



Kandidatuppsats, FEKK01

Företagsekonomiska  
institutionen

LUND, HT 2007

# Förväntningsgapet mellan mikroföretag och revisionsbyråer

- i ljuset av revisionspliktens avskaffande och  
uppdragsbrevets betydelse

---

**Författare:**

Johan Dahlberg

Markus Johansson

Daniel Ortner

Daniel Sjöman

**Handledare:**

Gunnar Wahlström

# Förord

---

Vi vill börja med att tacka alla som har ställt upp och hjälpt oss i arbetet med denna uppsats. Först vill vi sända ett tack till alla de företagare som tagit sig tid för att svara på våra frågor. Vi vill även rikta ett extra stort tack till de revisorer, som trots hög arbetsbelastning och stundande julförberedelser ställt upp med både sin tid och sitt kunnande.

Slutligen vill vi passa på att tacka vår handledare, Gunnar Wahlström, som under hela processen varit ett stort stöd och bollplank för våra idéer. Gunnar har också bidragit med konstruktiv kritik till uppsatsen och gett nya infallsvinklar till problemet.

Lund 2008-01-10

Johan Dahlberg    Markus Johansson    Daniel Ortner    Daniel Sjöman

# Sammanfattning

---

<b>Titel:</b>	Förväntningsgapet mellan mikroföretag och revisionsbyråer – i ljuset av revisionsplikts avskaffande och uppdragsbrevets betydelse.
<b>Seminariedatum:</b>	18 januari 2008
<b>Ämne/Kurs:</b>	FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 poäng
<b>Författare:</b>	Johan Dahlberg Markus Johansson Daniel Ortner Daniel Sjöman
<b>Handledare:</b>	Gunnar Wahlström
<b>Fem nyckelord:</b>	Förväntningsgap, mikroföretag, revision, revisionsplikt, uppdragsbrev
<b>Syfte:</b>	Syftet med denna uppsats är dels att klarlägga hur förväntningsgapet mellan revisorerna och mikroföretagen ser ut idag, och dels att identifiera faktorer som kan minska gapet.
<b>Metod:</b>	Vid undersökningen av förväntningsgapet mellan revisorer och deras klienter har vi använt oss av ett deduktivt angreppssätt. För datainsamlingen har vi använt oss av både kvalitativa och kvantitativa metoder.
<b>Resultat:</b>	<p>Vårt praktiska bidrag visar att ansvarsförhållandet mellan revisor och klient är grundligt missförstått av mikroföretagen. Normgivares försök att reducera detta genom upprättande av uppdragsbrev och liknande dokument tycks inte påverka förväntningsgapet. Faktorer som kan visa sig reducera gapet är dels att revisorerna kritiskt granskar sig själva och inser att det kan finnas ett gap även på deras byrå, dels ett avskaffande av revisionsplikten som sannolikt leder till bättre information från revisorerna.</p> <p>Vårt teoretiska bidrag visar på att förväntningsgapet även kan reduceras med en tydlig offentlig debatt som involverar både revisorer och klienter och som är tillgänglig för alla parter.</p>

# Abstract

---

<b>Title:</b>	The expectation gap between micro companies and auditors – in the light of the abolishing statutory audit and the significance of the engagement letter.
<b>Seminar date:</b>	18th January 2008
<b>Course:</b>	FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC or ECTS-cr)
<b>Authors:</b>	Johan Dahlberg Markus Johansson Daniel Ortner Daniel Sjöman
<b>Advisor:</b>	Gunnar Wahlström
<b>Key words:</b>	Auditing, engagement letter, expectation gap, micro companies, statutory audit
<b>Purpose:</b>	The purpose with this thesis is partly to explain what the expectation gap between auditors and micro companies looks like today, and partly to identify factors that can help reducing the gap.
<b>Methodology:</b>	For our investigation of the expectation gap between auditors and their clients, we used a deductive approach. For the collection of data, we used both qualitative and quantitative methods.
<b>Conclusions:</b>	<p>Our practical contribution shows that the micro companies misunderstand by whom the responsibility lays. The attempt to reduce this by establishing engagement letters and other similar documents does not seem to affect the gap. A factor that might reduce the gap is if auditors critically revises themselves and starts to acknowledge that there probably exists a gap between them and their clients. Another factor that might reduce the gap is if the statutory audit abolishes.</p> <p>Our theoretical contribution shows that the expectation gap is likely to be reduced by a legible debate that involves both auditors and their clients.</p>

# Innehållsförteckning

---

<b>1. Inledning .....</b>	<b>8</b>
<b>1.1 Bakgrund .....</b>	<b>8</b>
<b>1.2 Problemformulering.....</b>	<b>10</b>
<b>1.3 Forskningsfråga.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 Syfte .....</b>	<b>11</b>
<b>1.5 Definitioner .....</b>	<b>12</b>
<b>1.6 Uppsatsens disposition .....</b>	<b>13</b>
<b>2. Litteraturgenomgång.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1 Inledning.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2 Redovisningsskandaler och offentlig debatt .....</b>	<b>15</b>
2.2.1 Redovisningsskandaler .....	15
2.2.2 Den offentliga debattens framväxt .....	16
2.2.3 Föreställningar och offentlig debatt.....	18
<b>2.3 Förväntningsgap .....</b>	<b>21</b>
2.3.1 Definitioner av förväntningsgap.....	21
2.3.2 Orsaker till gapets uppkomst .....	22
2.3.3 Åtgärder för att reducera gapet.....	23
<b>2.4 Regelverken för revisorn och revisionen .....</b>	<b>25</b>
2.4.1 Lagstadgade regleringar om revisorns arbete .....	25
2.4.2 Rekommendationer och standards.....	26
<b>2.5 Revisorernas arbete enligt dem själva .....</b>	<b>30</b>
<b>2.6 Revisionen enligt de mindre företagen .....</b>	<b>32</b>
2.6.1 Företagens förväntningar och uppfattningar.....	32
2.6.2 Företagens syn på ansvarsförhållandet mellan dem och revisorn .....	33
<b>2.7 Avskaffandet av revisionsplikten .....</b>	<b>34</b>
<b>2.8 Kapitelsammanfattning.....</b>	<b>35</b>
<b>3. Metod.....</b>	<b>37</b>
<b>3.1 Val av ämne .....</b>	<b>37</b>
<b>3.2 Forskningsansats.....</b>	<b>38</b>
<b>3.3 Undersökningsmetod .....</b>	<b>38</b>
<b>3.4 Primär- och sekundärdata .....</b>	<b>40</b>
3.4.1 Primärdata.....	40
3.4.2 Sekundärdata .....	40
3.4.3 Källkritik.....	41
<b>3.5 Urval.....</b>	<b>41</b>

<b>3.6 Datainsamling</b> .....	<b>42</b>
3.6.1 Kvalitativ intervjuform: semistrukturerade intervjuer.....	43
3.6.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer .....	43
3.6.3 Kritik mot kvalitativa intervjuer .....	44
3.6.4 Kvantitativ intervjuform: strukturerade intervjuer.....	45
3.6.5 Genomförande av strukturerade intervjuer .....	45
3.6.6 Kritik mot strukturerade intervjuer.....	45
3.6.7 Bortfall.....	46
<b>3.7 Validitet och reliabilitet</b> .....	<b>47</b>
3.7.1 Validitet .....	47
3.7.2 Reliabilitet .....	48
<b>3.8 Analysmodell</b> .....	<b>49</b>
3.8.1 Kvantitativ dataanalys .....	49
3.8.2 Kvalitativ dataanalys.....	50
<b>3.9 Kapitelsammanfattning</b> .....	<b>52</b>
<b>4. Resultatredovisning och analys</b> .....	<b>53</b>
<b>4.1 Inledning</b> .....	<b>53</b>
<b>4.2 Revisorns ansvar och revisionens omfattning</b> .....	<b>56</b>
4.2.1 Uppfattningar om ansvarsfördelningen mellan revisor och klient .....	56
4.2.2 Uppfattningar om revisorns skyldigheter .....	58
<b>4.3 Uppfattning om revisorn och revisionen</b> .....	<b>60</b>
4.3.1 Revisionens upplevda nytta och revisionspliktens avskaffande .....	60
4.3.2 Uppfattningar om revisorn.....	63
4.3.3 Offentlig debatt.....	64
<b>4.4 Information från revisorn</b> .....	<b>65</b>
<b>4.5 Kapitelsammanfattning</b> .....	<b>68</b>
<b>5. Slutdiskussion</b> .....	<b>70</b>
5.1 Inledning.....	70
5.2 Det praktiska bidraget – forskningsfrågan besvaras .....	71
5.3 Studiens teoretiska bidrag.....	73
5.4 Reflektion över uppsatsens slutsatser .....	75
5.5 Förslag till fortsatt forskning .....	75

<b>Källförteckning .....</b>	<b>77</b>
<b>BILAGA 1 – FAR:s Uppdragsbrev .....</b>	<b>81</b>
<b>BILAGA 2 – Uttalande från företagsledningen .....</b>	<b>82</b>
<b>BILAGA 3 – Revisionsberättelse .....</b>	<b>83</b>
<b>BILAGA 4 – Frågemall till revisorerna .....</b>	<b>84</b>

