och erfarenhet som denne saknar inför ett uppdrag.¹⁸⁸

Processen om hur revisionsbyrån accepterar och behåller revisionsuppdrag förväntas också regleras internt för att säkerställa revisionskvaliteten. Bakgrunden till detta är att revisionsbyrån måste kunna försäkra sig om att de kan utföra och slutföra sina revisionsuppdrag på ett sådant sätt som professionen föreskriver. I systemet skall en riskbedömning för seriositeten hos klientens företagsledning ingå. Genom att tydligt avtala uppdragets omfattning och storlek kan risken för missförstånd minimeras mellan revisorn och dennes klient.¹⁸⁹

Riktlinjer och rutiner för hur ett uppdrag skall utföras skall ta hänsyn till de standarder som är gällande samt omfatta planering, genomförande, kontroll och genomgång samt dokumentering och rapportering. Det skall kunna säkerställas att revisorn lutar sig mot godkänd teoretisk bas och i fall där en utomstående expert tas in skall dennes kompetens kunna styrkas.¹⁹⁰

Revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem skall säkerställa att de riktlinjer och rutiner som nämnts ovan efterlevs effektivt. Övervakningsrutinerna skall löpande beakta relevansen av ovan nämnda riktlinjer och hur väl de stämmer överens med revisionsbyrån som helhet, både med dess filosofi och dess omgivning.¹⁹¹ Standarden beskriver också mer detaljerat hur riktlinjer och rutiner skall implementeras.¹⁹²

De riktlinjer och rutiner som skall säkerställa revisionskvaliteten skall designas och underhållas av någon på revisionsbyrån som har erforderlig kompetens för ansvaret. Dock skall alla medarbetare vara underrättade och väl införstådda med rutinerna för att säkerställa att rutinerna efterlevs. Rutinerna förväntas också finnas dokumenterade hos revisionsbyrån.¹⁹³

¹⁸⁷ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .11 - .13.

¹⁸⁸ QC Section 40 The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control - Competencies Required by a Practitioner-in-Charge of an Attest Engagement.

¹⁸⁹ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .14 - .16.

¹⁹⁰ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .17 - .19.

¹⁹¹ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .20.

¹⁹² QC Section 30 Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice.

¹⁹³ QC Section 20 - System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice, p. .22 - .23, .25.

4.4.1 Specifikt vid revision av koncern

Vid en revision som utförs av flera revisorer måste huvudrevisorn ta ställning till om denne kan uttala sig om de finansiella förhållanden som föreligger eller om huvudrevisorn skall hänvisa delar av revisionen till andra revisorer.¹⁹⁴ Huvudrevisorn måste bedöma om dennes deltagande i granskningen av väsentliga poster i revisionen och kunskap om de finansiella handlingarna är tillräcklig så att huvudrevisorn kan göra ett professionellt uttalande.¹⁹⁵ Huvudrevisorn kan välja mellan att ta hela ansvaret för revisionen eller att i sin egen rapport referera till andra revisorers granskning. Vilket huvudrevisorn än väljer är alltid den andre revisorn ansvarig för sin granskning och rapport såsom professionell yrkesutövare.¹⁹⁶

Om huvudrevisorn väljer att ta hela ansvaret för revisionen kan detta endast göras om huvudrevisorn anser att denne kan uttala sig på ett oberoende och professionellt sätt och att företa de åtgärder som behövs för att säkerställa sitt förtroende för den andre revisorns arbete.¹⁹⁷ Huvudrevisorn kan vanligtvis ta detta ansvar då revisionen är utförd av en annan revisor inom samma revisionsbyrå och huvudrevisorn vet att revisionsbyråns standarder och kompetens kan säkerställa att den andre revisorn utfört ett professionellt arbete. Huvudrevisorn kan också anlita den andre revisorn för revisionen och övervaka dennes arbete och kan på så sätt kontrollera att revisionen utförts på ett professionellt sätt. Huvudrevisorn kan också anta ansvaret för en annan revisors arbete om dennes arbete inte har varit väsentligt i förhållande till revisionen i stort. Huvudrevisorn kan välja att gå igenom en annan revisors arbete tillsammans med denne för att kontrollera hur denne gått tillväga. Det kan också vara nödvändigt för huvudrevisorn att ge den andre revisorn instruktioner och påverka dennes omfattning av granskningen samt att gå igenom den andre revisorns dokumentation över intern kontroll och tänkbara risker.¹⁹⁸ Under vissa omständigheter kan även huvudrevisorn komplettera den andre revisorns granskning genom att själv utföra egna tester och göra intervjuer med klientens personal.¹⁹⁹

När en annan revisor utfört en väsentlig del av revisionen eller om det föreligger en omständighet som gör det olämpligt att ta till sådana åtgärder som beskrivits ovan, kan huvudrevisorn välja att referera till denne revisor.²⁰⁰ Gränsen mellan huvudrevisorns och den andres revisors ansvar och granskning skall tydligt anges i dokumentation och rapporter så att det inte uppstår några missförstånd över vilka finansiella dokument som huvudrevisorn uttalar sig om. Den andre revisorns rapport skall bifogas och presenteras tillsammans med huvudrevisorns rapport.²⁰¹

Huvudrevisorn skall, oavsett om denne står för hela ansvaret för revisionen eller refererar till en annan revisor, bedöma den andre revisorns oberoende och professionella rykte. Huvudrevisorn kan vända sig till AICPA, andra revisorer eller kreditgivare för att kontrollera den andre revisorn. Huvudrevisorn bör också kontrollera att den andre revisorn har kunskap och använder sig av redovisnings- och revisionsstandarder samt gällande lag.²⁰² Om huvudrevisorn bedömer att denne inte kan ta på sig ansvaret för den andre revisorns

¹⁹⁴ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .01.

¹⁹⁵ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .02.

¹⁹⁶ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .03.

¹⁹⁷ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .04.

¹⁹⁸ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .12.

¹⁹⁹ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .13.

²⁰⁰ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .06.

²⁰¹ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .07.

²⁰² AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .10.

granskning skall huvudrevisorn motivera varför. För uttalandet huvudrevisorn gör gällande de finansiella rapporterna skall denne ange för vilka och till vilken av de finansiella rapporterna uttalandet berör.²⁰³

Om den andre revisorn framlägger en avvikande revisionsberättelse skall huvudrevisorn kommentera detta i revisionsberättelsen för hela koncernen. Om den del den andre revisorn har reviderat är att betrakta som oväsentlig och den avvikande revisionsberättelsen inte presenteras i rapporten om koncernens redovisning behöver dock inte huvudrevisorn kommentera situationen.²⁰⁴

²⁰³ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .11.

²⁰⁴ AU Section 543 Part of Audit Performed by Other Independent Auditors, p. .15.

4.5 Sammanfattning av reglering för revisionskvalitet

	IFAC	EG	Sverige	USA
Kvalitetskontrollsystemets uppgift.	Att säkerställa efterlevnad av professionella standarder och nationella lagar, kompetens och färdigheter, relevant information för revisionsuppdraget.	Efterlevnad av revisionsstandarder och yrkesetiska regler, påvisar ifall tillräckliga resurser använts vid revisionsarbetet.	Revisionen skall utföras med god revisorssed och god revisionsmed.	Att revisionsstandarder följs och att revisionskvaliteten är säkrad.
Avgörande för kvalitetskontrollsystemets utformning.	Skall vara applicerbart på det individuella revisionsuppdraget.	Nämns ej.	Revisionsbyråns storlek och struktur, klientstruktur, geografisk omfattning, kostnad kontra nyttan av systemet.	Revisionsbyråns storlek, omfattning och organisation samt kostnad kontra nyttan av systemet.
Ansvar för uppdragets revisionskvalitet.	Huvudrevisorn är ytterst ansvarig för styrning, genomförande, övervakande och dokumentation av uppdraget, skall se till att alla medarbetare uppfyller yrkesetiska standarder.	Medlemsländerna ansvarar för att det finns ett system som skall säkra revisionskvalitet, ej specifikt för uppdraget utan hänvisar till ISA.	Huvudrevisorn är ansvarig för att riktlinjer och rutiner efterlevs av revisionsteamet.	Huvudrevisorn är ansvarig för revisionen och dess kvalitet, denne skall leda och övervaka revisionsteamet.
Reglering som skall följas.	ISA, IFACs yrkesetiska regler, gällande rätt	ISA, IFACs yrkesetiska regler, nationella lagar som ej strider mot ISA eller direktiven.	God revisorssed och god revisionsmed, gällande rätt, IFACs yrkesetiska regler samt standarder.	SOX samt av PCAOB adopterade standarder.
Intern kontroll - inom revisionsteamet.	Revisorns arbete granskas av en mer erfaren revisor inom revisionsteamet. Huvudrevisorn skall granska revisionsteamets arbete.	Hänvisar till ISA.	Revisorns arbete granskas av en minst lika erfaren revisor inom revisionsteamet.	Huvudrevisorn skall granska revisionsteamets arbete.

	IFAC	EG	Sverige	USA
Intern kontroll - reviews.	Om klienten är börsnoterad måste en kontrollant utses för att granska och diskutera revisionen med påskrivande revisor.	Hänvisar till ISA.	Vid mer omfattande revision kan revisor utanför revisionsteamet kallas för att utföra ytterligare kontroll av revisionsarbetet.	En second partner – review med en revisor utanför revisionsteamet.
Extern kontroll.	Nämns ej.	Varje medlemsstat skall ha en offentlig tillsynsmyndighet som är oberoende av revisorer och revisionsbyråerna, kontrollen skall genomföras vart tredje till sjätte år	Nämns ej.	En granskning av revisionsuppdraget skall ske av en oberoende kontrollant kvalificerad av PCAOB.
Dokumentationskrav.	Huvudrevisorn ansvarar för att dokumentationen av revisionsprocessen samt etiska regler utförs korrekt och kvalitetskontrollanten ansvarar för dokumentation av sitt arbete.	Övergripande resultat från den offentliga kontrollen skall offentliggöras varje år, för enskilda uppdraget hänvisas till ISA.	Huvudrevisorn ansvarar för att dokumentationen av revisionsprocessen för att visa att den har följt god revisionssed.	Dokumentation krävs för att kunna bevisa att riktlinjer och rutiner efterlevs.

5 Kritiska faktorer för revisionskvalitet

Nedanstående kapitel kommer utifrån litteratur att klargöra de olika faktorer som påverkar uppfyllandet av god revisionskvalitet. Detta kommer att mynna ut i en fokusering på kompetens, ett begrepp som kommer att operationaliseras och brytas ned i olika element.

5.1 Olika faktorer för revisionskvalitet

Rahnl A. Wood gjorde redan 1996 en empirisk undersökning om karaktäristiska revisionsfaktorer ur ett globalt perspektiv. Utgångspunkten för undersökningen var att en harmonisering av revisionsstandarder hade påbörjats men att genomslagskraften visat sig vara begränsad. Utifrån tidigare forskning konstaterar Wood att detta kan bero på underliggande faktorer i olika länders kultur och omgivning. Dock hade tidigare undersökningar endast analyserat en eller två faktorer och Wood ämnade med sin forskning att få en helhetsbild av de faktorer som orsakar skillnader i några av revisionens karaktäristiska drag, kopplat till ett lands kultur och omgivning.²⁰⁵ Undersökningen genomfördes i 48 länder och var en bred kvantitativ studie, med syfte att genom statistiska beräkningar få fram korrelationer mellan olika områden inom en revision samt individuella och omgivnings specifika variabler.²⁰⁶

Kännetecknande drag för en revision utifrån Woods synsätt var: 1. *Krav för auktorisation*, vilket innefattar utbildning, erfarenhet och examination; 2. *Attestfunktionen* som skall säkra att huvudrevisorn kan göra ett professionellt utlåtande av koncernens finansiella rapporter; 3. *Etiska standarder*, då olika kulturer kan ha varierande uppfattning om vad ett etiskt uppträdande innebär; 4. *Oberoende*, då detta skall kvalitetssäkra både trovärdigheten för revisorsprofessionen och för utförda revisioner. Den femte och sista faktorn var skillnader i *revisionsberättelsen*, främst språkligt, då det är denna rapport som oftast ligger till grund för beslut hos internationella investerare.²⁰⁷

Woods undersökning är av intresse för denna studie då den är utförd ur ett internationellt perspektiv före de omtalade företagsskandalerna. Han uppmärksammade redan då de områden i en revision vars regleringar kom att skärpas i och med införandet av nya föreskrifter och standarder efter företagsskandalerna. Denna studie syftar inte till att jämföra dessa områden inom revisionen med de variabler som Wood tar upp för att undersöka om resultaten hade blivit desamma som för tio år sedan. Woods studie visar dock på de områden som är intressanta även för denna studie. Vid en jämförelse av en nyligen publicerad artikel avseende väsentliga faktorer för revisionskvalitet överensstämmer de båda studiernas områden med varandra. Detta påvisar att de områden inom revisionen som var aktuella då även är det idag och ger således en avgränsning om vilka faktorer som kan vara intressanta att studera i denna uppsats.

Revisionen är enligt ovan beroende av flera olika faktorer. Studien som nedan presenteras är framtagen tio år efter Woods undersökning av brittiska Financial Reporting Council (FRC),

²⁰⁵ Wood, R A, Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination, 1996, s. 215 - 216.

²⁰⁶ Wood, R A, Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination, 1996, s. 218.

²⁰⁷ Wood, R A, Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination, 1996, s. 218.

en oberoende standardsättare för bolagsstyrning i Storbritannien, som i ett diskussionsunderlag argumenterar för vilka faktorer som kan påverka revisionens kvalitet.

Ett första område, i likhet med Woods studie, är revisorernas *kompetens och personliga egenskaper*, som i sin tur kan delas upp. FRC anser att faktorer som verkar gynnande för en hög revisionskvalitet är att revisorerna har adekvata färdigheter, då en otillräcklig utbildning är ett hot mot revisionsbyråns säkerställande av att distribuera kvalitativa tjänster. Utbildningen bör omfatta mentorskap och fokusera kring revisionsrelaterade problem. Mentorskapet skall användas för att revisorerna skall utveckla de rätta personliga egenskaper som verkar gynnande för revisionskvaliteten. Även belöningsystemen skall anpassas för att gynna revisionskvalitetshöjande beteenden. Därför är det viktigt att anställa erfarna revisorer med expertis men även att anlita rätt revisorer till rätt uppdrag, där revisorns oberoende är viktigare än att partners tävlar om de mest prestigefyllda uppdragen.²⁰⁸

Revisionsprocessens kvalitet är beroende av att struktur, erfarenhet och kunskap i revisionsteamet är relevant i förhållande till ett uppdrag och de problem som kan uppkomma under uppdragets gång.²⁰⁹ Denna punkt tar Wood upp under attestfunktionen för revisionen.²¹⁰ Revisionsteamet skall få den högkvalitativa tekniska support som är nödvändig. Revisionssystemet skall vara anpassat så att rutiner följer etablerade standarder och yrkesetiska regler, vilket inkluderar bland annat dokumentationskrav. Ett ökat fokus på datoriserade revisioner kan dock utgöra ett hot om fokus läggs på att hantera det tekniska istället för att säkerställa revisionsbevis. Revisionen kan också äventyras om relationen mellan revisor och klient är så nära att objektiviteten blir lidande.²¹¹

En övergripande faktor är *revisionsbyråns företagskultur*. Precis som i Woods studie, anses företagskulturen bero på hur ledningen inom revisionsbyrån lyfter fram revisorns professionella ansvar. Företagskulturen påverkas också av hur etik och professionalism hanteras liksom hur personliga egenskaper såsom integritet, objektivitet och skepticism värderas. Revisionsbyråns förmåga att inte fatta finansiellt förmånliga beslut med negativ effekt för revisionskvaliteten anses också avgörande. Genom att skapa en företagskultur där hög revisionskvalitet värderas och belönas skall miljön vara gynnande för att påverka revisionskvaliteten positivt.²¹²

Revisionsrapporteringens användbarhet och trovärdighet påverkas av att revisorns rapport är standardiserad och kodifierad. Revisorerna bör också uppfylla kraven på att granska relevansen i klientens presenterade material. Graden av information som lämnas i revisorns rapport och revisionsberättelse avseende kritiska faktorer i bolaget påverkar också intressenters användbarhet av rapporterna. Det tas även upp huruvida innebörden av "true and fair view" är kompatibel med den innebörd som definieras enligt IFRS. Denna fråga är av vikt eftersom det anses viktigt att begreppet tolkas och efterlevs på samma sätt.²¹³ Även Wood tar

²⁰⁸ FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 27.

²⁰⁹ FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 32.

²¹⁰ Wood, R A, Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination, 1996, s. 218.

²¹¹ FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 32.

²¹² FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 22.

²¹³ FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 40.

upp relevansen av att språkbruk och begrepp används så att revisionsberättelsens läsare uppfattar den på ett korrekt sätt.²¹⁴

Revisionskvalitet är dock inte enbart beroende av byråintern faktor. FRC tar även upp externa faktorer som till exempel revisionskommitténs bidrag till revisionen och trycket från aktieägare och normgivare inom redovisningsområdet. Lagstiftarens roll inom revisionskvalitet har ökat på grund av förändrade regler, som innebär att tillsynen av revisionsbyråerna har skärpts. För att dessa externa kontroller skall fungera är det viktigt att kontrollanterna har den kompetens om revisionsstandarder som krävs för att bedöma revisionsbyråns kontrollsystem och revisorernas arbete.²¹⁵

Genom ovan nämnda studier samt upptagna regleringar för revisionskvalitet och revisioner av koncerner är det område som rör revisorns kompetens intressant att studera för denna uppsats. Väsentligheten för detta område baseras på syftet att studera överbyggnaden av skillnader vid en revision av en internationell koncern med betoning på revisorernas individuella kapital samt revisionsbyråernas strukturella kapital. Begreppet kompetens kommer att operationaliseras och olika aspekter av detta begrepp kommer att förtydligas.

5.2 Kompetens

Riktlinjerna för professionell yrkesskicklighet och kompetens enligt RS 220 är att en revisor skall få och upprätthålla de tekniska färdigheter och den kompetens som behövs för att kunna utföra en revision.²¹⁶ Kompetens definieras som att ha tillräcklig skicklighet om ett visst ämne eller göromål. Genom att vara kompetent skall man inneha den behörighet som behövs för att genomföra en uppgift.²¹⁷ För att revisorn skall uppfylla kravet för professionell kompetens, behöver revisorn anskaffa sig denna behörighet. Det är revisionsbyråns system som skall se till att revisorn tillhandahåller tillräcklig behörighet. Revisionsbyråns system skall därför se till att revisorn får utbildning och sådan erfarenhet som bidrar till att revisorn besitter den professionella kompetens som eftersträvas.²¹⁸ Den professionella kompetensen omfattas också av yrkesetiska krav som revisorn förväntas efterleva. Utbildningskraven samt de yrkesetiska principerna kommer att behandlas i kommande avsnitt.

5.2.1 Utbildningskrav för revisorer

För varje enskild nation finns det en grundutbildning med både teori och praktik som måste genomföras och avklaras för att få verka som påskrivande revisor. För att få genomföra denna utbildning finns det även nationella regleringar för vilka förkunskaper som krävs. Genom att denna uppsats utgår från ett internationellt perspektiv kommer de övergripande krav som finns i EG, IFAC samt enligt amerikanska standarder tas upp, då det är dessa som är de väsentliga i detta sammanhang. Dessa krav utgör grunden för den kompetens som en revisor skall inneha i sitt yrkesutövande. Enligt EGs åttonde direktiv samt amerikanska standarder är även erfarenheter avgörande för att revisorn skall kunna utöva sitt yrke professionellt.²¹⁹

²¹⁴ Wood, R A, Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination, 1996, s. 218.

²¹⁵ FRC, Promoting Audit Quality, 2006, s. 47.

²¹⁶ RS 220, B. Riktlinjer.

²¹⁷ Svenska Akademin, Svenska Akademiens ordlista över svenska språket, 1998, s. 429.

²¹⁸ RS 220, B. Riktlinjer.

²¹⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 10 samt AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 5.

5.2.1.1 Krav enligt IFAC

Då IFAC är ett internationellt standardsättande organ finns det endast riktlinjer för vad en revisor skall uppfylla för att verka enligt ISA. Revisorn skall följa IFACs yrkesetiska regler²²⁰, vilka är principer om oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och omsorg, tystnadsplikt, professionellt uppförande samt tekniska färdigheter. Dessutom skall revisorn utföra sitt arbete med professionell skepticism²²¹ och vid tillämpningen av ISA skall hela standarden tas i beaktande och tillämpas efter revisorns professionella bedömning.²²² Dessa kommer mer utförligt tas upp nedan under yrkesetiska regler.

5.2.1.2 Krav enligt EGs direktiv

Enligt det åttonde bolagsdirektivet skall det inom EG i varje medlemsstat finnas en myndighet som har ansvar för godkännande av revisorer och revisionsbyråer.²²³ Denna myndighet får endast godkänna revisorer och revisionsbyråer med gott anseende.²²⁴ Utbildningskravet för att godkänna en revisor är att personen ifråga måste ha behörighet genom studier vid universitet eller motsvarande för att genomgå praktisk och teoretisk utbildning och därpå avlägga en yrkesexamen. Yrkesexamen måste vara erkänd och godkänd av medlemsstaten samt vara åtminstone delvis skriftlig²²⁵. Därefter stadgas vad det teoretiska provet bör och kan innehålla. Det definitiva innehållet skall anpassas efter revisionsbranschens utveckling.²²⁶

Det praktiska utbildningskravet är minimum tre års praktisk utbildning i revision av årsbokslut och koncernredovisning eller inom liknande redovisningsfrågor. Denna utbildning måste till minst två tredjedelar genomföras hos en godkänd revisor.²²⁷ Undantag från dessa sammanlagda krav på denna yrkesexamen kan endast göras om revisorn har sådan erfarenhet av yrket som kan likställas med utbildningskravet. Dock måste revisorn ändå klara av proven för yrkesexamen för att bli godkänd.²²⁸

Direktivet ställer krav på revisorns fortbildning och stadgar att medlemsstaterna måste se till att revisorerna praktiskt och teoretiskt inhämtar uppdaterad kunskap, vilket även omfattar de professionella yrkesetiska reglerna.²²⁹

En revisor kan genomgå ett lämplighetsprov för att få verka som revisor i en annan medlemsstat om revisorn är godkänd i sitt eget land samt har en högre utbildning på minst tre år. Lämplighetsprovet skall pröva revisorns kunskap om medlemsstatens lagar och författningar gällande revision.²³⁰

²²⁰ ISA 200, p. 17.

²²¹ ISA 200, p. 18.

²²² ISA 200, p. 21.

²²³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 3.

²²⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 4.

²²⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 6 -7.

²²⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 8.

²²⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 10.

²²⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 11.

²²⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 13.

²³⁰ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG, Artikel 14.

5.2.1.3 Krav enligt svensk standard

De kompetenskrav som ställs i Sverige omfattar att revisorn skall besitta erfarenheter inom redovisning och andra ekonomiska förhållanden för att kunna fullgöra en revision.²³¹

5.2.1.4 Krav enligt amerikansk standard

Enligt den första generella standarden om en revisors utbildning skall revisorn inneha den tekniska utbildning och de färdigheter som krävs för att utföra en revision.²³² Revisorn behöver få en adekvat utbildning samt erfarenhet av revisionsarbete för att kunna uppfylla villkoren.²³³ Den formella utbildningen och de professionella erfarenheterna skall utgöra komplement till varandra och revisorn måste tillgodogöra sig de förändringar som sker inom redovisning och revision. En fortskridande utbildning på grund av att branschen utvecklas är därför viktigt både för oerfarna och erfarna revisorer.²³⁴

Revisorn antas genom påskrivandet av revisionsberättelsen vara kunnig inom redovisning och revision, vilket denne skall ha förvärvat sig kunskaper om genom utbildning samt de erfarenheter som revisorn får i sitt yrkesutövande. Som ny inom yrket skall revisorns arbete övervakas och granskas av en mer erfaren revisor. Den påskrivande revisorn skall granska det arbete samt de professionella bedömningar som gjorts av de andra revisorerna i revisionsteamet, för att kontrollera att de lever upp till respektive ansvar och funktion på varje hierarkisk nivå.²³⁵ Genom att bygga upp kunskap genom erfarenhet skall revisorn förvärva förmågan att kunna göra objektiva professionella bedömningar, som skall leda fram till ett uttalande om ett bolags finansiella rapporter.²³⁶

Kompetens är enligt PCAOB den kunskap, de färdigheter och den förmåga som gör att en revisor är kvalificerad för att utföra en revision. Kompetens kan inte mätas i kvantitet av tid utan skall avgöras utifrån de erfarenheter en revisor skaffar sig.²³⁷ Erfarenheten kan revisorn skaffa sig vid olika revisionsuppdrag men också genom arbete inom olika industrier och branscher samt vid akademiska poster. Revisorn förväntas även fortbilda sig. Som exempel nämns att en revisor som har specialiserat sig på skattefrågor kan behöva genomgå en akademisk skattkurs för att uppnå önskad kompetens inom detta område.²³⁸ Revisionsbyråns rutiner och kvalitetskontrollsystem skall ansvara för att en påskrivande revisor besitter den kompetens som krävs för ett specifikt uppdrag. Detta fordras för att revisorn skall kunna fullfölja uppdraget såsom dennes ansvar kräver.²³⁹ Vilka kompetenskrav som fordras av den påskrivande revisorn i det specifika fallet beror på klienten och dennes branschs karaktärsdrag, samt vilket arbete som skall utföras.²⁴⁰

²³¹ 12 § Revisionslag (1999:1079).

²³² AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 1.

²³³ AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 2.

²³⁴ AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 4.

²³⁵ AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 3.

²³⁶ AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor, p. 5.

²³⁷ QC Section 40 The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control—Competencies Required by a Practitioner in-Charge of an Attest Engagement, p. .04.

²³⁸ QC Section 40 The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control—Competencies Required by a Practitioner in-Charge of an Attest Engagement, p. .05.

²³⁹ QC Section 40 The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control—Competencies Required by a Practitioner in-Charge of an Attest Engagement, p. .06.

²⁴⁰ QC Section 40 The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control—Competencies Required by a Practitioner in-Charge of an Attest Engagement, p. .07.

5.2.2 Yrkesutövning och etisk kod

5.2.2.1 Principer enligt IFAC och EG

Revisorns yrkesutövning skall ske på ett professionellt sätt och idag finns det en mängd yrkesetiska regler som bör följas för att uppfylla god yrkessed. Då empirin baseras på intervjuer med revisorer i Sverige kommer FAR SRS stå till grund för de yrkesetiska reglerna. Dessa principer avser de yrkesetiska regler som revisorn bör uppfylla för sitt professionella ansvar.²⁴¹ Dessa finns mer utförligt i FAR SRS Yrkesetiska regler och bygger på ett ramverk som återfinns i både EGs åttonde bolagsdirektiv och IFACs yrkesetiska regler. Detta gör gällande att vad som tas upp i FAR SRS Yrkesetiska regler samt RS 220 innehåller vad en revisor bör uppfylla även ur ett internationellt perspektiv.²⁴² De professionella krav som tas upp är principer om oberoende, integritet, objektivitet, tystnadsplikt och professionellt uppträdande.²⁴³

Den övergripande ramen innefattas av att revisorn i förhållande till sin klient skall vara både faktiskt och synligt oberoende.²⁴⁴ Det faktiska oberoendet innebär att revisorn skall agera med integritet och opartiskhet, som ett sinnestillstånd där det professionella omdömet inte påverkas av externa influenser. Det synliga oberoendet skall bedömas utifrån om en kunnig och insatt tredje part kan anse att revisorns integritet, objektivitet samt professionella skepticism är ohotat.²⁴⁵ Revisorns oberoende kan äventyras av diverse hot, vilka skall studeras för att bedöma hur allvarliga risker de utgör. Riskerna skall värderas genom att kontrollera revisorns förbindelser med klienten samt de tjänster som revisorn har utfört.²⁴⁶ Genom att ta till hjälp de principer och regler som finns för revisorns oberoende skall en tredje part kunna bedöma revisorns oberoende, då objektivitet ses som ett sinnestillstånd och integritet endast kan bedömas i efterhand.²⁴⁷ Kravet för oberoende skall uppfyllas av revisorn själv samt de personer som på något sätt kan påverka revisionen, exempelvis revisionsteamet, inkallade specialister och de personer som ingår i ett nätverk vilket revisionsbyrå är medlem i.²⁴⁸

5.2.2.2 Amerikanska principer

I motsats till föregående avsnitts principbaserade ramverk, är de yrkesetiska reglerna i SOX mycket detaljerade. Inledningsvis överlåter SOX åt andra professionella organisationer att framta standarder för yrkesetiska regler, vilka skall efterföljas om de godkänns och är tillämpliga enligt SOX.²⁴⁹ Däremot regleras revisorns oberoende i andra kapitlet. Detaljerat stadgas bland annat vilka tjänster en revisor får och inte får utföra, när en revisorsrotation skall ske och hur revisorn skall förhålla sig till bolagets revisionskommitté.²⁵⁰

²⁴¹ RS 200, 4SE.

²⁴² FAR SRS Yrkesetiska regler (december 2006), A. Inledande kommentar.

²⁴³ RS 220, 6SE a).

²⁴⁴ FAR SRS Yrkesetiska regler (december 2006), A. Ram.

²⁴⁵ IFACs yrkesetiska regler, Definitioner, avsnitt 290.

²⁴⁶ FAR SRS Yrkesetiska regler (december 2006), A. Ram, 3. Risker och hot mot oberoendet.

²⁴⁷ FAR SRS Yrkesetiska regler (december 2006), A. Ram, 1. Objektivitet, integritet och oberoende.

²⁴⁸ FAR SRS Yrkesetiska regler (december 2006), A. Ram, 2. Ansvar och räckvidd.