## **Figurförteckning**

Figur 2.1 Modell över litteraturgenomgången .....	14
Figur 2.2 Latour och Woolgar – Hur påstående uppnår faktaliknande status.....	18
Figur 2.3 Streek och Schmitters – Kontrollmodell .....	20
Figur 2.4 FAR – Förväntningsgapet .....	22
Figur 2.5 Porter – Förväntningsgapet .....	23

# 1. Inledning

---

*I detta inledande kapitel ges en kort historisk bakgrund om revisorsyrket och en inblick i vilken betydelse stora företagsskandaler har för utvecklingen av revisorsprofessionen. I problemdiskussionen identifieras och diskuteras ett aktuellt problem inom revisionen och detta leder sedan fram till uppsatsens centrala forskningsfråga och syfte. I avslutningen till kapitlet definieras även viktiga begrepp som används i uppsatsen samt en översikt över uppsatsens disposition.*

## 1.1 Bakgrund

Revisorsyrket har gamla anor och de första kända revisorsorganisationerna grundades i Venedig i slutet av 1500-talet och i Sverige finns det uppgifter om att regelbunden revision förekom redan i mitten av 1600-talet. Det var dock först i samband med industrialiseringen på 1800-talet som de egentliga revisionsprofessionerna utvecklades, först i Skottland och sedan i England. I Sverige påbörjades professionaliseringen i samband med att Svenska Revisorssamfundet grundades 1899.<sup>1</sup>

Utvecklingen av revisorsprofessionen drevs av industrialiseringen, där investeringar i maskiner och lokaler krävde ett ökat behov av riskkapital. Detta medförde att allt fler företag drevs som aktiebolag och att riskkapitalister köpte aktier och satsade pengar i bolagen. För att inte ledningen skulle kunna vilseleda ägarna tvingades företagen att offentliggöra delar av redovisningen. Denna information kontrollerades sedan av en särskild granskare, utsedd av ägarna.<sup>2</sup>

Revisionens ursprungliga syfte var således att skydda ägarna mot fel och bedrägerier och för att kunna säkerställa detta kontrollerade revisorn samtliga transaktioner i företaget. I takt med att företagen blev större och mer komplexa, blev det också allt svårare för revisorn att gå igenom och förstå alla transaktioner i företaget. Detta ledde till att kostnaderna för revisionen blev så höga att de översteg nyttan med granskningen<sup>3</sup> och revisionen utvecklades så att revisorn istället skulle granska utvalda områden inom

---

<sup>1</sup> Johansson, Häckner & Wallerstedt, *Uppdrag revision* (2005)

<sup>2</sup> Diamant, *Revisors oberoende* (2004)

<sup>3</sup> Sweeney, *Bridging the expectation gap - on shaky foundations'* (1997)



företaget där störst risk för väsentliga fel förelåg.<sup>4</sup> Syftet med dagens revision är således inte längre att garantera att inga fel eller oegentligheter förekommit, utan att utifrån den gjorda granskningen uttala sig om redovisningen ger en rättvisande bild av företaget eller inte.<sup>5</sup>

Även om det inte längre ingår i revisorns uppdrag att granska samtliga transaktioner anses dennes arbete som mycket betydelsefullt av såväl myndigheter som kreditinstitut och övriga intressenter. Exempelvis har en revisors uttalanden i revisionsberättelsen en stark tilltro och en oren revisionsberättelse kan få stora konsekvenser för företaget och dess intressenter.<sup>6</sup> Under de senaste åren har de dock förts diskussioner om att kostnaden för revisionen i de mindre företagen överstiger nyttan med den och regeringen har därför tillsatt en utredning om att avskaffa revisionsplikten för de minsta företagen.<sup>7</sup>

Vid företagsskandaler som exempelvis Enron har också revisorernas roll i sammanhanget, och vilket ansvar de har för redovisningen ifrågasatts. I efterspelet av Enronskandalen blev kritiken mot deras revisionsfirma Arthur Andersen så hård att bolaget såldes ut och gick under.<sup>8</sup> När lynchstämningen så småningom lagt sig kom det dock fram information som pekade på att Arthur Andersen var oskyldiga till skandalen och 2005 friades Arthur Andersen från alla anklagelser i USA:s högsta domstol.<sup>9</sup>

Även om vi i Sverige inte haft skandaler i samma omfattning som Enron så finns det även här exempel på företagsskandaler där revisorns roll i sammanhanget ifrågasatts. En av de senaste är den så kallade Skandiaaffären där företagsledningens generösa bonusprogram granskats. Revisorerna anklagades här för att dels inte uppmärksammat styrelsen på att bonusprogrammen översteg det tak som satts upp, och dels för att försäljningen av Skandia Liv skulle ha medfört förtäckt vinstutdelning till moderbolaget. Även här friades dock revisorerna från alla anklagelser.<sup>10</sup>

Revisorernas roll i skandalerna har alltså varit föremål för omfattande diskussioner, men i de flesta fallen har revisorerna helt frias från allt ansvar. De friade domarna har sin

---

<sup>4</sup> Diamant, *Revisors oberoende* (2004)

<sup>5</sup> Johansson, Häckner & Wallerstedt, *Uppdrag revision* (2005)

<sup>6</sup> Hagman, Hillmarsson & Odevall, *Den orena revisionsberättelsens betydelse* (2005)

<sup>7</sup> Precht, *Han ska utreda branschens framtid*, Balans (2007)

<sup>8</sup> Johansson, Häckner & Wallerstedt, *Uppdrag revision* (2005)

<sup>9</sup> Morrison, *Rush to Judgment: The lynching of Arthur Andersen & Co* (2004)

<sup>10</sup> Sandström, *Skandias revisorer gjorde inget fel* (2004)

utgångspunkt i att lagstiftningen fastslår att det är styrelsens och den verkställande direktörens ansvar att företagets årsredovisning är korrekt.<sup>11</sup>

## 1.2 Problemformulering

Trots att det finns ett tydligt regelverk som reglerar revisorernas ansvar finns det ett flertal undersökningar som visar att företag, och i synnerhet små sådana, inte alls är införstådda med hur ansvarsfördelningen mellan dem och revisorn ser ut. Många företagare förväntar sig mer av revisorerna än vad revisorerna själva anser ingår i deras arbetsuppgifter och företagen tror också att revisorerna har ett större ansvar än vad lagstiftningen fastslår. Detta fenomen är tämligen väldokumenterat och man säger att det finns ett förväntningsgap mellan revisorerna och deras klienter.<sup>12</sup> Orsakerna bakom förväntningsgapets uppkomst skylls ibland på revisorernas oförmåga att berätta för sina klienter vad de verkligen sysslar med, och ibland på klienterna för sin ovilja att ta reda på det.<sup>13</sup>

Tidigare studier har således fastslagit att det finns ett förväntningsgap mellan revisorerna och deras klienter. Vidare studier har sedan konstaterat att förväntningsgapet ser annorlunda ut mellan större och mindre företag och att gapet förmodligen är störst i mindre företag. Detta eftersom de mindre oftast saknar en egen ekonomiavdelning och inte har samma kunskaper om redovisning och revision som de större företagen.<sup>14</sup> Det har även gjorts undersökningar om revisorernas syn på sitt eget arbete och hur det praktiska arbetet går till i revisionsföretagen.<sup>15</sup> I början av 2007 publicerades en rapport från Luleå Universitet där författarna undersökte användningen av uppdragsbrev bland både större och mindre revisionsbyråer.<sup>16</sup> I avslutningen till rapporten ger författarna förslag på fortsatt forskning och rekommenderar då en

---

<sup>11</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2*, RS 200 p. 12 (2007)

<sup>12</sup> Sjöström, *De svenska revisorernas yrkesmässiga arv*, Balans (1994)

<sup>13</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)

<sup>14</sup> Magnusson & Olofsson, *Existerar det ett förväntningsgap inom revision?* (2007)

<sup>15</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

<sup>16</sup> Boija & Philipson, *Uppdragsbrev - ett sätt att reducera förväntningsgapet mellan revisor och klient?* (2007)

fortsatt studie av uppdragsbrevets betydelse, där både revisorer och deras klienter tillfrågas.<sup>17</sup>

Även om det redan gjorts ett flertal olika undersökningar om förväntningsgapet, finns det många aspekter som inte är undersökta, exempelvis effekterna av uppdragsbrevet. Ett av huvudsyftena med uppdragsbrevet är att tydliggöra ansvarsförhållandet mellan företagsledningen och revisorn, vilket borde leda till att förväntningsgapet minskas<sup>18</sup>, och detta är någonting vi har tagit fasta på i vår undersökning. Genom att fråga både revisorer och företagare om användningen av uppdragsbrev kan vi dels se i vilken utsträckning uppdragsbrevet används, och dels om de som har skrivit på uppdragsbrevet har bättre kunskaper om ansvarsförhållandet och revisionens omfattning.