²⁴⁹ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Sec. 103 Auditing, Quality Control and Independence Standards and Rules p. 1.

²⁵⁰ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Title II - Auditor Independence.

6 Empiri

Uppsatsens empiriska material har inhämtats genom intervjuer med partners från de fyra stora revisionsbyråerna. Respondenterna och deras svar kommer nedan att presenteras individuellt. Den intervjuguide som har använts finnes i Bilaga 1.

6.1 Intervju med Per-Arne Pettersson, Deloitte

6.1.1 Presentation av respondent

Per-Arne Pettersson (PAP) har arbetat som revisor sedan 1985 och är sedan 1990 auktoriserad revisor. PAP arbetade för Arthur Andersen fram till 2001 då Deloitte övertog den svenska verksamheten i och med Arthur Andersens utträde från revisionsmarknaden. PAP arbetar med olika typer av uppdrag, majoriteten är dock medelstora familjeföretag, internationella koncerner och börsnoterade bolag. Han är huvudrevisor i ett antal bolag med mellan ett till tio inrapporterande dotterbolag men är också utrapporterande revisor i revisioner av stora utländska bolag.

6.1.2 Presentation av Deloitte

Inom Deloitte är varje nationell revisionsbyrå en självständig juridisk person. Revisionsbyråerna verkar under samma varumärke, och har också gemensamma rutiner och system. Partners äger och är verksamma i den nationella revisionsbyrån som styrs både centralt och lokalt inom landet.²⁵¹

6.1.3 Internationella revisioners karaktärsdrag

Vad som främst skiljer en revision av en global koncern från en revision av helsvensk koncern är avståndet till dotterbolagen. PAP anser det svårare att få inblick i en koncerns bolag då det fysiska avståndet till bolagens ekonomichefer är större. Avståndet till ekonomichefen är av väsentlighet eftersom det är genom denne revisorerna får betydande andel information. PAP försöker motverka detta avståndsproblem genom att besöka de lokala revisionsteamerna och dotterbolagen. PAP upplever att dessa personliga möten underlättar framtida kommunikation.

En annan skillnad är att riskområden skall värderas ur ett koncernperspektiv. Revisionsprocessen påverkas också av olika länders krav på lagstadgad revision. Om ett koncernbolag inte omfattas av en lagstadgad revision, kan revisionen styras utifrån de risker som följer bolaget istället för de krav som ställs enligt lag.

6.1.4 Revisionsprocessen

6.1.4.1 Övergripande rutiner

Hela Deloitte's organisation använder sig av en metodik vilket styr vilken metod och dokumentation som skall användas vid ett visst uppdrag. PAP menar att det dock är oundvikligt att diskussioner uppkommer mellan honom och de olika revisionsteamerna. Främst rör diskussionerna sättet revisionen skall genomföras på. Amerikaner är vana vid en väldigt

²⁵¹ Deloitte Touche Tohmatsu Worldwide Member Firms 2007 Review – Milestones of the journey, s. 62.

detaljerad reglering medan revisorer som är vana vid ISA har andra erfarenheter. Om en amerikansk revisor skall utföra en revision enligt ISA tenderar den därför att bli onödigt detaljerad, vilket kan leda till diskussioner.

PAP ser helst att en klient med verksamhet i flera länder väljer att anlita Deloitte i samtliga verksamhetsländer. Samarbetet mellan olika byråer inom Deloitte's nätverksorganisation sker på marknadsmässiga villkor. Centralt utvecklade regelverk styr samarbetsformerna med syfte att till exempel säkra oberoendet.

Som huvudrevisor har PAP huvudansvaret för revisionen och kan gå in och byta ut revisionsmedarbetare och styra arbetet i revisionen, så länge det inte strider mot oberoendereglererna.

6.1.4.2 Planering

PAP anser att planeringsarbetet inför en internationell revision är mycket omfattande. Planeringsarbetet underlättas av Deloitte's metodik som hjälper huvudrevisorn genom att ge förslag på hur revisionen skall genomföras. Vid en revision av en helsvensk koncern kan huvudrevisorn besöka klienten vid flera tillfällen, företrädesvis vid inledandet av revisionen och vid tiden för rapportering. Dessa värdefulla möten där frågetecken kan redas ut är inte alltid genomförbara vid en internationell revision.

6.1.4.3 Genomförande

Revisionsinstruktionerna fastställs av huvudrevisorn. Instruktionerna omfattar många områden: uppdragets beräknade risk, vilken materialitet som är aktuell för de olika dotterbolagen, arvoden, och vilket redovisningsramverk som revisionen skall granskas i enlighet med. Granskningens omfattning, speciella riskområden och ifall dessa skall granskas centralt eller lokalt, samt instruktioner om den interna kontrollen beskrivs också i instruktionerna. Oberoendet nämns speciellt och det ges exakta instruktioner på vilka typer av tjänster som får levereras till kunden utan att oberoendet åsidosätts. Om ett lokalt revisionsteam vill utföra tjänster utöver de som är tillåtna enligt instruktionerna krävs först ett godkännande av huvudrevisorn. Även hanteringen av den interna kontrollen behandlas i instruktionerna.

PAP berättar att det ibland kan uppkomma situationer under revisionen då man inser att planeringen inte varit tillräcklig och att en mer omfattande insats behövs. I sådana situationer måste denna diskussion tas upp med klienten då det kan innebära en merkostnad för denne.

6.1.4.4 Kontroll

PAP anser att kontrollen har utökats betydligt sedan skandalerna i exempelvis Enron i början av 2000-talet. Genom SEC kan den amerikanska staten noggrant granska de revisionsbyråer med klienter som är noterade på de amerikanska börserna. Deloitte genomför själva kvalitetsgranskningar på flera nivåer. Under pågående revision använder PAP uppdragets revisionsinstruktioner till hjälp för att kontrollera att de lokala revisorerna utfört sin granskning på ett tillfredställande sätt, särskilt viktigt är att kontrollera att oberoendereglererna följs.

För en klient som är börsnoterad eller av annan anledning betraktas som riskfylld krävs också att huvudrevisorn tar hjälp av en annan partner hos Deloitte för att kontrollera revisionsarbetet innan revisionsberättelsen skrivs. Detta innebär att den andre partnern involveras i alla externa rapporter och all kontakt med klientens företagsledning och styrelse. Denna partner får själv inte vara inblandad i revisionsarbetet, utan fungerar som en utomstående part att rådfråga vid behov. Deloitte har utvecklat speciella instruktioner och krav på åtgärder som skall vidtas av den konsulterande partnern.

Deloitte använder sig också av efterhandskontroller. Kontrollen sker både på lokal nivå inom de olika länderna och på internationell nivå, där utländska revisorer kommer till Sverige och granskar utvalda uppdrag. Alla svenska partners granskas varje år och alla auktoriserade revisorer vartannat år av andra svenska revisorer. Den internationella granskningen sker vartannat till vart tredje år och omfattar också hur den lokala revisionsbyrån hanterar kvalitetskontroll. Inom Deloitte finns det en speciell person som ansvarar för att kvalitetssäkringen fungerar tillfredställande.

6.1.5 Kommunikation

PAP menar att en välfungerande kommunikation kräver att huvudrevisorn i möjligaste mån besöker klientens dotterbolag och de lokala revisorerna enligt ett rullande schema. Mötena spelar stor roll eftersom kommunikationen i stor utsträckning är beroende av relationen mellan huvudrevisorn och de lokala revisorerna.

Merparten av den kommunikation PAP har med sina utländska medarbetare är skriftlig rapportering (utskick av instruktioner och inskickade rapporter). Det händer även att revisorer kontakter huvudrevisorn avseende frågor och oklarheter som kan avse allt från arvodesfrågor till direkta frågor avseende revisionsarbetet. När oklarheter uppstår anser PAP det fördelaktigt att genomföra telefon- eller videokonferenser för att försäkra sig om att oklarheterna utreds tillfredställande.

PAP upplever att kommunikationen måste anpassas utifrån vilken kultur som den lokala revisorn befinner sig i. För att överbrygga kulturella skillnader är det viktigt att utbilda medarbetare så att de förstår de kulturella skillnader som finns länderna emellan. I Sverige fungerar en rak kommunikation, och det är accepterat att direkt påpeka om något inte utförts tillfredställande och vad som bör ändras. Denna kommunikationsmetod är inte lämplig att använda med asiatiska revisorer. Att få en mexikan att utföra något omedelbart kräver också helt annan typ av kommunikation jämfört med att be en tysk revisor om samma sak. Även språkbarriärer kan ibland vålla problem eftersom inte alla har lika god kunskap i engelska.

6.1.6 Samarbete

PAP upplever att samarbetet inom Deloitte fungerar väl och att den gemensamma utbildningen och partnern möten främjar samarbete över gränserna. Eftersom PAP tidigare arbetat hos Arthur Andersen kan han inte själv uppskatta om samarbetet förbättrats efter skandalerna. Genom andra revisorer har PAP dock fått uppfattningen att organisationen är mer integrerad och att samarbetet fungerar bättre ur ett internationellt perspektiv. PAP menar dock att ingen av de fyra stora revisionsbyråerna är så integrerade som Arthur Andersen var, till exempel fanns ingen specifik Sverige-organisation utan all verksamhet i Norden var fullt integrerad.

Samarbete över landsgränser kan försvåras av kulturella skillnader mellan länder och regioner. Asien, Ryssland och USA kan vara speciellt svåra att samarbeta med. Svårigheten i Asien beror främst på att kulturen är väldigt annorlunda medan Ryssland är mycket formaliserat vilket gör kommunikationen mycket svår, både revisorer emellan och mellan revisor och klient. Amerikanska revisorer har ofta svårt att se revision ur ett annat perspektiv än det amerikanska och saknar förståelse för andra system. Då amerikanska standarder är detaljstyrda kan det vara svårt att skapa förståelse hos de amerikanska revisorerna avseende vad de behöver och inte behöver göra.

PAP menar att joint audits som tidigare var vanligt förekommande idag spelat ut sin roll. Hos Deloitte försöker man också i möjligaste mån undvika att vara mer än en reviderande byrå eftersom en joint audit medför många risker. För att Deloitte skall överväga att acceptera uppdraget kräver de att Deloitte's andel minst omfattar 60-70% av uppdraget.

6.1.7 Kompetens

Revisorer på olika nivåer inom Deloitte förväntas ha jämförbar kompetens på respektive hierarkiska nivå, oavsett var i världen denne arbetar. Då den interna utbildningen är densamma världen över kan detta säkerställas även om de förteoretiska kunskaperna kan skilja sig åt. I ett land där universitetsutbildningen är lång kan det gå fortare att bli senior eller manager jämfört med ett land med kortare utbildning.

Kravet för en huvudrevisors kompetens kan skilja sig åt beroende på vilken risk uppdraget medför. I större börsnoterade klientföretag krävs ofta att huvudrevisorn är partner, medan detta inte alltid är nödvändigt när uppdraget är mindre riskfyllt. Om huvudrevisorn inte är en partner bör det dock finnas en partner som har det övergripande ansvaret över revisionen även om denne har en mindre framträdande roll utåt mot klienten.

6.1.8 Förtroende

PAP litar till att de rapporter som de lokala revisionsteamerna förväntas inrapportera innehåller det som efterfrågas. Av erfarenhet har PAP dock fått erfara att det från vissa länder kan vara svårt att få fram viss information vilket gör att PAP lägger ner mer arbete på en fungerande kommunikation med medarbetarna i dessa länder. De gånger PAP har upptäckt att en revisor inte följt revisionsinstruktionerna har detta antingen berott på att de helt enkelt missat instruktionen eller för att de ansett att instruktionen inte gällde dem. I en sådan situation är det viktigt att föra en diskussion och se till att misstaget inte upprepas. PAP har aldrig upplevt att en revisor bryter mot yrkesetiska standarder.

PAP har även förtroende för andra revisorer från stora revisionsbyråer. Han förväntar sig att dessa revisionsbyråer håller en revisionskvalitet likvärdig Deloitte's. PAP tycker även att samarbete med mindre revisionsbyråer brukar fungera väl. Men om en mindre revisionsbyrå reviderar en för koncernen väsentlig enhet skulle PAP vara noggrann med att besöka dem varje år för att kontrollera arbetet de utfört.

6.2 Intervju med Thomas Swenson, Ernst & Young

6.2.1 Presentation av respondent

Thomas Swenson (TS) är auktoriserad revisor och har arbetat för Ernst & Young (E&Y) sedan 1990. TS arbetar med olika typer av uppdrag, både ägarledda och börsnoterade företag jämte med att han arbetar med både extern och intern undervisning. För tillfället arbetar han med en stor internationell koncern, Alfa Laval, där han är vald revisorssuppleant och ansvarar för revisionen på koncernnivå. TS har tidigare också deltagit i andra revisioner av stora internationella bolag till exempel ABB och Strålfors. TS har aldrig arbetat med en joint audit.

6.2.2 Presentation av Ernst & Young

Ernst & Youngs medlemsbyråer är separata juridiska enheter som underordnas den globala paraplyorganisationen.²⁵² Ledningen av paraplyorganisationen arbetar främst med strategiska frågor, implementering av interna standarder i medlemsbyråerna och samordning av alla revisionsbyråer inom revisionsbyrånätverket.²⁵³ Som ett led i att globalisera revisionsbyrånätverket började Ernst & Young 1999 dela in sina medlemsbyråer efter revisionsbyråernas geografiska placering. Avsikten med indelningen är att utöka samarbetet mellan de länders medlemsbyråer som ingår i samma geografiska område.²⁵⁴

6.2.3 Internationella revisioners karaktärsdrag

TS anser att internationella revisioner kräver betydligt mer samordning än en revision av ett helsvenskt företag. Arbetet är mer tidskrävande då arbetet med revisionsuppdraget ofta pågår under hela kalenderåret. En annan skillnad är språket och de tolkningsproblem som kan uppstå. All rapportering sker på engelska, och alla medarbetare besitter inte likvärdiga kunskaper i det engelska språket. Uppdragets risknivå värderas också mer noggrant vid revision av en stor klient, eftersom ett för stort risktagande inte är önskvärt. Att det kan anses mer riskfyllt att revidera en stor internationell koncern jämfört med ett helsvenskt bolag beror på att fler enheter ingår i granskningen vilket kan göra det svårt att få överblick över revisionen. Ett annat problem som kan uppstå vid internationella revisioner är arvodesfrågan. Arvoden sätts centralt av revisionsledningen men diskussioner kan ofta uppstå med lokala revisionsteam då dessa inte anser sig få tillräckligt stora arvoden.

6.2.4 Revisionsprocessen

6.2.4.1 Övergripande rutiner

E&Y har en speciell metodik för revisionsprocessen. Metodiken grundar sig på ISA men i vissa avseenden ställs högre krav än vad som krävs enligt ISA. Detta beror enligt TS på att E&Y är mycket mån om sitt varumärke och vill vara säkra på att en revision som utförs av E&Y håller mycket hög kvalitet. Revisionsmetodiken är densamma oavsett vilken typ av klient som granskas men givetvis innebär en revision av ett stort internationellt bolag mer arbete och fler områden att ta hänsyn till. Revisionsprocessens rutiner är väldigt noggranna och omfattar i princip allt arbete som skall utföras. TS poängterar att huvudrevisorns egen uppfattning inte spelar en avgörande roll utan att det är systemet som avgör vad som skall

²⁵² Thomas Swenson, personlig intervju den 2007-11-08.

²⁵³ www.ey.com, 2007-12-12.

²⁵⁴ Ernst & Young, Delivering our promise - Global Review 2006, s. 33.

granskas. Däremot avgör huvudrevisorn risknivån, både på koncernnivå och individuellt för varje dotterföretag. Huvudrevisorn avgör också vilken materialitet som är aktuell, det vill säga hur stort ett fel ska vara för att revisionsledningen skall vilja få det inrapporterat.

6.2.4.2 Planering

Planeringsarbetet inleds med en risk- och väsentlighetsbedömning av koncernens bolag. Huvudrevisorns bedömning av koncernens olika risknivåer grundar sig på en uträkning av den totala risknivån. Huvudrevisorn är beredd att acceptera för att skriva en ren revisionsberättelse. TS berättar att revisionens omfattning skiljer sig mellan bolagen i koncernen beroende på bolagets väsentlighet ur koncernperspektiv. I ett dotterbolag vars resultat är betydelsefullt för koncernens totala resultat görs en fullständig revision medan mindre bidragande dotterföretag granskas mindre omfattande. Revisionskommittén kan också komma att påverka vilka koncernbolag som skall anses väsentliga att granska. Önskemål från kommittén om att granska fler bolag än revisorn ansett nödvändigt kan komma att bli aktuellt men följden blir ett ökat revisionsarvode.

6.2.4.3 Genomförande

När revisionsplaneringen är gjord författas instruktioner till de medarbetare som skall utföra granskningen av de olika bolagen inom koncernen. Själva revisionsarbetet påbörjas under höstmånaderna tillsammans med granskningen av den interna kontrollen. Under denna period får TS många frågor från sina internationella medarbetare. Frågorna är både av teknisk och administrativ art och de vanligaste frågorna avser uppsatta tidsramar och tolkningsfrågor av instruktionsmaterialet.

6.2.4.4 Kontroll

TS upplever att företagsskandalerna i början av seklet har lett till ett ökat fokus kring kontroll. Dels är regelverket betydligt mer detaljerat och dels har det interna kvalitetskontrollarbetet inom E&Y utökats.

Under en pågående revision utförs ingen löpande kontroll utöver att eventuella tveksamheter och otydligheter diskuteras revisorer emellan. TS menar att det är tekniskt möjligt att fuska, men att han aldrig upplevt att en revisor misskött sitt arbete avsiktligt.

Efter avslutad revision utförs noggranna kontroller som syftar till att försäkra en jämn revisionskvalitet inom hela E&Ys revisionsbyrånätverk. Kontrollerna utförs inte varje år på varenda revision men enligt ett rullande schema så att varje revisors arbete granskas åtminstone vartannat eller vart tredje år. En revision av en internationell koncern granskas genom att en E&Y medarbetare från ett annat land kommer till Sverige och går igenom allt arbetsmaterial. De intervjuar också huvudrevisorn och diskuterar igenom tveksamheter med denne. Skulle det uppmärksammas att delar av granskningsarbetet inte utförts tillfredställande ges instruktioner på förbättringar och åtgärder som bör vidtas vid kommande års revision.

6.2.5 Kommunikation

En välfungerande kommunikation med de utländska revisorerna kan idag upprätthållas eftersom det är lätt att ha daglig kontakt genom e-mail. TS har dessutom telefonkontakt med

många av de andra revisorerna men menar att det mest givande kommunikationssättet är personliga möten. TS uppger att en revisor i en internationell koncern varje år besöker ungefär tre dotterbolag. Under besöken träffar revisorn både dotterbolagets ledning samt de lokala revisorerna. De personliga mötena hjälper huvudrevisorn att få en bra överblick över koncernen då han under dessa resor kan intervjua betydelsefulla personer i dotterbolagen. Det händer även att de lokala revisorerna besöker Sverige och följer de svenska revisorernas arbete under ett par dagar. Den lokala revisorn är ofta intresserad av att se vad som händer med den information denne tagit fram lokalt och är därför intresserad av revisionsledningens arbete.

6.2.6 Samarbete

Samarbetet mellan olika revisionsteam fungerar generellt tillfredställande. Problem som uppstår är ofta en följd av att någon enhet inte rapporterat i tid. Bakgrunden till att allt inte rapporteras i tid är den stora arbetsbörda som många revisorer har under rapporteringsperioden. Att allt arbete skall kvalitetsgranskas lokalt av en annan partner innan rapporten skickas iväg till det internationella teamet kan också bidra till förseningar. TS anser inte att det finns något land som är speciellt svårt att samarbeta med.

6.2.7 Kompetens

Den interna utbildningen inom E&Y har under lång tid använt samma metodik oavsett var i världen utbildningen sker, även om utbildningsmaterialet sett lite olika ut. På senare år, efter företagsskandalerna, har detta dock förändrats, och nu används exakt samma utbildningsmaterial överallt i världen. Utbildningsmaterialet är både framtaget och kvalitetssäkrat av den internationella paraplyorganisationen. TS menar att utbildningens enhetlighet borgar för att samma arbetsmetoder används överallt.

TS menar att det är väldigt svårt att bli huvudrevisor i ett stort internationellt bolag, eftersom det finns ytterst få sådana företag i Sverige, ungefär 40-50 stycken. Att det finns så få stora bolag resulterar i att det inte uppkommer så många tillfällen för revisorer att arbeta i en ledande ställning med sådana typer av uppdrag. E&Y kräver att revisorn måste vara partner i en publik grupp för att bli huvudrevisor på ett internationellt uppdrag. Ofta ställer klienten också väldigt höga krav på den som skall vara huvudrevisor. TS säger att bolagen ofta önskar välkända revisorer med bred erfarenhet både från andra bolag i samma storlek som klienten men också gärna erfarenhet från klientens bransch eftersom detta gör att man känner till de branschspecifika problem som finns.

Kompetensen hos medarbetarna i revisionsteamet bör också vara väldokumenterad. I det ledande revisionsteamet är två revisorer underskrivande och två suppleanter. Dessa fyra revisorer har alla olika ansvarsområden. Det är till exempel vanligt att en är ansvarig för redovisningsfrågor, en annan för revision och planering på koncernnivå och en tredje för arvodering. Arbetsfördelningen ställer givetvis krav på medarbetarnas erfarenhet och kunskap inom respektive område.

6.2.8 Förtroende

TS har fullt förtroende för sina internationella medarbetare och anser att ett fullt förtroende för andra är nödvändigt för att kunna arbeta med revision. Han menar att det är svårt att

bedöma andra revisorers moral men förutsätter att alla följer tillämpliga yrkesetiska standarder. Förtroendet bygger på att en partner alltid utvärderar och tar ställning till granskningsmaterialet innan detta skickas till huvudrevisorn. TS har svårt att tänka sig att en partner skulle fuska eller vara oaktsam på något sätt men inser att möjligheten finns. Genom det interna system där en revisors arbete alltid granskas av en överordnad bör felaktigheter upptäckas. Är någon inskickad rapport svårtolkad kontaktas alltid de lokala revisorerna och ibland även klientens företagsledning. Företagsledningen har ofta stor kunskap om det egna bolaget och information från dem kan användas som jämförelse med den information revisorn lämnat för att göra en rimlighetsbedömning av revisorns rapportering. Finner revisorn något olämpligt förfarande kommuniceras detta till dotterbolagen och företagsledningen så att rutiner kan förbättras.

Om TS skulle upptäcka att en revisor brutit mot yrkesetiska standarder, har han möjlighet att begära att personen skiljs från uppdraget. En huvudrevisor har alltid rätt att byta ut en medarbetare, oavsett om det är en revisor i ett svenskt team eller i ett utländskt revisionsteam. Skulle något gravt fel upptäckas hade TS anmält detta till Revisorsnämnden då en revisor har anmälningsplikt. Detta kräver dock att medarbetaren arbetar i den svenska organisationen.

6.3 Intervju med Sten Humble, KPMG

6.3.1 Presentation av respondent

Sten Humble (SH) har arbetat som revisor i 36 år och erhöll sin auktorisation för ungefär 30 år sedan. SH arbetar främst med större klienter. Tidigare har SH varit med om flera internationella uppdrag, både utrapporterande och inrapporterande uppdrag samt några joint audits. I dagsläget är inte SH huvudrevisor på något uppdrag men väl uppdragsledare, vilket innebär att han arbetar tillsammans med huvudrevisorn.

6.3.2 Presentation av KPMG

Varje enskild KPMG-byrå är en enskild juridisk person. Revisionsbyråer inom KPMGs nätverksorganisation är förbundna att tillämpa samma kvalitetsnormer. Medlemsbyråerna utför också kvalitetsgranskningar av andra revisionsbyråer inom nätverket för att säkerställa att de interna kvalitetsnormerna uppfylls. KPMG International har sin bas i Schweiz och har som uppgift att samordna arbetet mellan medlemsbyråerna. Inom KPMG International finns en styrelse med mandat att övervaka de metoder och regler som tillämpas i medlemsbyråerna.²⁵⁵

6.3.3 Internationella revisioners karaktärsdrag

Det som främst skiljer en global revision från revisionen av en helsvensk koncern är behovet att förstå andra länders olika nationella regelverk, till exempel avseende skatter. SH menar också att kommunikationen med utländska medarbetare kräver en större tydlighet eftersom det är viktigt att alla verkligen förstår innebörden av de instruktioner som skickas ut. SH tycker däremot inte att revisioner av internationella koncerner är mer riskfyllda än andra uppdrag. Arvoden är däremot ett ämne som leder till fler diskussioner vid ett internationellt

²⁵⁵ www.kpmg.com, 2007-12-12

uppdrag. Arvodena förhandlas centralt av revisionsledningen i KPMG, vilket kan leda till att de lokala teamen miststucker till de arvoden som tilldelats dem.

6.3.4 Revisionsprocessen

6.3.4.1 Övergripande rutiner

Klientbolagets storlek påverkar generellt inte planeringsarbetets utformning. Riskbedömningen som är en viktig del av revisionsarbetet kräver kunskap om klienten. För att få en överblick av koncernen studerar SH klientens verksamhet. Speciellt studeras var anläggningstillgångarna finns, vilka koncernbolag som är försäljare, var det administrativa centrumet ligger och vilket rapporteringssystem som används. För att kontrollera att rapporterade förhållanden verkligen föreligger och för att få en bra översikt över bolaget krävs det ibland att SH besöker de olika dotterbolagen. SH upplever att koncerner med flera små dotterbolag kan vara speciellt riskfyllda eftersom företagsledningar i mindre enheter har större benägenhet att åsidosätta rutiner och kontroller. Denna problematik gäller även mindre svenska företag men SH upplever att dessa är lättare att kontrollera eftersom de är svenska.

6.3.4.2 Planering

När huvudrevisorn har erforderlig kunskap om klienten planeras revisionens omfattning. Först bestäms materialiteten för koncernen, det vill säga hur stora fel i de finansiella rapporterna som kan accepteras på koncernnivå. Den riskbedömning av dotterbolagen som sedan följer utgår från det individuella bolagets påverkan på det koncernmässiga resultatet tillsammans med de regler bolaget lagligen är skyldigt att följa. Riskbedömningen resulterar i en kategorisering av bolagen inom koncernen. Kategoriseringen avgör i vilken omfattning bolaget skall granskas. I en del koncernbolag genomförs en fullständig revision (full-audit). Andra bolag granskas i mer begränsad omfattning (limited audit) och för de minst väsentliga bolagen granskas endast nyckeltal och annan finansiell rapportering (desk review). Materialiteten vid en lagstadgad revision av ett dotterföretag bestäms av de lokala revisionsteamet.

6.3.4.3 Genomförande

När planeringsarbetet är färdigt sänds revisionsinstruktioner ut till medarbetare världen över. I dessa instruktioner beskrivs alla förhållanden den lokale revisorn behöver känna till. Förändringar i bolaget som påverkar det aktuella årets revision är till exempel viktigt att informera om. Instruktionerna informerar också om hur revisionen skall gå till, vilka redovisningsregler som tillämpas, vad som skall granskas och när rapporteringen förväntas skickas till revisionsledningen. Även arbetsfördelningen berörs, det vill säga vad som granskas centralt respektive lokalt. Om klienten granskas internt finns en beskrivning av hur informationen som framkommer skall användas. Instruktionerna innefattar också hur oberoendet skall säkras liksom vilka åtgärder som skall vidtas vid upptäckt av avsiktliga eller oavsiktliga felaktigheter.

När de lokala revisorerna mottagit revisionsinstruktionerna förväntas de bekräfta att de har möjlighet att följa det uppsatta tidsschemat. Under årets gång skickar de lokala teamen in olika rapporter som huvudrevisorn efterfrågar. Det kan till exempel avse en så kallad *hard close*, en nästintill fullständig revision som görs vid det tredje kvartalets rapportering.

6.3.4.4 Kontroll

SH menar att den reglering som tillkommit efter skandalen med Arthur Andersen egentligen inte ändrat eller utökat kontrollen av revisionskvalitet men gett ökat fokus kring dokumentation och formalia.

Om SH upptäcker något som verkar misstänkt eller oklart under pågående revision är det viktigt att försäkra sig om hur situationen verkligen ligger till. Exempelvis anser SH det vara bra att kontakta en internationell samarbetsperson och diskutera igenom situationen med denne. Det kan också vara lämpligt att besöka de lokala revisorerna.

KPMGs kontrollfunktion syftar till att i efterhand granska en genomförd revision för att försäkra sig om att revisionen håller den standard som kan förväntas. De som är partners inom KPMG granskas minst vart tredje år och andra uppdragsansvariga revisorer minst vart femte år. SH menar att partners granskas oftare än de krav som ställs i externa regleringar, åtminstone de som är ansvariga för viktiga uppdrag såsom riskfyllda eller hårt mediebevakade bolag. Kontrollen genomförs av svenska och utländska medarbetare som granskar den dokumentation som härrör till revisionen.

6.3.5 Kommunikation

SH kommunicerar mestadels med de utländska revisorerna genom e-mail. De tidpunkter kontakten är som tätast är i samband med att revisionsinstruktioner skickas ut och när rapporter skall skickas in. Frågorna avser ofta arvoden, andra administrativa frågor eller tolkning av revisionsinstruktioner. Om uppdraget är nytt uppkommer vanligtvis fler frågor än normalt, likaså om en stor förändring såsom en börsnotering skett hos klienten. Ibland förs även diskussioner om i vilken omfattning ett dotterbolag skall granskas.