Genom att intervjua företagsledare i mindre företag och revisorer i både större och mindre revisionsbyråer får vi en bra uppfattning om hur förväntningsgapet ser ut och om exempelvis användningen av uppdragsbrevet minskar förväntningsgapet. Vi ser även om revisionsbyråernas storlek är en faktor som har betydelse för gapet. Utifrån vår undersökning kan vi även komma med förslag på åtgärder för att minska gapet.

### 1.3 Forskningsfråga

*Hur ser förväntningsgapet ut mellan revisorer och mikroföretag, och vad kan göras för att reducera det?*

### 1.4 Syfte

Tidigare forskning har bevisat att det existerar ett förväntningsgap mellan mindre företag och deras revisorer. Som konstaterats saknas det dock aktuell forskning om flera intressanta aspekter av gapet. Syftet med denna uppsats är därför att dels klarlägga hur förväntningsgapet mellan revisorerna och mikroföretagen ser ut idag, och dels vad som kan göras för att minska gapet. I undersökningen kommer vi att fokusera på två

---

<sup>17</sup> Boija & Philipson, *Uppdragsbrev - ett sätt att reducera förväntningsgapet mellan revisor och klient?* (2007)

<sup>18</sup> Brännström & Engerstedt, *Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision...*, Balans (2005)

kärnområden som vi anser vara särskilt intressanta att undersöka, nämligen revisionspliktens avskaffande och uppdragsbrevets betydelse för förväntningsgapet.

## 1.5 Definitioner

**Mikroföretag:** Mikroföretag definieras av EU-kommissionen som *”ett företag som sysselsätter färre än 10 personer och vars omsättning eller balansomslutning inte överstiger 2 miljoner euro per år”*.<sup>19</sup> I undersökningen som gjorts i denna uppsats har ovanstående definition använts med justeringen att de tillfrågade företagen haft högst fem anställda.

**Stora revisionsbyråer:** Medelstora företag definieras som företag som *”sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansomslutning inte överstiger 43 miljoner euro per år”*.<sup>20</sup> I denna uppsats definieras revisionsbyråer som stora, om de har tio anställda eller fler.

**Små revisionsbyråer:** EU-kommissionen definierar små företag som *”företag som sysselsätter färre än 50 personer och vars omsättning eller balansomslutning inte överstiger 10 miljoner euro per år”*.<sup>21</sup> I denna uppsats definieras revisionsbyråer som små, om de har färre än tio anställda.

<b>ABL:</b>	Aktiebolagslagen
<b>RS:</b>	Revisionsstandard i Sverige
<b>FAR:</b>	Föreningen Auktoriserade Revisorer
<b>FAR SRS:</b>	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
<b>IAS:</b>	International Accounting Standards (numera IFRS)
<b>IFAC:</b>	International Federation of Accountants
<b>SOU:</b>	Statens Offentliga Utredningar

---

<sup>19</sup> EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG

<sup>20</sup> EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG

<sup>21</sup> EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG

## 1.6 Uppsatsens disposition

### **Kapitel 2 – Litteraturgenomgång**

I litteraturgenomgången presenteras först en modell för att visa hur kapitlet är uppbyggt och för att tydliggöra den röda tråden. Efter detta beskrivs hur finansiella kriser och redovisningsskandaler leder till debatt som i sin tur kan leda till en förändring av synen på revisorsuppdraget. Vidare definieras förväntningsgapet och en presentation av tidigare forskning om gapet ges. Efter detta belyser vi regelverkens, revisorernas och mikroföretagens syn på revisorsrollen. Till sist redogör vi för vad som gäller angående revisionspliktens avskaffande, samt ger en sammanfattning av kapitlet.

### **Kapitel 3 – Metod**

Syftet med metodavsnittet är att ge läsaren en förståelse för de tillvägagångssätt som har använts, och hur utförandet av undersökningen gick till. I detta kapitel förklarar vi varför vi valt vårt ämne som föremål för vår rapport. Vi förklarar och diskuterar även val av ämne, forskningsansats, undersökningsmetod, urval, datainsamlingsmetod och analysmodell. Vidare resoneras kring valen och resonemangen rörande primär- och sekundärdata, samt validitet och reliabilitet.

### **Kapitel 4 – Resultatredovisning**

Här redogör vi för undersökningens resultatredovisning och analyserar resultaten. Ambitionen är att visa resultaten på ett så tydligt sätt som möjligt, vi har därför valt att dela upp resultatredovisning i tre olika teman; *Revisorns ansvar och revisionens omfattning*, *Uppfattningar om revisionen och revisorn* och *Information från revisorn*.

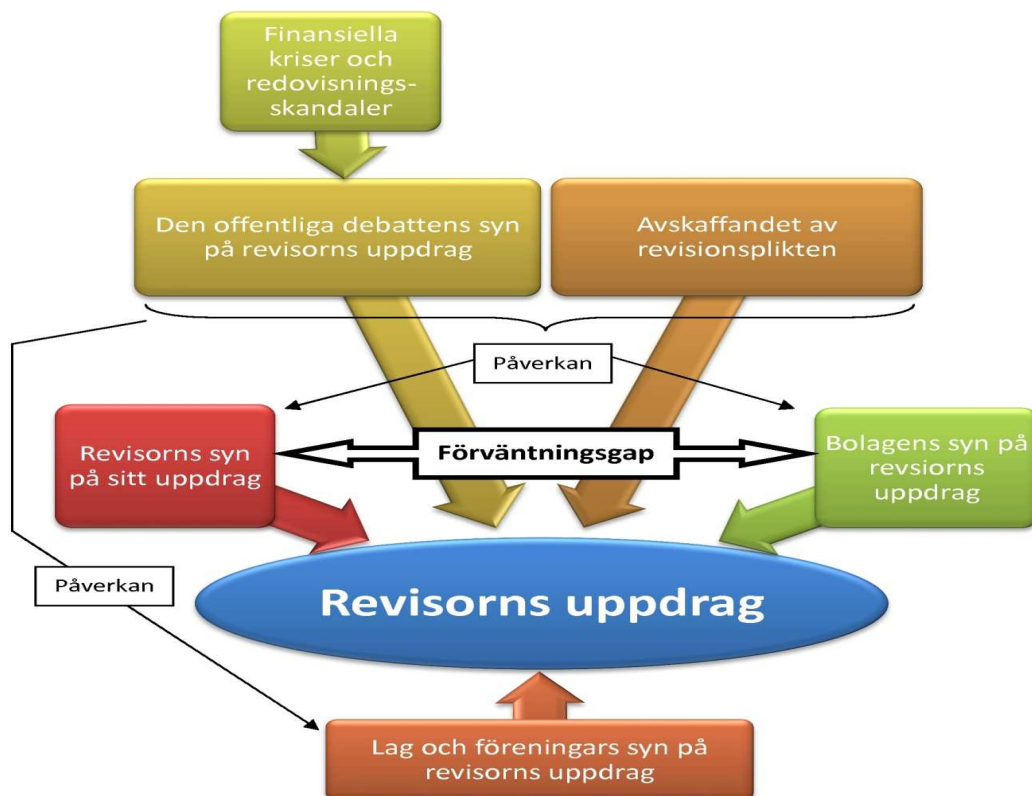
### **Kapitel 5 – Slutdiskussion**

I detta kapitel besvaras först forskningsfrågan, därefter lämnas även ett teoretiskt bidrag. Efter detta görs reflektioner över uppsatsen och de slutsatser som gjorts. Avslutningsvis lämnas förslag till fortsatt forskning.

## 2. Litteraturgenomgång

I litteraturgenomgången presenteras först en modell för att åskådliggöra kapitlets disposition och tydliggöra den röda tråden. Därefter beskrivs hur finansiella kriser och redovisningsskandaler leder till debatt som i sin tur kan leda till en förändring av synen på revisorsuppdraget. Vidare definieras förväntningsgapet och en presentation av tidigare forskning om gapet ges. Efter detta belyses tre intressenters syn på revisorsrollen; regelverkens, revisorernas, samt mikroföretagens. Litteraturgenomgången avslutas med en kortare redogörelse för vad som gäller angående revisionsplikten avskaffande, samt en sammanfattning av kapitlet.

### 2.1 Inledning



Figur 2.1 Modell över de delar som tas upp i litteraturgenomgången.

Litteraturgenomgången tar sin ansats i de redovisningsskandaler som är mest uppmärksammade internationellt och i Sverige. Det kan konstateras att större redovisningsskandaler såsom Kreugerkraschen och Enronskandalen, och finansiella kriser ofta leder till en offentlig debatt. Debatten handlar då bland annat om revisorernas roll och ansvar. Det visar sig att debatten inte sällan har en påverkan på allmänhetens och intressenters inställning till revisorerna. Att olika intressenter har olika syn på revisorns roll och ansvar leder till ett förväntningsgap. I litteraturgenomgången behandlar vi därför tidigare forskning och litteratur om dels förväntningsgapet, dels regelverkens, revisorernas och de små aktiebolagens syn på revisorns uppdrag. I dagsläget diskuteras det flitigt om vad som kommer att hända med revisorsrollen vid ett avskaffande av revisionsplikten för de mindre aktiebolagen. Därför presenteras kortfattat vad som hänt i andra länder och hur debatten om ämnet ser ut idag. Modellen ovan fungerar som vägledning genom litteraturgenomgången och syftar till att tydliggöra den röda tråd som går genom kapitlet.