6.3.6 Samarbete

SH upplever att det är fördelaktigt att ett revisionsbyrånätverk utför all granskning av en klient jämfört att samarbeta med andra revisionsbyråer som i en joint audit. Framst underlättas kommunikationen då revisorn normalt känner många inom det egna revisionsbyrånätverket. En erfaren revisor har ofta en relation med de utländska revisorerna vilket underlättar samarbete. SH upplever att man vanligtvis väljer en utländsk revisor som man känner sedan tidigare och vet att samarbetet fungerat väl med vid tidigare internationella uppdrag.

Generellt anser SH att anglosaxiska länder är fördelaktiga att samarbeta med även om SOX bidrar till att USA kan upplevas byråkratiskt. Ryssland och Polen är länder där samarbetet kan vara betydligt mer komplicerat. Polen har väldigt höga revisionsarvoden och SH menar att KPMG i möjligaste mån försöker undvika att göra fullständiga revisioner av polska bolag av denna anledning. SH kan också tänka sig att kulturella skillnader kan vara problematiska vid samarbete med revisorer i asiatiska länder, även om han inte har egen erfarenhet av samarbete med dessa.

Vid samarbete med andra revisionsbyråer är det viktigt att vara tydlig i instruktioner om vad dessa förväntas producera. Anledningen är att andra revisionsbyråer kan ha en annan referensram vilket till exempel kan försvåra samarbetet med mindre revisionsbyråer.

6.3.7 Kompetens

KPMGs gemensamma utbildningssystem är enhetligt världen över även om det kan finnas lokala skillnader inom vissa områden. SH anser därför att revisorernas kompetens på en viss hierarkisk nivå inom KPMG är likvärdig världen över. Kompetensen hos revisorer från andra revisionsbyråer är svårare att bedöma. SH menar att han tar hänsyn till sin egen uppfattning om revisorn samt dennes rykte vid bedömningen av andra revisorers kompetens.

För att bli huvudrevisor för ett internationellt uppdrag krävs att revisorn är partner i KPMG, att denne är dokumenterat erfaren och besitter relevant kompetens. Förutom dessa formella krav krävs även en social kompetens med förmåga att lätt knyta nya kontakter.

Sammansättningen av ett revisionsteam är viktig att ta hänsyn till enligt SH. Kompetensen skall gärna vara så bred som möjligt. Det är viktigt att ha med någon som är kunnig inom koncernredovisning, en skatteexpert samt en IT-specialist. I det ledande revisionsteamet ingår en huvudrevisor och en uppdragsgivare som tillsammans sköter planering och administration. Den revisor som är ansvarig för koncernrevisionen respektive revisionen av moderbolaget ingår också i det ledande revisionsteamet.

6.3.8 Förtroende

SH har stort förtroende för andra revisorer och förväntar sig att alla följer instruktioner och avrapporterar i tid. Särskilt högt förtroende har SH för andra revisorer inom KPMG. SH litar till att han får reda på om samarbetet med en specifik revisor inte fungerar. Ofta kommer sådan information från klientens ledningsgrupp. Skulle förtroende saknas för en revisor eller om samarbetet inte fungerar mellan klientens medarbetare och de andra revisorerna inom KPMG har huvudrevisorn mandat att byta ut den aktuella revisorn.

SH hyser också stort förtroende för revisorer som arbetar hos någon av de andra stora revisionsbyråerna. Förtroendet grundas på vetskapen om att dessa organisationer till stor del liknar KPMG och att det finns många specialistkompetenser inom revisionsbyråerna. De mindre revisionsbyråerna är enligt SH svårare att ha insyn i och därför anser han det nödvändigt att utföra noggranna kontroller vid gemensamma uppdrag.

6.4 Intervju med Erik Salander, Öhrlings PricewaterhouseCoopers

6.4.1 Presentation av respondent

Eric Salander (ES) har arbetat för Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC) i Malmö sedan 1994. ES auktoriserades 1999-2000 och är sedan 2005 partner i ÖPwC. ES arbetar främst med revisioner av internationella koncerner och är bland annat huvudrevisor i Sony Ericsson och delpåskrivande i revisionen av Aarhus Karlshamn. För räkenskapsåret 2006 reviderades Aarhus Karlshamn gemensamt med KPMG. ÖPwC reviderade Karlshamn och danska KPMG reviderade Aarhus. Denna joint audit var organiserad så att KPMG rapporterade till ÖPwC som hade huvudansvaret. ES är även "tredjeman" i revisionen av Trelleborg AB, vilket enligt ES betyder att det är han som genomför själva revisionsarbetet.

6.4.2 Presentation av PricewaterhouseCoopers

Medlemsbyråerna i PricewaterhouseCoopers (PwC) revisionsbyrånätverk, exempelvis Öhrlings PricewaterhouseCoopers, är separata juridiska enheter som är medlemmar i paraplyorganisationen PricewaterhouseCoopers International Limited. Paraplyorganisationen har sitt säte i Storbritannien och fungerar som ett samordnande organ med ansvar för bland annat marknadsföringen av PwCs varumärke. Paraplyorganisationen arbetar också med att kontrollera tillämpningen av kvalitetsstandarder och oberoendet i medlemsbyråerna.²⁵⁶

6.4.3 Internationella revisioners karaktärsdrag

Revisioner av internationella koncerner kräver att revisorn har förståelse för klientkoncernens uppbyggnad och funktion och en medvetenhet kring de affärsrättsliga riskerna som kan förekomma i klientens organisation. Revisorn skall fokusera på förhållanden ur koncernsynpunkt då rådande förhållanden i ett av koncernens bolag kan vara väsentliga i en lagstadgad revision men inte alltid ur koncernens synvinkel.

Kulturskillnader och problem som kan uppstå till följd av dessa skall inte underskattas. ES anser att sådana skillnader kan överbryggas genom personliga relationer, både med de utländska revisorerna men också med klientens utländska medarbetare. För att skapa relationer är personliga möten värdefulla. En huvudrevisors arbete omfattar mycket resande vilket möjliggör personliga möten med dessa personer. De personliga mötena ger huvudrevisorn förståelse för vad som händer ”på fältet” och är en möjlighet att visa klienten att man tar hänsyn till eventuella kulturella barriärer inom klientens organisation.

ES talar om ökat fokus kring riskhantering sedan företagsskandalerna i början av 2000-talet, särskilt ur ett internationellt perspektiv. Denna ökade fokusering påverkar revisorns arbete eftersom riskbedömningarna blivit fler och dokumentationskraven ökat, till exempel måste alla som önskar utföra en tjänst åt en klient först ha ett godkännande från huvudrevisorn. Detta krav som syftar till att säkra oberoendet anser ES vara en viktig förändring liksom övriga omfattande rutiner som finns för att säkra oberoendet.

Det koncept som används vid arbetet med internationella revisioner innebär att huvudrevisorn allokerar arvoden till alla olika enheter som omfattas av en revision, utländska som svenska. ES menar att diskussioner kring arvoden alltid uppkommer vid en internationell revision, särskilt när revisionen omfattar länder med stark ekonomisk utveckling. I sådana länder som till exempel Ryssland och Kina har PwC svårt att möta den stora efterfrågan på tjänster. Efterfrågeöverskottet leder ofta till att den nationella revisionsbyrån har möjlighet att ta ut höga arvoden vilket kan vålla diskussioner när till exempel en svensk huvudrevisor ger dessa ett uppdrag att utföra till lägre arvoden. Även i andra länder som England och USA där det generellt finns högre arvodesnivåer uppstår ofta diskussioner kring arvoden. Det ovan nämnda koncept som används inom PwC innebär dock att uppdraget ses ur ett globalt perspektiv, vilket kan innebära att PwC i ett land erhåller ett lägre arvode än normalt men att detta kompenseras genom högre arvoden i ett annat land.

²⁵⁶ www.pwc.com, 2007-12-12

6.4.4 Revisionsprocessen

6.4.4.1 Övergripande rutiner

Alla inom PwC förväntas använda sig av samma revisionsprocess och dokumentationsmallar vid en revision. Konceptet som PwC följer innebär att huvudrevisorn för ett uppdrag har den internationella revisionsbyråns fullmakt att styra revisionens utformning i alla delar av världen. I fullmakten ingår att huvudrevisorn har möjlighet att byta ut ett revisionsteam eller partners om huvudrevisorn anser att dessas arbete inte svarar upp mot de krav huvudrevisorn ställer eller om samarbetet av någon annan anledning inte fungerar tillfredställande. Huvudrevisorn kan enligt konceptet genomföra ett sådant byte utan att någon har möjlighet att opponera sig. ES påpekar att detta inte bara är en teoretisk möjlighet utan att det är något som faktiskt inträffar från tid till annan. Den främsta anledningen till att någon skiljs från ett uppdrag är de personliga relationerna, att samarbetet inte fungerar med huvudrevisorn eller klienten, och mer sällan på grund av att revisorn saknar den faktiska kompetens som efterfrågas.

6.4.4.2 Planering

Planeringsarbetet vid internationella revisioner är enligt ES i högsta grad omfattande. Ofta är många revisorer inblandade i revisionen, vilket ställer höga krav på planeringen. Huvudrevisorn stor frihet att utforma revisionsprocessen så som denne önskar och finner lämpligt. Standarder och ramverk ställer dock vissa krav som givetvis måste uppfyllas. De instruktioner som skickas till de olika revisionsteamerna måste vara strukturerade och mycket tydliga för att undvika missuppfattningar. I instruktionerna skall huvudrevisorn redogöra för vilka rutiner de andra revisorerna förväntas följa och hur rapporteringen skall fungera. ES anser det vara betydelsefullt och ibland även svårt för huvudrevisorn att få de utländska revisorerna att förstå vad som är viktigt att granska ur koncernsynpunkt. Det är viktigt att försäkra sig om att medarbetarna inte lägger ner onödig tid och kraft på sådant arbete som endast är viktigt för det individuella dotterbolaget men inte ur koncernens synvinkel.

6.4.4.3 Genomförande

När planeringsarbetet är klart och revisionen påbörjats hos de olika enheterna fungerar huvudrevisorn som ett stöd. Ibland uppstår problem eller oklarheter som kräver att denne besöker det aktuella landet för att lösa problemen. I övrigt anser inte ES att huvudrevisorn påverkar genomförandet av revisionen i någon större utsträckning. Målsättningen är att de andra revisorerna skall ha klart för sig vad som gäller redan vid planeringsstadiet.

6.4.4.4 Kontroll

För att inte missa väsentligheter under revisionen anser ES den riskbedömning som genomförs i planeringsstadiet avgörande. Den diskussion som förs med revisionsmedarbetare och klienten i utlandet kontrollerar att inga väsentliga risker har förbisetts.

Under revisionsprocessen har huvudrevisorn möjlighet att granska hur olika enheter genomfört revisionen, till exempel genom att kontrollera vilka leverantörsfakturor revisorerna i Indien granskat. ES menar dock att detta kontrollverktyg inte används i praktiken. Att huvudrevisorn efter rapportering studerar revisionsteamens rapporter och ställer kontrollfrågor om något är oklart fungerar som ett kontrollverktyg. ES menar också att han

litar till nätverkets förmåga att säkra revisorns kompetens och därför har förtroende för sina medarbetare världen över.

Vid en joint audit genomförs kvalitetskontroller genom att man granskar den andra revisionsbyråns dokumentation, ställer kontrollfrågor och diskuterar oklarheter. Kontrollerna genomförs ett par dagar eller en vecka efter att den andra revisionsbyrån utfört sin granskning. Generellt genomförs mer noggranna kontroller om den andra revisionsbyrån inte är en av de fyra stora revisionsbyråerna.

Efterhandsgranskningar med syfte att säkerställa revisionskvaliteten genomförs kontinuerligt inom PwC. Granskningen utförs av två eller tre revisorer från ett annat land eller ett annat kontor i samma land. Främst studeras den dokumentation som revisionsteamet framställt.

Ytterligare ett kontrollverktyg är att en revisionsklient varje år får utvärdera hur denne upplever revisorernas arbete. Om något missnöje uppmärksammas försöker man inom PwC att undersöka varför och således genomföra förbättringar inför kommande år.

Förutom ovan nämnda rutiner är det upp till huvudrevisorn och dennes sunda förnuft att fånga upp brister i revisionsprocessen som utförs av de andra revisorerna. ES säger att de problem som uppkommer främst upptäcks genom att han kan läsa sig till det i en rapport eller genom signaler från klienten eller en annan revisor. Om det finns en misstanke om att något inte står rätt till är det upp till huvudrevisorn att följa upp dessa signaler, vilket görs genom kommunikation med revisorerna och bolaget i det aktuella landet.

6.4.5 Kommunikation

En fungerande kommunikation bygger enligt ES på en tydlig struktur där de andra revisorerna vet vem som skall kontaktas i olika frågor. ES anser även att tydlighet och öppenhet är viktiga förutsättningar för en fungerande kommunikation. Huvudrevisorn måste vara säker på att de lokala revisorerna inte har en för nära relation med klienten som kan resultera i att väsentlig information inte rapporteras till huvudrevisorn.

Merparten av ES kommunikation med andra revisorer sker skriftligt, dels genom de instruktioner och dokumentering som skickas mellan revisionsteam och huvudrevisor samt genom vardaglig kontakt via e-mail. Vanligast är diskussioner kring administration, till exempel avseende tidsramar ett revisionsteam inte kan hålla eller frågor kring arvoden. Frågor om själva revisionen sker mest under rapporteringsfasen. ES mottager många frågor från de andra revisorerna. Han poängterar att det även är av stor vikt att han själv är aktiv utåt för att fånga upp risker och andra viktiga signaler. ES har även kontinuerlig telefonkontakt med de andra revisorerna i form av telefonkonferenser eller spontana samtal. Den kommunikationskanal som ES anser mest effektiv är det personliga mötet då det är genom personliga möten relationer kan skapas. När människor känner varandra är det lättare att senare ringa varandra och stämma av oklarheter eller problem som uppstår under revisionens gång. ES tror också att det är lättare att få en utländsk revisor att prioritera det arbete ES vill ha genomfört om revisorn ifråga känner honom eller åtminstone kan relatera till hans ansikte.

Det geografiska avståndet kan vålla vissa problem varför ES anser det viktigt att huvudrevisorn verkligen besöker de utländska revisorerna. Problem som kan uppstå till följd av geografiska avstånd är främst svårigheten i att undvika feltolkningar av instruktioner och

att få de andra revisorernas förståelse för att prioriteringar skall ske enligt huvudrevisorns önskemål. Också i denna situation är det den personliga relationen till medarbetarna som är viktig för att uppnå den eftersträlvade förståelsen. ES ser inte språkliga barriärer som en vanlig källa till problem även om det kan inträffa.

6.4.6 Samarbete

Att vara den enda reviderande revisionsbyrå är enligt ES fördelaktigt då det underlättar kommunikationen mellan olika enheter. Om revisionen utförs tillsammans med en annan revisionsbyrå har huvudrevisorn inte samma möjligheter ”att peka med hela handen”. ES upplever dock att samarbetet och kommunikationen brukar fungera tillfredställande även när en revision genomförs med någon av de andra fyra stora revisionsbyråerna. ES, som bland annat genomfört en joint audit tillsammans med KPMG, påpekar att han har väldigt stort förtroende för dessa revisionsbyråers revisorer.

Även när en joint audit genomförs tillsammans med en lokal revisionsbyrå upplever ES att samarbetet och kommunikationen brukar fungera väl. Ofta är det ett relativt stort och därmed prioriterat uppdrag för den lokala revisionsbyrå vilken innebär att de ofta vill visa att de innehar samma kompetens som PwC. Vid denna typ av joint audit anser ES det mycket centralt att träffa den andra revisionsbyråns revisionsteam för att skapa sig en uppfattning om deras granskning och kompetens.

Om ES skulle komma att känna sig osäker på någon annan revisors granskning eller kompetens skulle han se till att besöka dem eller åtminstone ha en telefonkonferens för att reda ut oklarheterna.

6.4.7 Kompetens

Inom PwC säkras man revisorernas kompetens genom att alla revisorer genomgår samma utbildning och genom att PwC har en enhetlig revisionsprocess världen över. De kvalitetsgranskningar som tidigare nämnts syftar inte endast till att säkerställa revisionskvalitet utan också revisorns kompetens.

ES menar att det är svårt att bli huvudrevisor för en internationell koncern, oftast är det äldre män som arbetat länge i revisionsbranschen som har denna typ av uppdrag. Han tror att det krävs att man som person har förtroende både för sin kompetens och sitt sunda förnuft, internt inom revisionsbyrå och externt från klienten. Själv tror ES att han fått uppdrag som huvudrevisor eftersom han arbetat mycket och med ”rätt folk och rätt sorts uppdrag” och på det sättet byggt upp ett förtroende inom PwC.

När ES sätter ihop ett nytt revisionsteam vänder han sig främst till utländska partners och managers han känner sedan tidigare och vet att samarbetet fungerar väl med. Om han inte känner någon i det land eller det kontor som revisionen omfattar vänder han sig istället till kontorschefen på den utländska revisionsbyrå och litar till dennes omdöme om vem som kan anses lämplig för uppdraget. Social kompetens och personlig integritet är egenskaper som ES värderar högt. Tidigare erfarenheter från internationella uppdrag är givetvis meriterande för den revisor som vill delta i en internationell revision liksom erfarenhet från koncernredovisning eller revision av börsnoterade företag. ES tycker också det är viktigt att

ge yngre, duktiga revisorer chansen att vara med på internationella uppdrag. Han menar att ofta ser man vem som vill framåt och att det då är viktigt att då ge dem denna chans.

ES är mer noggrann med att välja rätt revisorer när det är en revision av en koncern med svenskt säte jämfört med om den internationella revisionen utgår från ett annat land och är ett inrapporterat uppdrag. Främst beror detta på att det medför större risker att sitta som huvudrevisor och ha det yttersta ansvaret för revisionen.

Vid en joint audit är ES mycket noggrann med urvalet av medarbetare eftersom revisionsbyrån befinner sig i en konkurrenssituation där klienten har möjlighet att jämföra olika revisionsbyråer. Klienten kan även försöka spela ut de olika revisionsbyråerna mot varandra, vilket leder till fokus kring att behålla uppdraget. För att lyckas med detta är en jämn revisionskvalitet betydelsefull och därför bör revisorerna väljas med omsorg så att de har den kompetens och integritet som krävs för att kunna hantera klienten.

6.4.8 Förtroende

ES inser att det alltid finns risk för att någon missbrukar ett förtroende varför det är viktigt att genomföra kontroller, granska förhandsrapporter och försöka fånga upp problem i tid. Mycket information kan fås från klienten om denne besöks kontinuerligt. Därför är det viktigt att lyssna aktivt för att fånga upp väsentlig information från företagsledning, affärsområdesansvariga med flera. ES anser att förtroende för de andra revisorerna är en nödvändighet eftersom det annars vore omöjligt att arbeta med revision. De revisorer som arbetar med internationella uppdrag är ofta erfarna vilket ES anser bör garantera dessas kompetens. Det är dock lättare att ha ett förtroende för en revisor som är geografiskt nära då det är betydligt lättare att kontrollera dennes arbete.

ES hyser även stort förtroende för revisorer som arbetar inom Deloitte, Ernst & Young och KPMG även om det är svårare att styra arbetet som dessa utför jämfört med om de hade tillhört PwCs organisation. Ibland kan problem orsakas av att den andra revisionsbyrån prioriterar annorlunda.

7 Analys

I det framtagna empiriska underlaget framkommer flera ståndpunkter. En av de mest tydliga uppfattningarna är att en revision av en internationell koncern ofta är omfattande och kräver ett grundligt planeringsarbete. Undersökningen visar att det hos revisorerna finns insikt i att det kan uppstå problem i samarbetet med medarbetare i andra länder men att de generellt upplever att samarbetet fungerar tillfredställande. Revisorernas förtroende för både de interna kontrollsystemen och för andra revisorer, både inom och utanför den egna revisionsbyrån, uppges vara stort. Dessa utgångspunkter kommer nedan att analyseras tillsammans med den teori av reglering och forskning som tagits upp tidigare.

7.1 Reglering av revisionskvalitet i standarder

7.1.1 Definition av revisionskvalitet

Definitionen av revisionskvalitet kan utläsas utifrån vad standarderna föreskriver om vad som skall utföras för att säkra revisionskvalitet. Revisionskvalitet tolkas därför att finnas när revisionen kan utmynna i en tillförlitlig revisionsberättelse. Revisionens kvalitet är beroende av ett flertal komponenter, där samtliga komponenter bör säkras för att uppnå tillfredsställande revisionskvalitet. Av upptagna standarder i denna uppsats fås en bild av den komplexitet som föreligger vid en revision.

7.1.2 Kontroll och ansvar

Huvudrevisorn är vid en koncernrevision den påskrivande revisorn. Upptagna kvalitetskontrollstandarder är överens om att det är huvudrevisorn som bär ansvaret för revisionsprocessens gång, oavsett om det föreligger ett samarbete med andra revisionsteam eller ej. Huvudrevisorn ansvarar för att planering, genomförande och resultat av granskningen kan leda fram till att tillförlitliga slutsatser presenteras i revisionsberättelsen. Ansvaret omfattar säkerställandet av de andra revisorernas oberoende samt att de har den kompetens som krävs för uppdraget. Till sin hjälp har huvudrevisorn revisionsbyråns interna kontrollsystem.

Det åttonde EG-direktivet behandlar inte hur revisionsbyrån skall utforma det interna kvalitetskontrollsystemet utöver att det anges att revisionsbyråerna och deras revisorer skall följa yrkesetiska regler och internationella revisionsstandarder (ISA) samt kompletterande nationella lagar. Direktivet stadgar endast att revisionsbyråerna skall kontrolleras av en extern oberoende part. Således kan det tyckas att utrymmet för revisionsbyråernas utformning av egna kvalitetskontroller är stort i direktivet. Övriga standarder tar upp den betydelse det interna kvalitetskontrollsystemet har för kvalitetssäkringen och stadgar att denna kontroll både skall utföras av en revisor inom revisionsbyrån som inte är aktiv i själva uppdraget och av en extern part.

Ett exempel avseende det interna kvalitetskontrollsystemet är att standarderna tar upp när ett uppdrag skall accepteras och bibehållas. Det ges dock inga exakta förutsättningar för hur kvalitetskontrollsystemet skall hantera frågan förutom att det skall tillhandahålla en säkerhet för att ett uppdrag skall kunna accepteras eller bibehållas samt att oberoendet därigenom inte skall hotas.

Standarderna föreskriver också att revisorn skall följa yrkesetiska standarder, exempelvis IFACs yrkesetiska regler eller yrkesetiska regler antagna av PCAOB. I standarderna läggs vikt på att säkra oberoendet, vilket torde kunna härledas till efterverkningarna från skandalen i Arthur Andersen. Då vikten av att efterleva yrkesetiska standarder poängteras i alla upptagna standarder anses det vara väsentligt för revisionskvalitetens uppfyllande. Ansvaret ligger också i detta avseende på huvudrevisorn som genom det interna kontrollsystemet skall försäkra att yrkesetiska regler efterlevs.

7.1.3 Kontrollsystemens utformning

Då både IFACs standarder och EGs direktiv skall tillämpas internationellt, i en kontext där även nationella bestämmelser har inflytande, borde varje revisionsbyrå i respektive land behöva utrymme i sina respektive revisionsprocess- och kontrollsystem för anpassning till både nationella och internationella regleringar. Den bredd av anpassningsmöjligheter som därför kan anses nödvändiga gör det förståeligt att upptagna standarder inte i detalj författar hur kontrollsystemen skall se ut. Eftersom svenska standarder utgår från IFACs standarder och EGs direktiv finns det ingen ytterligare utförlig beskrivning av systemets utseende för svenska revisionsbyråer än vad som föreskrivs i standarderna och direktivet. I de amerikanska standarderna är varje område för kvalitetskontrollsystemet mer detaljreglerat men inte heller dessa standarder ger en bestämd bild av hur ett sådant system skall vara uppbyggt.

En annan förklaring till utrymmet som lämnas i standarderna avseende revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem kan ges utifrån antagandet om att varje uppdrag är unikt. Standarderna föreskriver att kvalitetskontrollsystemet skall vara anpassningsbart efter det enskilda uppdraget och lämnar därför utrymme för utformningen av kontrollsystemet för att ge möjlighet till en sådan anpassning.

För att ett kvalitetskontrollsystem skall vara gångbart i alla länder där revisionsbyråerna är verksamma behöver systemet uppfylla minimikrav för respektive lands reglering. Vilken reglering som måste följas i ett land kan skilja sig från ett annat land. Kontrollsystemen bör således i vissa fall uppfylla högre krav än vad som är nationellt reglerat, vilket följaktligen bör ha en positiv effekt på revisionskvaliteten.

Det övergripande intrycket av standarderna är att utrymmet för revisionsbyråernas utveckling av kvalitetskontrollsystem kan anses relativt stort, då det inte beskrivs i detalj hur kvalitetskontrollsystemet skall vara uppbyggt.

7.1.4 Kontrollsystemens likheter

Trots att det ovan konstaterats att regleringen ger ett utrymme för revisionsbyråernas egen utformning av kvalitetskontrollsystem som kan anses relativt stort finns det anledning att ifrågasätta det faktiska utrymmet i standarderna. Utgångspunkten för ifrågasättandet ligger i respondenternas uppfattning att kvalitetskontrollsystemen inom de fyra stora revisionsbyråerna är snarlika. Likheterna kunde också observeras av de revisionsinstruktioner som två av respondenterna förevisade författarna under den empiriska undersökningen. Instruktionerna var uppbyggda på ett likvärdigt sätt samt tog upp samma områden såsom uppdragets risker och revisorernas oberoende. Uppfattningen om kontrollsystemens likheter stöds av Pierce och Sweeneys studie men går emot tidigare studiers resultat. Detta indikerar att en förändring har skett och att revisionsbyråernas system och rutiner blivit mer enhetliga

de senaste åren. Anledningen till förändringen skulle kunna vara den förändring som skett i internationella standarder efter skandalen i Arthur Andersen. Den nya regleringen kan ha minskat det faktiska utrymmet för revisionsbyråernas egen utformning av kvalitetskontrollsystemen eller lett till att det faktiska utrymmet endast går att omsätta i likartade system.

Kontrollsystemens likheter skulle också kunna härledas till revisionsbyråernas tillväxt på nya marknader. Att revisionsbyråerna numera finns representerade i många länder betyder enligt Child att kraven på organisationen förändras i takt med tillväxten av organisationen, vilket således även kan påverka revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem. Den förändrade strukturen på revisionsbyrånätverket kan då påverka kvalitetskontrollsystemen eftersom användarkretsen utvidgas. För att alla anställda inom revisionsbyrånätverket skall kunna använda det interna kvalitetskontrollsystemet kan förändringar ha varit nödvändiga att genomföra. En standardisering med till exempel system som är principbaserade snarare än detaljspecificerade kan vara en åtgärd för att kostnadseffektivisera systemen, vilket överensstämmer med Robson et als förklaring till systemens likheter. Robson et al menar också att kulturella och sociala skillnader kan vara påverkande, vilket kan förklaras med revisionsbyråernas ökade närvaro på nya affärsmarknader och de svårigheter som kan uppstå i samarbete med revisorer i vissa länder. Denna problematik kommer att diskuteras närmre under avsnitt 7.4.

Regleringen föreskriver att revisionskvaliteten skall säkras genom att kräva att revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem är uppbyggt så att föreskrifter och standarder följs. Revisionsbyråerna säger sig representera likvärdig kvalitet världen över inom respektive revisionsbyrånätverk. Kvalitetskontrollsystemet bör därför vara viktigt för att garantera en jämn revisionskvalitet inom nätverket. Således används samma kvalitetskontrollsystem vid revision oavsett vilket land revisionen görs i, även om vissa nationella föreskrifter måste tas i beaktande vid utformningen av systemet. Eftersom de fyra stora revisionsbyråerna i stort är verksamma i samma länder bör dessas kvalitetskontrollsystem uppfylla samma minimikrav, vilket således kan vara ett argument för systemens likheter.

7.2 Det strukturella kapitalet

Att den allmänna globaliseringsprocessen i affärsvärlden har påverkat revisionsbyråernas nätverksstruktur och internationella utbredning konstaterades i det inledande teorikapitlet. Att globaliseringen även påverkar revisionsprocessens utseende hos de fyra stora revisionsbyråerna torde också vara möjligt att konstatera med hänvisning till varumärkets betydelse för revisionsbyråerna som diskuterades i samma kapitel. Respondenterna uppger att revisionsbyråerna uppnår en jämn revisionskvalitet genom att använda samma kvalitetskontrollsystem och revisionsrutiner överallt inom revisionsbyrånätverket. Respondenterna uppger också att de förväntar sig att det fungerar på samma sätt i samtliga fyra stora revisionsbyråer. Således kan man konstatera att revisionsprocessens utformning används som en konkurrensfördel gentemot de mindre revisionsbyråerna. Att respondenterna ger uttryck för denna åsikt skulle kunna bero på att det idag finns en vilja att stärka och upprätthålla förtroendet för den egna revisionsbyrån och dess varumärke men också för revisionsbranschen som helhet. Antagandet bygger på att revisionsbyråerna har fått utstå hård kritik sedan skandalen med Arthur Andersen. Respondenternas fullständiga tillit till de byråerna kvalitetssäkringssystemen kan också förklaras med detta resonemang. Visserligen torde det vara rimligt att anta att kvalitetssäkringssystemen håller hög kvalitet och att

revisorerna därför har stor tillit till dem. Dock är det anmärkningsvärt att revisorer, vars arbete kräver en professionell skepticism, inte skulle se någon brist med de interna kvalitetskontrollsystemen. Att revisorerna hyser stor lojalitet gentemot sin profession och det egna revisionsbyrånätverket kan emellertid förklara beteendet.