## 2.2 Redovisningsskandaler och offentlig debatt

### 2.2.1 Redovisningsskandaler

Den kanske mest kända redovisningsskandalen i världen är Enronskandalen. Enron var ett amerikanskt energibolag och USA:s sjunde största börsbolag innan det gick i konkurs. Ledningen manipulerade redovisningen genom att dölja miljardförluster och övervärdera vinster. De dolda skuldbergen fick sedan företaget att slutligen gå i konkurs.<sup>22</sup> Enrons revisionsfirma Artur Andersen anklagades för att ha del i de tvivelaktiga affärerna och även de gick under och såldes ut till följd av skandalen i Enron.<sup>23</sup>

Kort efter Enronskandalen drabbades USA av en ny skandal. Denna gång i form av telekombolaget Worldcom, som också hade manipulerat siffrorna i sin redovisning.<sup>24</sup> Worldcom anses som en större finansiell skandal än Enron och den dåvarande förtroendekrisen för revision förvärrades ytterligare. För att återvinna investerarnas

---

<sup>22</sup> Olson, *Cheferna till skranket i Enronskandalen*, Dagens Industri (2006)

<sup>23</sup> Johansson, Häckner & Wallerstedt, *Uppdrag revision* (2005)

<sup>24</sup> Wrede, *Worldcom-chefen dömd till 25 års fängelse*, Dagens Industri (2005)

förtroende antogs *"the Sarbanes Oxleys Act"*, med striktare regleringar för redovisningen och hårdare krav på revisorernas oberoende.<sup>25</sup>

Den svenska företagsskandal som mest har påverkat den svenska lagstiftningen är Kreugerkraschen i början av 1930-talet. Kraschen berodde att företaget gav ut allt för stora utdelningar i förhållande till vinsten. Många anser att företagets strategi, med höga utdelningar och ständiga nyemissioner för att täcka utdelningarna, snarast kunde liknas vid ett gigantiskt pyramidspel. Förfalskade årsredovisningar och obefintliga koncernredovisningar gjorde det också svårt för intressenterna att överblicka företagets ekonomiska ställning. När företaget slutligen gick under 1932 drabbades investerarna hårt och många människor förlorade sina besparingar och kraschen var även ett hårt slag mot hela industrin. I efterspelet till kraschen stiftades därför nya lagar med hårdare bestämmelser för företagets redovisningar och många forskare menar att Kreugerkraschen haft sådan stor påverkan att utvecklingen av svensk redovisning inte kan förstås utan att man tar hänsyn till detta.<sup>26</sup>

Artsberg menar också att redovisningsregler inte utvecklas utifrån ett övergripande ideal inom redovisningsprofessionen, utan att reglerna utvecklas på grund av finansiella kriser och de problem som råder i samhället. Vidare nämns att revisionsprofessionen inte har det inflytande som den själv önskar. Istället är det konflikter mellan enskilda revisorer, företag och investerare som genom kompromisser når fram till önskade lösningar.<sup>27</sup>

### 2.2.2 Den offentliga debattens framväxt

För att skydda aktieägare och andra investerare stiftades Sveriges första aktiebolagslag 1895. Bedrägerier var dock fortfarande vanligt och därför reviderades lagen 1910 för att bättre skydda allmänheten och aktieägarna.

Under första halvan av 1900-talet fanns det ett krav i Sverige att företag skulle anlita revisor. Undantagna regeln var de minsta företagen, eftersom kostnaden för att anlita en revisor ansågs för hög. Även stora företag som hade så pass hög soliditet och så tillförlitliga räkenskaper att deras ekonomiska ställning var "höjda över varje tvivel" var

---

<sup>25</sup> Svernlöv & Blomberg, *Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, Balans (2003)

<sup>26</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>27</sup> Artsberg, *Redovisningsteori – Policy och – praxis* (2003)



undantagna regeln. Kreugerkoncernen var ett sådant företag. Innan Kreugerkraschen hade ekonomisk brottslighet mest setts som ett problem för näringslivet, men på grund av att många människor for illa i och med kraschen ändrades synen och ekonomisk brottslighet blev istället ett samhällsproblem. Som en följd av detta ändrades aktiebolagslagen år 1944 till att alla aktiebolag med ett aktiekapital överstigande två miljoner kronor skulle tillsätta en auktoriserad revisor och Sverige blev också ett av de första länderna med krav på koncernredovisning.<sup>28</sup>

Problemet var att ingen hänsyn togs till kapitalmarknaden, och de finansiella rapporter som företagen upprättade var till liten nytta för investerarna. Dock fanns en viss medvetenhet om problem och på 60-talet skrevs en rapport om att aktiemarknaden vore en bra lösning för industrin eftersom statens tillgängliga kredit började ta slut på grund av omfattande välfärdsprogram. Därför behövdes nya standarder så att den finansiella rapporteringen förbättrades och möjliggjorde för investerare att få godtagbar information från företagen. Det var emellertid först på 1980-talet som kapitalmarknaden började växa sig stark. Detta ledde till så kallad kreativ redovisning och vad som var redovisningspraxis var inte längre självklart.<sup>29</sup>

I början på 90-talet var den svenska ekonomin i obalans och många företag gick i konkurs. Detta ledde till att revisorns roll återigen ifrågasattes. I ekonomisk fackpress och i dagstidningar diskuterades och kritiserades kvalitén, oberoendet och revisorernas arvoden. I Balans skrevs 1994 att; *”Det är tydligt att det finns oklarheter avseende vilka rättigheter och skyldigheter som revisorn egentligen har”*.<sup>30</sup>

I statens offentliga uttalande 2004:47 konstaterade förtroendekommittén på finansdepartementet att den allmänna debatten gjort gällande att kontrollen av företagens ekonomiska förhållanden och förvaltning var otillräcklig. Denna debatt tog sin utgångspunkt i redovisningsskandalerna i USA. Redovisningsskandalerna hade fått till följd att många aktieägare drabbats hårt av de kraftiga kursfallen på noterade aktier. I debatten uppmärksammades främst redovisningsreglerna och revisorernas roll och betydelsen av insyn och öppenhet i företagets affärer lyftes fram.<sup>31</sup> Reaktionerna på

---

<sup>28</sup> Sjöström, *De svenska revisorernas yrkesmässiga arv*, Balans (1994)

<sup>29</sup> Jönsson, S. *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>30</sup> Sjöström, *De svenska revisorernas yrkesmässiga arv*, Balans (1994)

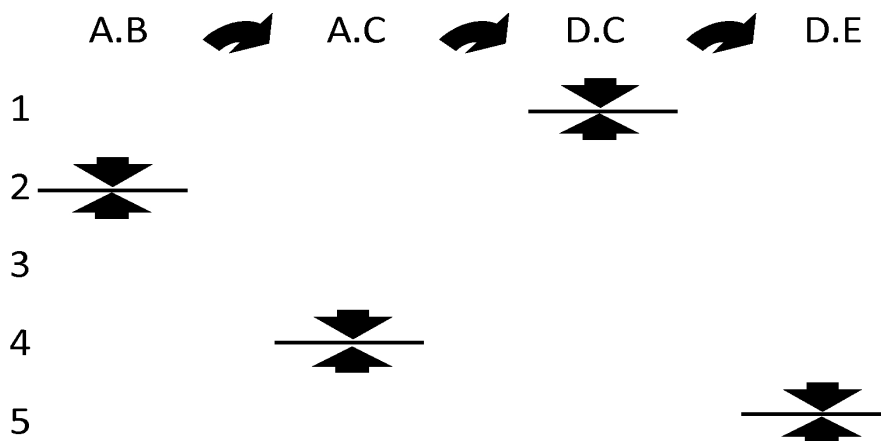
<sup>31</sup> SOU 2004:47

redovisningsskandalerna liknade till stor del reaktionerna på Kreugerkraschen och 2005 fick Sverige en ny aktiebolagslag.<sup>32</sup>

### 2.2.3 Föreställningar och offentlig debatt

Förändringar inom redovisning drivs alltså ofta fram av den offentliga debatt som följer efter stora kriser och skandaler. Kravet på olika regleringar har sin grund i de föreställningar som olika grupper i samhället får. Finansiella kriser kan till exempel ge politiker föreställningen att ekonomin på något sätt är i obalans.<sup>33</sup> Men hur uppkommer de föreställningar som sedan leder till kraven på reglering? Latour och Woolgar har utvecklat en teori där de redogör för hur olika utlåtanden kan förvandlas till fakta och föreställningar i allmänhetens medvetande.<sup>34</sup>

Latour och Woolgar förklarar hur ett påstående vinner mark och upphöjs till fakta. Ett påstående i en debatt kommer att utsättas för kritik och därför kommer påståendet att modifieras för att undvika kritiken. Detta är en process som kan ta varierande lång tid. När påståendet har förändrats på ett sådant sätt att det inte längre får någon kritik slutar även debatten, och det är först då som påståendet tas för givet och uppnår faktaliknande status.<sup>35</sup>



Figur 2.2 Hur påstående uppnår faktaliknande status, enligt Latour och Woolgar.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> Johansson, Häckner & Wallerstedt, *Går revisorn i takt med förväntningarna?* (2006)

<sup>33</sup> Jönsson, S. *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>34</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

<sup>35</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

<sup>36</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

Med hjälp av modellen ovan försöker Latour förklara hur ett påstående uppnår faktaliknande status. Latour menar att ett påstående kan kategoriseras utifrån en femgradig skala. Ett påstående som kategoriseras som en etta är ett påstående som har lägst status och är omgärdat av spekulationer. Målet är att försöka uppnå ett påstående som når kategori 5 status och därmed klassas som allmän accepterad fakta. När ett påstående får utstå mycket kritik (kategori 1 och 2) modifieras det (exempelvis från A.B till A.C) för att försöka undgå kritiken. Denna procedur fortgår till dess att påståendet har förändrats på ett sätt som gör att det inte längre blir utsatt för kritik. När påståendet inte längre utsätts för kritik så har det uppnått kategori 5, faktastatus. Därför är det lika viktigt för en forskare att kritisera gamla påståenden som att själv skapa nya.

En forskare som lägger fram ett nytt påstående i en vetenskaplig artikel försöker underbygga sitt påstående för att övertyga läsaren. Det är dock först när påståendet står i en text som inte försöker övertyga läsaren om att det som står i texten är sant, som läsaren tar kunskapen för given.<sup>37</sup> Om påståendet kommer från en expert på området eller en annan auktoritär person har påståendet lättare att vinna allmän acceptans. De som vet mest tenderar att ha lättast att bli trodda. Även mängden artiklar skrivna om ämnet har positiv inverkan på huruvida påståendet kommer att antas vara fakta.<sup>38</sup>

Ett samhälle består av olika grupper som kan ha olika föreställningar. När gruppernas föreställningar skiljer sig från varandra uppstår ett gap. Förväntningsgapet uppstår när samhället har förväntningar på revisionen som revisorerna inte kan leva upp till.<sup>39</sup> I ekonomiska skandalerna har den ekonomiska verklighet som finns i de finansiella rapporterna som revisorerna granskat ofta ifrågasatts. Detta har belyst det gap som finns mellan det faktiska resultatet av revisionen, och det resultat som allmänheten hade förväntat sig.<sup>40</sup> När gapet sen har uppmärksammas har marknadens förtroende för revisorsprofessionen sjunkit, och tilliten till revisorns tillförlitlighet och integritet har minskat.<sup>41</sup> Oftast är det också endast i samband med olika redovisningsskandaler och finansiella kriser som debatten om revisionen förs i media och uppmärksammas av journalister.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

<sup>38</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

<sup>39</sup> Gavius, *Alternative perspectives to deal with auditors' agency problems* (2007)

<sup>40</sup> Häckner, Jansson, Tschudi & Öhman, *Swedish Auditors view of auditing...* (2007)

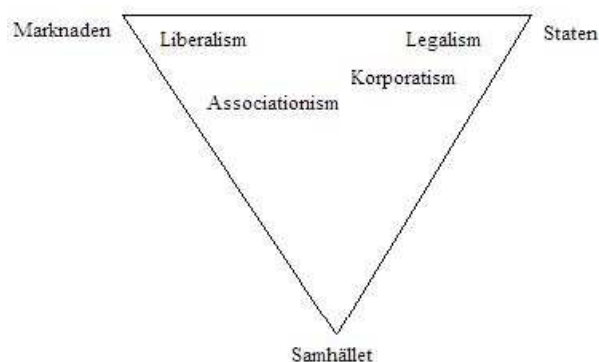
<sup>41</sup> Gavius, *Alternative perspectives to deal with auditors' agency problems* (2007)

<sup>42</sup> Sweeney, *Bridging the expectation gap - on shaky foundations'* (1997)

Intensiteten i debatten stärks således när det råder en allmän känsla av oreda, och svalnar vid avsaknaden av skandaler och problem. Jönsson fann i en undersökning från 1985 att de starkaste opinionsbildarna i debatten var fackpressen, och då i synnerhet facktidsningen *Balans*, samt börsskribenterna i de stora dags och affärstidningarna.<sup>43</sup>

Jönssons undersökning visade även att artiklar används för att bilda opinion och debatt. Dessutom har deltagandet från tongivande forskare och branschföreträdare en stark påverkan på debattens betydelse. Debatten har också en utbildande funktion eftersom de nya påståenden som läggs utvecklas till de når faktaliknande status och accepteras av allmänheten. Detta gör den offentliga debatten till en stark drivkraft i revisionens utveckling.<sup>44</sup>

Streeck och Schmitters har utvecklat en modell som visar hur, *marknaden*, *staten* och *samhället* fungerar som kontrollmekanismer och påverkar redovisningens utveckling i olika länder. Staten kan styra utvecklingen av redovisningen genom olika regleringar och kontrollorgan som övervakar att reglerna följs. Men även marknaden kan spela en viktig roll, då företagen ofta skapar sina egna regler utifrån de förhållande som råder på marknaden. I figuren finns därför även samhällsaspekten med och det är först när det uppstår en samhörighetskänsla mellan marknaden och staten som gemensamma regler kan utformas och accepteras. Som framgår av modellen nedan är dock samhället underordnat marknaden och staten och den aktör som är starkast får störst inflytande på vilka normer som ska gälla. Ytterligheten när samhället helt styrs av marknadskrafterna kallas för *liberalism* och om staten styr allt genom regleringar kallas det för *legalism*.<sup>45</sup>



Figur 2.3: Streeck & Schmitters (1985) kontrollmodell, omarbetad av Willmott et al.<sup>46</sup>

<sup>43</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>44</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>45</sup> Willmott, Puxty, Robson, Cooper & Lowe, *Regulation of Accountancy and Accountants...* (1992),

Beroende på vilka krafter som varit starkast har redovisningen utvecklats åt olika håll i olika länder. I de anglosaxiska länderna har marknadskrafterna varit starka och företagen har därför i stort avseende själva kunnat reglera vad exempelvis god redovisningssed avser.<sup>47</sup> Redovisningen i Sverige är influerad av de anglosaxiska länderna, men enligt Jönsson kännetecknas emellertid Sverige av en stark stat och ett väl utbyggt välfärdssystem, vilket kan vara en förklaring till att de svenska myndigheterna ofta har ett stort inflytande över normgivningen.<sup>48</sup>

I Sverige är det alltså staten som har störst inflytande över spelreglerna och vid finansiella kriser eller redovisningsskandaler reagerar staten ofta genom att förstärka lagstiftningen. Jönsson menar dock att statens ingripande i många fall kan undvikas eller begränsas genom en offentlig debatt och frivilligt konstruerande av redovisningsnormer.<sup>49</sup>

## 2.3 Förväntningsgap

### 2.3.1 Definitioner av förväntningsgap

Ett förväntningsgap uppstår när exempelvis kunden och leverantören har olika uppfattningar om tjänstens innehåll eller hur den ska utföras. Gapet kan bero på att kunderna har *oklara*, *implicita* eller *orealistiska* förväntningar på tjänsten och att leverantören därför inte klarar av att infria förväntningarna.<sup>50</sup> Inom revision är förväntningsgapet ett välkänt begrepp och det definierades för första gången av Liggio 1974, och har tolkats av Öhman som:

En skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta.<sup>51</sup>

Även FAR behandlar problemet med förväntningsgapet och de menar att det uppstår eftersom intressenternas förväntningar på revisionen är så höga att det inte svarar mot vad revisorn faktiskt kan och får göra.<sup>52</sup>

---

<sup>46</sup> Willmott, Puxty, Robson, Cooper & Lowe, *Regulation of Accountancy and Accountants...* (1992), sid. 37