7.2.1 Revisionsinstruktioner

Att revisionsprocessen och kvalitetskontrollsystemet används inom hela revisionsnätverket underlättar enligt respondenterna revisionsarbetet med internationella koncerner. Huvudrevisorn kan förvänta sig att även de andra revisorerna utomlands har kunskap om de verktyg som skall användas i revisionsarbetet. De instruktioner som skickas till de berörda revisorerna vid en revision tar inte bara upp praktisk och teknisk information om hur revisionen skall genomföras. Även områden som oberoende tas upp, exempelvis nämns vilka övriga uppdrag som är möjliga att acceptera för en klients räkning och vilka typer av uppdrag som inkräktar på oberoendet. I instruktionerna ligger stort fokus kring den dokumentation som förväntas utföras. Fokuseringen kring dokumentationen bidrar enligt regleringen till revisionskvalitet men enligt FRC finns det risk för att det verkliga revisionsarbetet hamnar i skymundan och således inverkar negativt på revisionskvaliteten om fokus i hög grad ligger kring formalia. Att en sådan risk föreligger går dock inte att uttolka ur respondenternas svar. Istället tolkas upplevelsen av en ökad fokusering på dokumentation som ett faktum snarare än ett problem. En fråga i revisionsinstruktionerna som ofta väcker diskussioner är den om arvodesfördelningen. Eftersom arvodesfördelningen inte omfattas av denna uppsats syfte konstateras endast att det är en fråga som troligtvis leder till diskussioner eftersom revisionsbyråerna är egna juridiska personer med egna vinstintressen som de således vill maximera.

Undersökningens respondenter anser sig ha stort förtroende för att de andra revisorerna skall följa de instruktioner som skickas ut. Anledningen är faktumet att de får in den information som efterfrågas i instruktionerna. De problem som kan uppkomma kan ofta härledas till språk- och tolkningssvårigheter. Problemen förväntas lösas av huvudrevisorn eftersom de ligger inom dennes ansvarsområde. Respondenterna uppger att de löser de problem som dyker upp genom att kontakta de aktuella revisorerna eller klientens lokala företagsledning genom antingen personliga möten, e-mail eller telefon. Respondenterna har ett uttalat förtroende för andra revisorer samtidigt som de anser det betydligt enklare att ha kontroll över revisionsarbete som utförs geografiskt nära. Således kan respondenternas kontinuerliga besök av dotterbolag och lokala revisionsteam ses som ett kontrollverktyg. Besöken innebär en ökad möjlighet för huvudrevisorn att studera det praktiska revisionsarbetet, vilket ökar huvudrevisorns kännedom om lokala revisionsrutiner. Denna kunskap kan sedan användas i utvärderingen av de lokala revisionsteams arbete.

Barretts undersökning gällande nordamerikanska dotterbolag visade att instruktionerna som huvudrevisorn skickar ut ibland ignoreras för att de inte ansågs relevanta av de andra revisorerna. Respondenterna i vår undersökning är inte eniga avseende storleken på det inflytande andra lokala revisorer inom revisionsbyrånätverket har avseende bedömningen om vad som anses väsentligt att granska. Det måste anses rimligt att anta att en revisor som anser sig ha möjlighet att påverka vad som anses relevant att granska eller som kan föra en dialog med huvudrevisorn i större utsträckning följer angivna instruktioner. En dialog bör också leda till större förståelse för huvudrevisorns beslut. Att välja att ignorera huvudrevisorns

instruktioner borde således i längden handla om hur väl samarbetet och kommunikationen fungerar mellan huvudrevisorn och de andra revisorerna.

Respondenterna uppger att revisionsinstruktioner generellt tolkas enligt avsikten och att revisionsarbetet utförs så att den eftersträlvade revisionskvaliteten uppnås. I kontexten av att de fyra stora revisionsbyråerna utvidgar och förändrar sina revisionsbyrånätverk i enlighet med den globaliseringsprocess som pågår ställer vi oss dock undrande till hur en revisionsbyrå som nyligen gått med i revisionsbyrånätverket hanteras? Den nya revisionsbyrå måste vid inträdet anpassa revisionsprocessen, kvalitetskontrollsystemet och andra interna system enligt nätverkets normer. Rimligtvis lägger huvudrevisorn extra vikt vid kommunikationen med den nya revisionsbyrå för att främja integration men enligt Robson et als studie kan kulturella och sociala faktorer försvåra integrationen. En sådan viktig kulturell faktor är den interna företagskulturen vilket är en faktor som kan ta lång tid att anpassa en ny enhet till, särskilt då det praktiska arbetet i den individuella revisionsbyrå sker separat från andra revisionsbyråer i revisionsbyrånätverket. Att revisorsprofessionen är knuten till yrkesetiska regler som sätter grunden för beteendet inom professionen kan dock underlätta. Rimligtvis är det svårare att påverka de kulturella skillnader som finns i olika delar av världen. Sådana kulturella skillnader medför att revisorerna agerar olika i olika länder, vilket är något som även respondenterna uppger kan orsaka samarbetsproblem. Att integrera en revisionsbyrå som befinner sig i ett land där kulturen särskiljer sig från den västerländska kultur som tillämpas i revisionsbyrånätverket kan vara problematiskt. Det kan konstateras att medvetenhet om problemet verkar finnas i revisionsbyråerna men att vi inte har funnit något konkret exempel på hur revisionsbyråerna agerar för att överbrygga problemen.

7.3 Det individuella kapitalet

En stor del av revisorns utbildning sker inom revisionsbyrå vilket innebär att denne utvecklar sin kompetens och sina värderingar under påverkan av den anda som präglar revisionsbyrå. Likaså påverkas den praktiska användningen av de system och rutiner som utvecklas i revisionsbyrå av revisorernas kompetenser och värderingar, kanske speciellt avseende de informella rutinerna. Det är därför rimligt att påstå att det strukturella och det individuella kapitalet är starkt beroende av varandra.

7.3.1 Oberoendet

Revisionsmisslyckandet i Enron var en följd av att revisorerna i Arthur Andersen inte var oberoende. Regleringar såsom SOX och EGs åttonde direktiv har införts i avsikt att förhindra att liknande revisionsmisslyckanden skall kunna uppstå i framtiden. Följden är att oberoenderegleringen förstärkts och många upplever idag regleringen kring oberoendet som detaljerad. Utifrån respondenternas svar kan det också konstateras att det inom revisionsbyråerna finns fastlagda rutiner kring oberoendet. I de revisionsinstruktioner som skickas till de andra revisorerna i planeringsfasen av en revision ingår listor på de tjänster som får utföras för klientens räkning utan att oberoendet hotas. Då huvudrevisorn skall kontaktas i tveksamma fall och denne är ansvarig för att utforma revisionsinstruktionerna finns det således en tydlig ansvarsfördelning i oberoendefrågan. Eftersom oberoendet inte är ett fokusområde i denna uppsats kommer emellertid inte ämnet att analyseras närmre.

7.3.2 Kompetens

Standardernas reglering av revisorns kompetens omfattar preciserade krav om att revisorn skall uppfylla vissa specifika kompetenskrav. Kraven behandlar däremot inte hur kontrollmekanismen för revisorns kompetens skall utformas i revisionsbyråerna. Utrymmet för revisionsbyråerna att utforma system för säkerställandet av revisorns kompetens är således stort. Undersökningens respondenter uttrycker att de litar till det interna utbildningssystemets förmåga att säkra revisorernas kompetens. De interna utbildningssystemen uppges ta sikte på revisorns faktiska kunskap då den säkerställer att den faktiska kunskapen hos alla revisorer på en viss hierarkisk nivå inom revisionsbyrån är likvärdig. Detta anser vi speciellt positivt i kontexten av en revision av internationella koncerner där huvudrevisorn inte har möjlighet att kontrollera alla de andra revisorernas kompetens och lämplighet för uppdraget. De interna utbildningssystemen överbrygger med denna metod också att de teoretiska kraven för att få erlägga revisorsexamen skiljer sig åt mellan olika länder.

Respondenter uppger att det inte finns något speciellt system för att kontrollera kompetensen hos andra revisorer. Sitt förtroende för andra revisorers kompetens bygger respondenterna på det interna utbildningssystemet, det interna kvalitetskontrollsystemet och den kontroll som utövas av varje lands tillsynsmyndighet. Att det inte finns något internt kompetenskontrollsystem anser vi dock med hänsyn till Pierce och Sweeneys forskning inte vara helt riktigt. Kontroller av revisorernas kompetens utförs inom revisionsbyråerna, om än genom informella kanaler. Pierce och Sweeney visade precis som tidigare forskning att en revisor bedöms utifrån det engagemang revisorn visat på tidigare uppdrag. Att subjektiva bedömningar är avgörande i kontrollen av en revisors kompetens bekräftas genom de kriterier respondenterna uppger att de använder för att välja ut revisorer till olika uppdrag. I första hand anlitas andra revisorer som huvudrevisorn tidigare haft ett välfungerande samarbete med. I andra hand väljer de någon som har högt förtroende inom organisationen, till exempel på rekommendation av någon annan revisor.

Pierce och Sweeneys studie visade också att förtroendet som finns för revisorn speglas i vilka uppdrag de tidigare fått. Revisorer med högt anseende väljs ut för revisioner av större och mer prestigefyllda klienter medan de som inte anses ha så stor utvecklingspotential tilldelas mindre klienter. Att revisioner av internationella koncerner ses som prestigeuppdrag innebär enligt Pierce och Sweeney att denna typ av uppdrag ges till de revisorer som har ett högt anseende inom revisionsbyrån. Detta skulle kunna förklara varför respondenterna anser sig ha ett stort förtroende för andra revisorer i kontexten av revision av internationella koncerner.

Respondenternas svar bekräftar förekomsten av informella kanaler och att de används för att säkerställa en revisors kompetens. Vi anser också att dessa påverkar säkerställandet av revisorns kompetens. Delar av denna studie sammanfaller med de resultat som Pierce och Sweeney visat på vilket borde ge en ökad tillförlitlighet till resultaten.

7.3.2.1 Huvudrevisorns kompetens

Upptagna standarder påvisar inga särskilda krav för huvudrevisorer, förutom att denne skall besitta den kompetens som krävs för att utföra revisionen och för att skriva under en tillförlitlig revisionsberättelse. Således ligger ansvaret för att tillsätta lämpliga huvudrevisorer på revisionsbyråerna, även om krav från klienten till exempel avseende branschfarenhet måste tas i beaktande. Samtliga undersökta revisionsbyråer kräver att en huvudrevisor för en internationell klient skall vara partner i revisionsbyrån. Kravet medför att huvudrevisorn är

auktoriserad och har den erfarenhet och de personliga egenskaper som krävs för att avancera till denna höga position inom revisionsbyrån. Att revisorn är erfaren måste anses vara värdefullt då en lång erfarenhet ofta innebär att revisorn förutom tekniska färdigheter också har skapat sig ett socialt nätverk som bör hjälpa denne både med att finna kompetenta medarbetare för revisionen samt kontakter att rådfråga om andra revisorers kompetens. Tillgången till detta nätverk torde verka gynnande för revisionskvaliteten.

7.3.2.2 Förtroende för andra revisorers kompetens

I Pierce och Sweeneys studie uppmärksammade ett beteende hos revisorerna som innebar att revisorerna aldrig ifrågasätter varandras kompetens och integritet, inte ens när det finns misstanke om att en revisor inte följt yrkesetiska standarder. Denna oskrivna lag grundade sig enligt Pierce och Sweeney på partners preferens för att bevara och utveckla förtroende mellan revisorer. Att förtroendet även omfattar revisorer utanför det egna revisionsbyrånätverket kan kanske förklaras genom att revisorsprofessionen under senare år arbetat med att återuppbygga upp förtroende för revisorernas arbete över revisionsbyrågränser genom gemensamma intresseorganisationer som exempelvis IFAC. Att denna undersöknings respondenter inte uttrycker missförtroende för andra revisorer kan vara ett uttryck för denna oskrivna lag. Om beteendet grundar sig i en önskan att skydda och bevara yrkets professionella rykte kan man dock tänka att beteendet kan verka kontraproduktivt. Genom att officiellt aldrig ifrågasätta kollegor kan den utomstående bilden av professionen vara att det är en yrkesgrupp som inte är medvetna eller ignorerar och inte bestraffar ett icke-professionellt beteende.

Ingen av denna undersöknings respondenter uppger att de har upptäckt att en revisor medvetet agerat oetiskt men att de skulle befria den revisor som agerar på detta vis från uppdraget om det upptäcktes. Respondenterna har också uppgett att det inte finns något formellt system för hur ett oetiskt agerande skall upptäckas men att de litar på att kommunikationen med klientens ledning och de lokala revisionsteamerna skall fungera så väl att de får reda på om någon agerat oetiskt. Detta kan ses som en informell kanal som hjälper till att upptäcka oetiskt beteende.

7.4 Samarbete

Generellt upplever respondenterna att samarbete med andra revisionsteam i andra länder fungerar väl. Respondenterna uttrycker dock medvetenhet kring problem som att de andra revisorerna kan tolka instruktionerna olika då det kan finnas kulturella och språkliga skillnader som kan påverka både kommunikation, tolkning av instruktioner och samarbetet. För huvudrevisorn är det samordningen av revisionen som kan vålla problem. Det verkar också som att respondenterna är medvetna om vilka länder eller områden som kan vara speciellt problematiska och således kräver större inblandning av huvudrevisorn.

Respondenterna är relativt överens om vilka länder som kan vara svåra att samarbeta med. Asiatiska länder upplevs problematiska eftersom kulturen i Asien skiljer sig betydligt från den västerländska. Asiatiska länder såsom Indien och Kina tillsammans med andra tillväxtländer kan vara problematiska eftersom efterfrågan på revisionstjänster ofta är större än utbudet i dessa länder. Efterfrågeöverskottet kan leda till konflikter avseende arvoden, då revisorerna i dessa länder ofta har möjlighet att ta ut stora arvoden och därför blir missnöjda när de tilldelas lägre arvoden från huvudrevisorn i Sverige. Att samarbeta med ryska revisorer kan också vara problematiskt eftersom nationella ryska lagar är mycket byråkratiska och de ryska revisorerna

också har ett byråkratiskt förhållningssätt i samarbetssituationer. Att samarbete med amerikanska revisorer kan upplevas problematiskt kan för den oinvidge vara mer överraskande. Bakgrunden till uppfattningen är att det amerikanska regelsystemet är mer byråkratiskt och detaljstyrt jämfört med det europeiska. Att de amerikanska revisorerna också uppges ha svårt att se arbetet ur något annat än ett amerikanskt perspektiv bekräftas av Barrett als undersökning.

Utifrån det sätt respondenterna har berättat om vilka länder som kan vara svåra att samarbeta med har vi tolkat att vetskapen om problemet både finns i det individuella och det strukturella kapitalet. Personliga erfarenheter från tidigare uppdrag, det individuella kapitalet, bidrar till vilken grad av uppmärksamhet som läggs vid samarbetet. Det strukturella kapitalet representeras av andras erfarenheter, som tillsammans gett en "allmän" vetskap om att vissa länder upplevs som problematiska. Denna kunskap gör att revisorerna vet i vilka situationer de bör vara speciellt uppmärksamma och när det är aktuellt att utöva större kontroll.