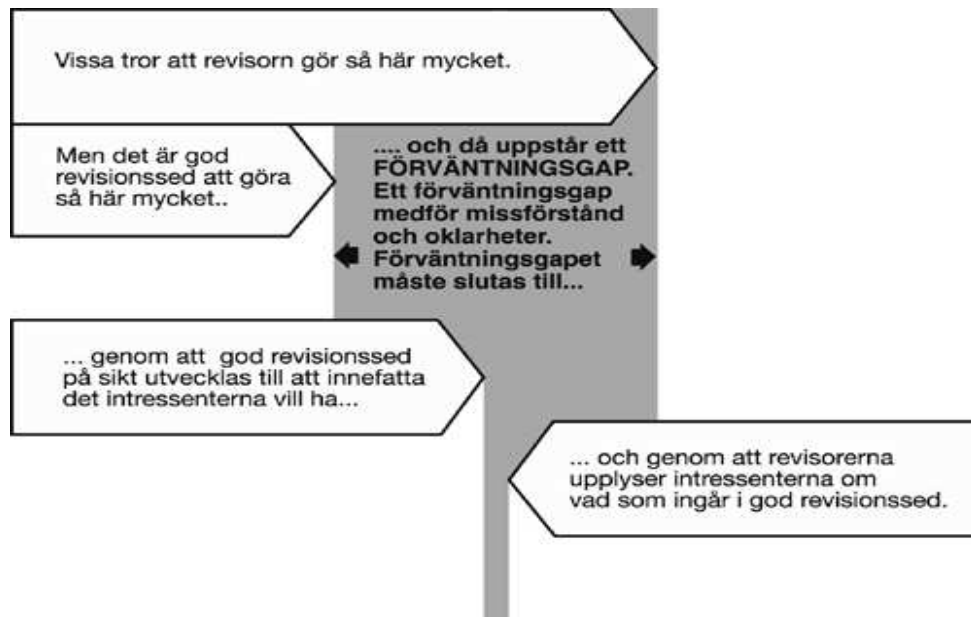
<sup>47</sup> Artsberg, *Redovisningsteori – Policy och – praxis* (2003)

<sup>48</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>49</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>50</sup> Ojasalo, *Managing customer expectations in professional services* (2001)

<sup>51</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006), sid. 130



Figur 2.4 Förväntningsgapet enligt FAR.<sup>53</sup>

### 2.3.2 Orsaker till gapets uppkomst

Porter var en av de första som undersökte orsakerna bakom förväntningsgapet och hon presenterade resultatet av sin empiriska undersökning i en artikel i *Accounting and Business Research* 1993. Enligt Porter kan förväntningsgapet definieras som "...the gap between society's expectations of auditors and auditors' performance, as perceived by society"<sup>54</sup>. Porter menar alltså att det finns en skillnad mellan samhällets förväntningar på revisionen och hur revisionen faktiskt utförs och uppfattas av allmänheten.

Porter delar också in förväntningsgapet i två komponenter, nämligen: (se även figur 2.5)

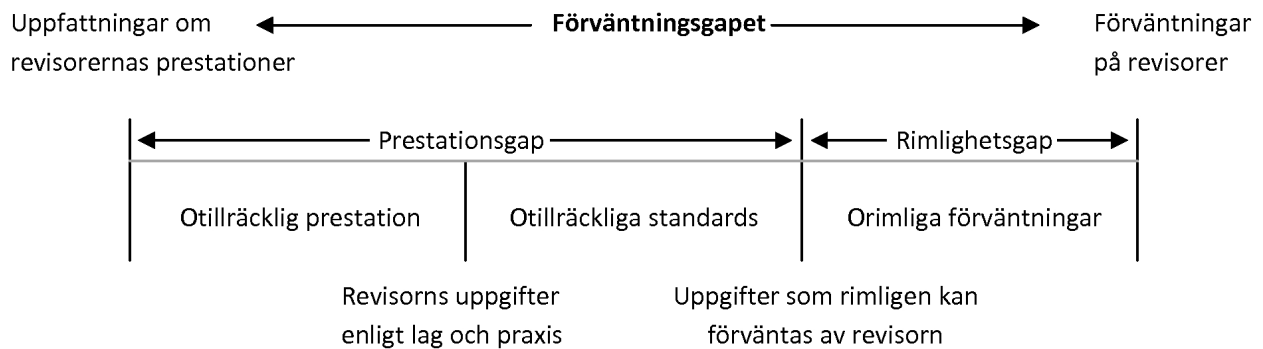
1. Gapet mellan vad samhället förväntar sig att revisorerna ska utföra och vad de rimligtvis kan förväntas uträtta. (rimlighetsgap)
2. Gapet mellan vad samhället rimligtvis kan förvänta sig att revisorerna ska uträtta och vad de *uppfattas* uträtta (prestationsgap). Detta kan i sin tur delas in i:

<sup>52</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004)

<sup>53</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004), sid.111

<sup>54</sup> Porter, *An empirical study of the audit expectation-performance gap* (1993), sid.50

- a) Gapet mellan de skyldigheter revisorn rimligtvis kan förväntas ha och de skyldigheter revisorerna faktiskt har enligt lag och praxis (otillräckliga standards).
- b) Gapet mellan samhällets förväntade standard på revisorernas prestationer och samhällets uppfattningar om hur prestationen utförs (otillräcklig prestation).<sup>55</sup>



Figur 2.5 Förväntningsgapet enligt Porter.<sup>56</sup>

Chandler, Edwards och Anderson presenterade 1993 en annan studie om anledningarna bakom förväntningsgapet. De menade att det var den allmänna förvirringen om vad som ingick i revisorernas arbetsuppgifter som låg bakom förväntningsgapet, i synnerhet som revisorsprofessionen inte ens själva kunde enas om vilka revisionens huvudsyften var.<sup>57</sup>

### 2.3.3 Åtgärder för att reducera gapet

Tidigare forskning visar att det finns ett samband mellan hur utbildade personerna är och vilka förväntningar de lägger på revisorn. Exempelvis lägger professionella användare av redovisningsinformation mindre ansvar på revisorn än personer med sämre kunskaper.<sup>58</sup>

<sup>55</sup> Porter, *An empirical study of the audit expectation-performance gap* (1993)

<sup>56</sup> Porter, *An empirical study of the audit expectation-performance gap* (1993), sid.50

<sup>57</sup> Chandler, Edwards & Anderson, *Changing perceptions of the role of the company auditor: 1840-1940* (1993)

<sup>58</sup> Baily, Bylinski & Shields, *Effects of audit report wording changes on the perceived message* (1983)

Forskare och debattörer brukar i regel förespråka två lösningar på förväntningsgapet. De menar att man dels måste ge mer och bättre information om vad en revision innebär, och dels förändra revisionen så den bättre motsvarar samhällets förväntningar.<sup>59</sup> Sweeney menar därför att revisorer måste bli bättre på att använda media som ett medel till att nå ut till klienterna. Som det är nu får revision mest negativ publicitet i media och oftast är det endast i samband med olika redovisningsskandaler som journalister skriver om revision.<sup>60</sup> Enligt Jönsson krävs det oftast också en redovisningsskandal eller finansiell kris för att personer utanför branschen ska engagera sig och starta en debatt om vad som är rätt och fel.<sup>61</sup>

Ett sätt att öka kunskapen bland intressenterna är således att revisorerna blir bättre på att informera och kommunicera om vad de gör. Från och med 2004 ska därför alla revisorer lämna ett skriftligt uppdragsbrev till varje ny klient, där de lämnar information om syftet med revisionen, vad den omfattar och vilket ansvar företagsledningen har för redovisningen.<sup>62</sup>

Forskare har även fört fram förslag på att utöka och förtydliga revisionsberättelsen, eftersom detta anses öka förståelsen för revisorns arbete och tydliggöra gränsdragningen mellan ledningens och revisorns ansvar.<sup>63</sup> Dagens revisionsberättelser anses vara positiva om de är rena, det vill säga om de inte innehåller några förbehåll mot redovisningen, men det står inte vad revisorerna egentligen har granskat och i vilken omfattning. En rapport från EU föreslår därför att revisorerna även ska informera om arbetet som ligger till grund för revisionsberättelsen och i vilken utsträckning de är skyldiga att uttala sig om redovisningen.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> Malmström, *Tre ordförande i FAR om revisorsrollen*, Balans (1985) + Trehörning, *Intervju med Ulf Gometz*, Balans (1993) + Lövgren, *Informationsbehov och förväntningsgap*, Balans (1993)

<sup>60</sup> Sweeney, *Bridging the expectation gap - on shaky foundations'* (1997)

<sup>61</sup> Jönsson, *Role Making for Accounting while the State is Watching* (1991)

<sup>62</sup> *FARs revisionsbok 2004* (2004)

<sup>63</sup> Nair & Rittenberg, *Messages perceived from audit review and compilation reports: extension to more diverse groups*, (1987) + Kelly & Mohrweis, *Banker's and investor's perceptions of the auditor's role in financial statement reporting: the impact of SAS No .58* (1989)

<sup>64</sup> EU-kommissionens Grönbok, 24/7 (1996)



## 2.4 Reglerverken för revisorn och revisionen

Det finns ett stort antal lagar, yrkesetiska regler och andra bestämmelser som reglerar revisorns uppdrag. Exempel på regler som styr revisionen och revisorn är aktiebolagslagen, redovisningslagen, revisionslagen, årsredovisningslagen, bokföringslagen, revisorsförordningen, revisorsnämndens föreskrifter och FAR:s yrkesetiska regler. Därtill kommer ett antal EG-direktiv och rekommendationer samt RS – Revisionsstandard i Sverige.<sup>65</sup> Här redogörs för de regelverk som rör revisionen i aktiebolag och som anses vara av vikt i den litterära referensramen.

### 2.4.1 Lagstadgade regleringar om revisorns arbete

#### **Aktiebolagslagen**

Den viktigaste lagstadgade regleringen om revision är aktiebolagslagens nionde kapitel.<sup>66</sup> I kapitlets tredje paragraf kan man läsa att revisorns uppgift är att granska bolagets årsredovisning och den verkställande direktörens förvaltning. Detta ska göras så ingående som god revisionssed kräver. Begreppet *god revisionssed* är inte definierat i lagtexterna, däremot i FAR:s rekommendationer som beskrivs senare. I följande paragrafer står det att revisorn ska följa bolagsstämmans anvisningar, såvida de inte strider mot lag, bokföringsordning eller god revisionssed. Efter granskningen ska revisorn lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman.<sup>67</sup>

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolagets verkställande direktör och styrelseledamöter ska beviljas ansvarsfrihet. Om revisorn upptäcker någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, eller ett lagbrott från verkställande direktörs eller styrelseledamöternas sida, ska detta anmärkas i revisionsberättelsen. Vidare ska revisorn anmärka om bolaget inte fullgjort sin skyldighet att betala skatter och avgifter i enlighet med skattebetalningslagen. I revisionsberättelsen får revisorn också lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör ha kännedom om.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004)

<sup>66</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004)

<sup>67</sup> ABL 9 Kap 3-5 §§

<sup>68</sup> ABL 9 Kap 33-36 §§

## Revisorslagen

Revisorslagen (2001:883) beskriver bland annat vilka lagstadgade skyldigheter revisorn har. Den första skyldighet som tas upp finns i nittonde paragrafen och den säger att revisorn skall iaktta god redovisningssed. I paragraferna som följer behandlas revisorns opartiskhet och självständighet. I dessa står det att revisorn är skyldig att organisera revisionen så att opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Kan inte detta säkerställas måste revisorn avsäga sig uppdraget.<sup>69</sup>

### 2.4.2 Rekommendationer och standards

Som tidigare nämnts hänvisar lagtexterna till att revisorn ska följa god revisions sed, men utan att närmare definiera begreppet. Detta har överlåtits åt FAR SRS som är branschorganisationen för revisorer och rådgivare. FAR definierar begreppet på följande sätt:

God revisions sed är enkelt uttryckt lika med god sed bland erfarna revisorer. Det handlar om kunskap, erfarenhet, och professionellt omdöme. Den goda seden utvecklas både internationellt, inom FAR och ute på revisionsbyråerna.<sup>70</sup>

Vidare säger FAR att de genom deras översättning och bearbetning av RS, mer konkret fastställer vad som är god revisions sed. Från och med den förste januari 2004 tillämpas RS vid revisionen av ett företags årsredovisning, bokföring samt ledningens förvaltning.<sup>71</sup> RS är baserat på IAS som är de internationella revisionsstandarderna. Dessa ges ut av IFAC som är Europas normgivande organ inom revisionsområdet. Ett problem med standarderna är att de främst är tänkta och anpassade för revision i stora företag.<sup>72</sup> För att kunna applicera dem på mindre företag har ett särskilt uttalande gjorts som ett komplement till de ordinarie standarderna. I uttalandet ges kommentarer till hur standarderna ska tillämpas i små företag. Här definieras ett litet företag som ett företag där ägandet och ledning oftast är koncentrerat till en enskild person. Företaget definieras även som ett litet företag om det bara har ett fåtal inkomstkällor, har en enkel bokföringsorganisation eller en begränsad intern kontroll där företagsledningen

---

<sup>69</sup> Revisionslag (2001:883) 19-22 §§

<sup>70</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004) sid.83

<sup>71</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004)

<sup>72</sup> Newset (2004)

kan sätta sig över kontrollen.<sup>73</sup> Nedan beskrivs de standarder som klargör vilket ansvar och vilka uppgifter som hör till revisionen med kommentarer från uttalandet om särskilda överväganden vid revisionen av små företag.

### **RS 200 – Mål och generella principer för en revision**

RS 200 är den första redovisningsstandard och syftar till att ge vägledning om revisionens mål och de principer som styr revisionen. Revisionens mål är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse. För att kunna göra detta ska revisorn granska årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning. I revisionsberättelsen ska revisorn ge ett uttalande om huruvida årsredovisningen upprättats enligt lag och därmed ger en rättvisande bild av företaget resultat och ställning enligt god redovisningssed. Revisorn ska även uttala sig om företagsledning kan beviljas ansvarsfrihet. Ansvarsfrihet beviljas inte om någon i ledningen gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet gentemot företaget. Granskningen ska också möjliggöra för revisorn att kunna uttala sig, göra anmärkningar och lämna de upplysningar som lagen eller regelverken kräver.<sup>74</sup> Dessa uttalanden från revisorn ökar årsredovisningens trovärdighet men kan enligt RS 200: *"[...] inte uppfattas som någon garanti från revisorn om företagets framtida livskraft eller om ledningens förmåga att effektivt och kompetent leda företagets verksamhet."*<sup>75</sup>

De generella principer som finns för revisionen är att revisorn ska iaktta god revisorssed och de etiska regler som finns, exempelvis reglerna om oberoende, objektivitet, tystnadsplikt och god revisionssed.<sup>76</sup>

Om revisorn kan inhämta en tillräcklig mängd revisionsbevis så att han eller hon kan göra bedömningen att det inte finns några väsentliga felaktigheter i årsredovisningen bestyrks redovisningen med *"hög men inte absolut säkerhet"*.<sup>77</sup> Trots en revision av årsredovisningen är det fortfarande företagets ledning som har hela ansvaret för att

---

<sup>73</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RevU 1005 p.6-7*

<sup>74</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p.1-2*

<sup>75</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p. 3 sid.363*

<sup>76</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p. 4-5*

<sup>77</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p.8*

redovisningen är korrekt. Revisorn tar alltså inte över, eller befriar ledningen, från någon del av ansvaret.<sup>78</sup>

### **RS 209 – Granskning av styrelsens och verkställande direktörs förvaltning**

I denna standard beskrivs revisorns skyldighet att granska företagets förvaltning och hur rapporteringen av granskningen ska ske.<sup>79</sup> Granskningen ska ske genom att revisorn samlar ihop tillräckligt med revisionsbevis för att kunna upptäcka om någon styrelseledamot eller verkställande direktören har gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet. Revisorn ska även bedöma fullgörandet av bokföringen och eventuella lagöverträdelser.<sup>80</sup> Om det i revisorns mening finns någon risk för att ersättningsskyldighet kan uppstå, beviljar revisorn inte ansvarsfrihet och en anmärkning ska göras i revisionsberättelsen.<sup>81</sup>

### **RS 210 – Villkor för revisionsuppdrag**

RS 210 ger vägledning om hur revisorn ska definiera villkoren för uppdraget med klienten. Villkoren ska i normala fall dokumenteras i ett uppdragsbrev eller i någon annan form av avtal.<sup>82</sup> Uppdragsbrevet ska i allmänhet innehålla upplysningar om bland annat syftet och omfattningen av revisionen, företagsledningens ansvar, samt risken att vissa väsentliga uppgifter förblir oupptäckta.<sup>83</sup>

Här görs ett tillägg i uttalandet om särskilda överväganden vid revisionen av små företag. Enligt uttalandet är det många ägare, tillika företagsledare, som inte är fullt medvetna om ansvarsförhållandet mellan dem och revisorn. De är heller inte alltid medvetna om att årsredovisningen är deras ansvar, i synnerhet inte om de köpt tjänsten att upprätta årsredovisningen. I uttalandet förespråkas därför ett uppdragsbrev som preciserar uppdragets omfattning samt ansvarsfördelningen.<sup>84</sup>

---

<sup>78</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p.12*

<sup>79</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 209 p.1*

<sup>80</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 209 p.13*

<sup>81</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 209 p.23*

<sup>82</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 210 p.2*

<sup>83</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 210 p.6*

<sup>84</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RevU 1005 p.20*

## RS 240 – Oegentligheter och fel

Denna standard beskriver revisorns ansvar att beakta förekomsten av oegentligheter och fel i årsredovisningen. Med oegentligheter menas till exempel manipulation, ändring eller förfälskning av bokföring eller dokument, förskingring, med mera. Med fel menas matematiska fel, misstolkningar och felaktiga tillämpningar av redovisningsprinciper.<sup>85</sup>

Standarden är tydlig i beskrivningen av ansvarsförhållandet mellan revisor och företagsledning. Det är endast ledningen som är ansvarig för att upptäcka och förhindra fel eller oegentligheter genom att ha lämpliga redovisningssystem och system för intern kontroll. Revisorn är aldrig ansvarig för detta, däremot kan revisionen i sig ha en avskräckande effekt.<sup>86</sup>

Om revisorn misstänker att fel eller oegentligheter begåtts som väsentligt kan påverka årsredovisningen ska granskningen utökas.<sup>87</sup> Om misstankar kvarstår eller om revisorn faktiskt har upptäckt förekomsten av fel eller oegentligheter ska han eller hon rapportera detta till företagsledningen och därefter avgå.<sup>88</sup> I vissa fall ska revisorn också rapportera till en polismyndighet.<sup>89</sup>