De åtgärder huvudrevisorn har rätt att vidta om denne upplever samarbetssvårigheter med något lokalt revisionsteam omfattar att revisorer i dessa andra revisionsteam kan bytas ut. Den främsta anledningen till att detta i praktiken händer är enligt respondenterna att den personliga relationen med huvudrevisorn eller någon annan revisor inte fungerar.

Gällande samarbete med revisorer utanför det egna revisionsbyrånätverket upplever revisorerna att en högre grad av kontroll både avseende revisionsarbete och kompetens är behövlig, särskilt när revisorn inte arbetar för någon av de fyra stora revisionsbyråerna. Den presumtion som anses föreligga för förtroendet av en annan revisors kompetens anses därför vara svagare när det gäller revisorer som inte tillhör någon av de fyra stora revisionsbyråerna.

7.5 Slutsatser

Nedan presenteras de slutsatser som framkommit under ovanstående analys.

Revisionskvaliteten skall enligt standarder säkerställas genom kvalitetskontrollsystemet men standarderna tar inte upp hur detta system skall utformas. Det faktiska utrymmet i föreskrifter och standarder beträffande revisionsbyråernas interna kontrollsystem anses dock vara mindre än de ger sken av då de fyra stora revisionsbyråernas kontrollsystem upplevs vara likartade. Detta kan vara en förändring som skett de senaste åren med hänsyn till förändrad reglering och ökad globalisering som revisionsbranschen har tvingats anpassa sig till.

För det strukturella kapital, som utgörs av revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem, rutiner och revisionsinstruktioner, har respondenterna ett stort förtroende för både efterlevnaden av dessa och säkerställandet av revisionskvaliteten. Förtroendet för det strukturella kapitalet verkar inte ifrågasättas vilket förmodas bero på lojaliteten gentemot revisorsprofessionen och viljan att stärka det externa förtroendet för revision. För respondenterna verkar det föreligga en presumtion att de andra revisorerna har den kompetens som behövs för att använda och följa det strukturella kapitalet. Detta baseras på att respondenterna får in de rapporter som de efterfrågar vid en revision. Dock kan språkliga barriärer, tolkningssvårigheter samt kulturella skillnader förekomma, vilka respondenterna försöker avhjälpa genom kommunikation och kontroll av de andra revisorerna.

Undersökningen visar att det finns ett inneboende antagande hos huvudrevisorn att de andra revisorerna besitter erforderlig kompetens. Presumtionen bygger på det formella system som utgörs av revisionsbyråns interna utbildningssystem, vilket tar sikte på revisorns faktiska kunskap där utbildningen utformas så att alla revisorer på en viss hierarkisk nivå besitter jämbördiga kunskaper. Respondenternas förtroende borde vara berättigat genom att det krävs högt internt förtroende och erfarenhet för att vara revisor i en revision av en internationell koncern. Undersökningens respondenter upplever däremot inte att det finns något formellt system för att säkra andra revisorers kompetens. Vi anser dock att de kommunikationsvägar som används för att utvärdera andra revisorers kompetens fungerar som ett kontrollverktyg. Att revisorerna inte har någon uttalad skepticism gentemot andra revisorer beror på att de interna kontrollsystemen faktiskt är tillfredställande avseende de revisorer som arbetar med internationella revisioner. Däremot anser vi att då det inte finns någon uttalad skepticism kan detta i viss mån ha negativ inverkan på det allmänna förtroende för revisorsprofessionen

Samarbetet med andra revisionsteam upplevs generellt fungera tillfredställande. Respondenterna verkar med hjälp av egna och andras tidigare erfarenhet ha kännedom om i vilka situationer och med vilka länder samarbetet bör hållas under särskild uppsikt, för att således kunna öka kontrollnivån i dessa fall. Presumtionen för förtroendet kan i dessa sammanhang således anses vara svagare.

Slutligen kan det konstateras att huvudrevisorn får stort förtroende för andra revisorers arbete genom både det strukturella kapitalet och det individuella kapitalet. Det strukturella kapitalet möjliggör förtroendet för det individuella kapitalet.

7.6 Fortsatt forskning

Ett ämne som kan vara intressant för fortsatt forskning är respondenternas upplevelse av att revisorer i vissa länder, såsom utvecklingsländer i Asien, kan vara problematiska att samarbeta med. Det kan således vara intressant att studera hur de stora västerländska revisionsbyråerna behöver anpassa rutiner, system och den interna företagskulturen för att kunna integrera revisionsbyråer i dessa länders i revisionsbyrånätverket. Det kan även vara intressant att studera hur samarbete mellan stora revisionsbyrånätverk och de mindre revisionsbyrånätverken fungerar.

Avseende revisorers kompetens kan det vara intressant att studera huruvida kompetensen skiljer sig åt mellan de revisorer som arbetar i någon av de fyra stora revisionsbyråerna och de revisorer som arbetar inom en lokal revisionsbyrå. En sådan studie hade kunnat visa på eventuella skillnader, brister och förtjänster i revisionsbyråernas strukturella kapital i enlighet med den koppling som har visats mellan det strukturella och det individuella kapitalet i denna uppsats.

I undersökningen talar respondenterna om att det krävs ett internt förtroende för en revisor för att denne skall få ett uppdrag som huvudrevisor. Således hade det varit intressant att närmre studera hur detta interna förtroende byggs upp.

8. Referenslista

8.1 Muntliga källor

Humble, Sten, KPMG, personlig intervju i Malmö den 9 november 2007.

Pettersson, Per-Arne, Deloitte, personlig intervju i Malmö den 7 november 2007.

Salander, Erik, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, personlig intervju i Malmö den 31 oktober 2007.

Swenson, Thomas, Ernst & Young, personlig intervju i Malmö den 8 november 2007.

8.2 Lagar och föreskrifter

8.2.1 EG rätt

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG.

8.2.2 Utländsk rätt

PCAOB AU Section 161 – The Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards.

PCAOB AU Section 210 – Training and Proficiency of the Independent Auditor.

PCAOB AU Section 543 – Part of Audit Performed by Other Independent Auditors.

PCAOB Rule 3100 Compliance with Auditing and Related Professional Practice Standards.

PCAOB Rule 3200T Interim Auditing Standards.

PCAOB QC Section 20 – System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice.

PCAOB QC Section 30 – Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice.

PCAOB QC Section 40 – The Personnel Management Element of a Firm's System of Quality Control - Competencies Required by a Practitioner-in-Charge of an Attest Engagement.

The Sarbanes-Oxley Act of 2002.

8.2.3 Svensk rätt

Revisionslag (1999:1079).

8.3 Revisionsstandarder

8.3.1 Internationella standarder

IFACs yrkesetiska regler.

International Standards on Auditing (ISA) 200 – Overall Objective of the Independent Auditor, and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.

International Standards on Auditing (ISA) 220 – Quality Control for an Audit of Financial Statements.

International Standards on Auditing (ISA) 600 – Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors).

8.3.2 Svenska standarder

Revisionsstandard i Sverige – Ramverk för bestyrkandeuppdrag (december 2006).

Revisionsstandard i Sverige (RS) 220 – Kvalitetskontroll inom revisionen.

Revisionsstandard i Sverige (RS) 230 – Dokumentation.

Revisionsstandard i Sverige (RS) 600 – Användning av det arbete som utförs av en annan revisor.

8.4 Publicerade källor

8.4.1 Litteratur

Bruzelius, Lars-Hugo; Skärvad, P-H, *Integrerad Organisationslära*, nionde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2004.

Bryman, Alan; Bell, Emma, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Ekonomi, Malmö, 2005.

Child, John, *Organization – Contemporary Principles and Practice*, Blackwell Publishing Ltd, Cornwall, 2005.

Grönroos, Christian, *Service Management och marknadsföring – en CRM-ansats*, Liber Ekonomi, Malmö, 2002.

Hatch, Mary Jo, *Organisationsteori – Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, Lund, 2002.

Hayes, Rick; Dassen, Roger; Schulder, Arnold; Wallage, Philip, *Principles of Auditing – An Introduction to International Standards on Auditing*, Pearson Education Limited, Essex, 2005.

Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund 2002.

Loft, Anne; Humphrey, Christopher, *IFAC.ORG – Organizing the world of auditing with the help of a website*, utdrag ur HK Hansen och J Hoff's Digital Governance/Network Societies, Nordicom, Köpenhamn, 2006.

Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare – en nationell och internationell översikt*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund 2005.

Svenska Akademin, *Svenska Akademiens ordlista över svenska språket*, tolfte upplagan, andra tryckningen, AIT Gjøvik AS Norge, 1998.

8.4.2 Artiklar

Arruñada, Benito, *Audit Failure and the Crisis of Auditing*, European Business Organization Law Review, 2004.

Barrett, Michael; Cooper, David J; Jamal, Karim, *Globalization and the coordinating of work in multinational audits*, Accounting, Organizations and Society, 2005.

Chaney, Paul K; Philipich, Kirk L, *Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure*, Journal of Accounting Research, 2002-09-04.

Deloitte Global leadership puts competitors on notice, International Accounting Bullentin, 2007-06-12.

E&Y launches virtual global link up, Accountancy Age, 2007-03-29.

Financial Reporting Council (FRC), *Discussion Paper, Promoting Audit Quality*, November 2006.

Globalisering ger förutsättningar för tillväxt, Svenskt Näringsliv, 2006-09-14.

Hoeksema, Ludwig; de Jong, Geert, *International co-ordination and management development: An application at PricewaterhouseCoopers*, Journal of Management Development, volym 20, 2001.

Interview – Markus Neuhaus: Aligning Europe, International Accounting Bullentin, 2007-07-25.

KPMG Europe to be bolstered by Swiss practice, Accountant, Juni 2007.

Melis, Andrea, *Critical issues on the enforcement of the “true and fair view” accounting principle. Learning from Parmalat*, Corporate Ownership & Control, Volume 2, Issue 2, 2005.

Pierce, Bernard; Sweeney, Breda, *Management control in audit firms – Partners' perspectives*, Management Accounting Research 16, 2005.

Region Survey – World: It's a small world after all, International Accounting Bulletin, 2006-12-12.

Robson, Keith; Humphrey, Christopher; Khalifa, Rihab; Jones, Julian, *Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field*, Accounting, Organizations and Society 32, 2007.

Segato, Lorenzo, *A Comparative Analysis of Shareholder Protections in Italy and the United States: Parmalat as a Case Study*, Northwestern Journal of International Law & Business, 2006.

Sylvers, Eric *Parmalat trial in Milan nets 11 convictions*, International Herald Tribune, 2005-06-29.

Tackett, James, *Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination*, Managerial Auditing Journal, volym 19, 2004.

Wood, Rahl A, *Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination*, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, volym 5 (2), 1996.

8.5 Elektroniska källor

Ernst & Young, hemsida:

http://www.ey.com/GLOBAL/content.nsf/International/About_EY_-_Global_Executive, 2007-12-12.

FAR SRS, hemsida:

http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38289&_dad=portal&_schema=PORTAL, 2007-12-12.

International Federation of Accountants, hemsida:

<http://www.ifac.org/About/>, 2007-10-01.

http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAASB_Fact_Sheet.pdf, 2007-10-01.

KPMG, hemsida:

<http://www.kpmg.com/About/Who/Structure/>, 2007-12-12.

PricewaterhouseCoopers, hemsida:

<http://www.pwc.com/extweb/service.nsf/docid/8A601D5FA74A7CEA85257013006558DF> 2007-12-12.

The Securities and Exchange Commission, hemsida:

<http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>, 2007-10-06.

8.6 Uppsatser

Bramstorp, Helena; Johansson, Hanna, *Interactions and barriers – the Big Four audit firms in the Öresundsregion*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 2007.

Jönsson, Sofie; Jeppson, Karin, *Förväntningar på revision – en studie av revisorers, företags och journalisters attityder till extern revision*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 2007.

Stiernstedt, Nils; Eisen, Cecilia; Mannerstam, Johanna, *Kan man lita på revisorer?*, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, 2005.

8.7 Årsredovisningar

Deloitte Touche Tohmatsu Worldwide Member Firms 2007 Review – Milestones of the journey.

Ernst & Young, Delivering our promise - Global Review 2006.

KPMG International Annual Review 2006.

Bilaga 1 Intervjuguide

Inledande frågor

- Hur länge har du arbetat som revisor?
- Vilken typ av uppdrag arbetar du med?
- Har du varit huvudrevisor på en revision av en internationell koncern?
- Har du erfarenhet av joint audit?
- Hur fungerar er revisionsbyrås nätverksorganisation?

Internationella revisioners speciella karaktärsdrag

- Vad anser du skiljer en revision av en internationell koncern från en revision av en helsvensk koncern?
- Hur gör du för att få en överblick över hela klientens koncern när verksamheten är geografiskt utspridd?

Revisionsprocessen

- Har revisionsbyrån några speciella rutiner för revisioner av internationella koncerner?
- Hur går det praktiska revisionsarbetet till vid en revision av en internationell koncern? (avseende planering, granskning, rapportering, dokumentation och kontroll)

Kommunikation

- Vilken typ av kontakt har du med dina internationella kollegor under en revision? (personlig, telefon, e-mail)
- Hur frekvent är kontakten och vad är den vanligaste orsaken till kontakten?
- Vad anser du vara avgörande för att kommunikationen mellan huvudrevisorn och de olika revisionsteamerna skall fungera tillfredställande?

Samarbete

- Vilka är fördelarna/nackdelarna med att vara den enda reviderande byrån jämfört med att vara flera revisionsbyråer?
- Vad har du för erfarenhet från samarbete med revisorer från någon av de andra fyra stora revisionsbyråerna?
- Vad har du för erfarenhet från samarbete med revisorer från lokala revisionsbyråer?
- Vad anser du avgörande för att samarbetet mellan huvudrevisorn och de olika revisionsteamerna skall fungera tillfredställande?
- Hur arbetar ni inom er revisionsbyrå för att främja samarbete över landsgränserna?

- Finns det några länder vars revisorer kan vara speciellt problematiska att samarbeta med?

Strukturellt kapital

- Vilka system finns för att kontrollera en annan revisors granskning?
- Hur använder du dig av dessa kontrollsysteem?
- Finns det en back-up plan om kontrollsysteem inte fungerar?
- Har kontrollsysteem förändrats sedan företagsskandalerna?
- Det finns olika lagstadgade krav på revisorns grundutbildning och kompetens, hur säkerställer er revisionsbyrå revisorernas kompetens inom revisionsbyrånätverket? Vid en joint audit?
- Hur bedömer du att de andra revisorerna följer den föreskrivna yrkesetiken för revisorer?
- Vad kan du göra om du börjar tvivla på en revisors professionalitet?

Individuellt kapital

- Vad krävs för att vara huvudrevisor på ett uppdrag?
- Vad har du för förväntningar på andra revisorers arbete?
- Vilket förtroende är rimligt att ha för andra revisorers arbete?
- Vad bygger du detta förtroende på?
- Vilket förtroende har du för kompetens och arbete av andra revisorer vid andra revisionsbyråer, både en av de fyra stora och de mindre?