Även denna standard kommenteras i uttalandet om särskilda överväganden vid revisionen av små företag. Det faktum att ägaren i företaget kan sätta sig över den interna kontrollen utgör en potentiell svaghet. Därför måste revisorn bedöma ägarens inställning till intern kontroll och utforma revisionen därefter. I uttalandet nämns ett antal punkter eller förhållanden som revisorn särskilt bör beakta i små företag. Exempelvis ska revisorn beakta om ägarens livsstil är oförenlig med nivån på dennes inkomst eller om det skett ovanliga transaktioner strax före bokslutet eller med närstående parter. Andra faktorer revisorn ska beakta är om ägaren gör någon åtskillnad mellan personliga transaktioner och affärstransaktioner och om det förekommer tvister med skatteverket.<sup>90</sup>

---

<sup>85</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 240 p.1-4*

<sup>86</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 240 p.5-6*

<sup>87</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 240 p.15*

<sup>88</sup> ABL 9 kap 42-43 §§

<sup>89</sup> Lag (1993:768) om åtgärder vid penningtvätt, 9 §

<sup>90</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RevU 1005 p.33*

## RS 580 – Uttalanden från företagsledningen

Om det inte finns några andra bevis i frågor som rör årsredovisningens riktighet ska revisorn få ett skriftligt uttalande från företagsledningen.<sup>91</sup> Detta uttalande begärs från revisorn och ska vara ställt till honom eller henne. Uttalandet ska bland annat innehålla uppgifter om att det är företagsledningen som har ansvaret för att årsredovisningen är korrekt och ska vara undertecknat av verkställande direktören, eller den med bäst insyn i redovisningen.<sup>92</sup> Genom att revisorn får ett skriftligt uttalande istället för muntliga försäkringar anses det i standarden att risken för missförstånd mellan revisorn och företagsledningen minskas.<sup>93</sup> Även i uttalandet om särskilda överväganden vid revision av små företag konstateras det att risken för missförstånd minskas när ett muntligt uttalande bekräftas med ett skriftligt.<sup>94</sup>

I RS 580 finns det ett exempel på hur ett uttalande kan se ut. Det klargörs att exemplet inte är avsett som någon mall för ett standardbrev utan kan variera från företag till företag och från period till period. Redovisningsstandardens exempel finns som bilaga i slutet av denna uppsats.

## 2.5 Revisorernas arbete enligt dem själva

Öhman presenterar i sin bok *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemma*, en undersökning om hur revisorerna själva uppfattar sitt arbete. När revisorerna genomför sin granskning ägnar de mycket tid åt att kontrollera och kvalitetssäkra historisk information som bygger på fragmenterade, hårda data som exempelvis olika balansposter, osäkra kundfordringar och attestrutiner. Inom detta delområde besitter nämligen revisorerna en hög kompetens, det finns tydliga riktlinjer för hur granskningen ska gå till och precisionen blir därmed hög.<sup>95</sup>

En slutsats av undersökningen är att: *”revisorerna i allmänhet är mer inriktade på att göra ’saker rätt’ än på att göra ’rätt saker’.”*<sup>96</sup> Med detta menas att revisorerna

---

<sup>91</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 580 p.4*

<sup>92</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 580 p.12-14*

<sup>93</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 580 p.4*

<sup>94</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RevU 1005 p.89*

<sup>95</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

<sup>96</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

fokuserar på att granska sådant som de behärskar relativt väl och har bra kunskap om, istället för att utgå ifrån informationens betydelse för användarna. Revisorerna svarar nämligen i undersökningen att de exempelvis anser att framtidsorienterad information är av stor betydelse för intressenterna, men trots detta lägger de ner förhållandevis lite tid på att granska detta, och de visar heller inget intresse för att utöka granskningen inom området.<sup>97</sup>

Det tycks inte heller finnas någon större vilja bland revisorerna att granska företagets skatter och avgifter. Flera av revisorerna framförde önskemål om att begränsa revisorns granskning av skatter och avgifter eftersom det ansågs vara en fråga för skatteverket.<sup>98</sup>

En annan orsak till det bristandet intresset för att granska skatter och avgifter kan vara att det kräver stora insatser från revisorn och närmast kan liknas vid ett detektivarbete. Det var inte heller någon av de 82 revisorerna i undersökningen som ville utöka arbetet med att hitta förbiseenden eller fel i företagets redovisningar.

Enligt Öhmans undersökning är revisorerna även negativa till att utöka informationen i revisionsberättelsen. Detta kan delvis förklaras med att det skulle leda till mer arbete och större ansvar för revisorn. Samtidigt menade revisorerna att det även skulle kunna leda till att förtroendet för dem minskade eftersom de vid en utökad revisionsberättelse skulle kunna tvingas ge uttryck för ett subjektivt tyckande. Vid ställningstagandet om en utökning av revisionsberättelsen visade det sig dock att de flesta revisorerna utgick från revisionsföretagen själva och att endast en mindre del utgick ifrån de redovisnings-skyldiga företagen eller de redovisningsberättigade intressenterna.<sup>99</sup>

Öhman slår i sin undersökning också fast att det inte verkar finnas några avgörande skillnader mellan olika grupper av revisorer, eftersom revisorerna har en gemensam kunskapsbas och de olika byråerna har ett relativt likformigt arbetssätt.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

<sup>98</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

<sup>99</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

<sup>100</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

## 2.6 Revisionen enligt de mindre företagen

### 2.6.1 Företagens förväntningar och uppfattningar

En undersökning gjord vid Umeå Universitet från 2004 visar att man kan dela upp små och medelstora företag i två grupper. Den ena gruppen ser revisorn som en kunskapskälla och anser det vara värdefullt att kunna kontakta honom eller henne för ekonomiska eller juridiska frågeställningar. Den andra gruppen menar att revisorn huvudsakligen medför en hög kostnad. Revisorns råd kan ibland kännas alltför oklara eftersom de ofta innehåller ett *men* eller ett *om*. Det finns också en uppfattning om att revisorn i första hand ser om sitt eget hus. Detta, i kombination med åsikten att revisorn är för dyr, gör att företagen känner ett behov att styra upp revisorn. I samma undersökning kommer man fram till att företagen i allmänhet inte anser att revisionen i sig ger något direkt mervärde, utan snarare utgör en ofrånkomlig kostnadspost.<sup>101</sup>

Denna åsikt bland småföretagare återfinns även i andra undersökningar. År 2000 publicerade Management Accounting Research en kvalitativ undersökning om små företags relationer till sina revisorer. Författarna menar att företagarna inte förstår vad det är revisorerna faktiskt gör. Företagarna förstår heller inte den information de får eller vilket jobb som ligger bakom sammanställningen av informationen. I och med detta tycker företagarna inte heller att de får någon valuta för pengarna.<sup>102</sup>

Undersökningen visar också att majoriteten av de tillfrågade företagen anser att revisorn mer är till för att möta kraven från tredje part, det vill säga bank, stat och andra intressenter, än för deras egen skull. Revisorn ses enligt en respondent som en förlängning av skattesystemet. Trots missnöjet med revisorernas prestation är klienterna mycket lojala och byter i princip aldrig revisor av den anledningen. Orsaken till detta exemplifieras i detta citat från en av de tillfrågade företagsledarna, tillika ägare av ett litet företag:

Almost every year the accountant refuses to work for a fixed price. This isn't reasonable, but then finding another accountant is like going into a minefield of what you don't know.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> Svanström, *Revisorn som rådgivare* (2004)

<sup>102</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)

<sup>103</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)



Även om undersökningen visar att två tredjedelar av de tillfrågade företagen är nöjda med sin revisor kan dessa inte uttala sig om huruvida de anser att pengarna är väl spenderade. Anledningen är att de helt enkelt inte anser sig ha tillräckligt med information om vad revisorn sysslar med för att kunna besvara frågan.<sup>104</sup>

Författarna till rapporten kommer fram till slutsatsen att grunden till problemen ligger i den svaga ekonomiska medvetenheten som finns bland småföretagarna. En lösning på problemet är enligt författarna att få revisorerna att försöka öka medvetenheten och förståelsen för sitt jobb hos sina klienter.<sup>105</sup>

## 2.6.2 Företagens syn på ansvarsförhållandet mellan dem och revisorn

Investorare och andra intressenter förväntar sig i allmänhet att revisionen håller en högre grad av säkerhet än vad revisorerna själva tycker är rimligt.<sup>106</sup> I en undersökning gjord vid Lunds Universitet framgår det att mindre företag ofta anser att de köper en högre kontrollnivå än den som omfattas av den lagstadgade revisionen.<sup>107</sup> Bland annat menar företagen att det är revisorns ansvar att upptäcka förskingringar och skattebrott, vilket det ofta inte är. Företagen tror ofta att de köper en garanti av revisorn som täcker i stort sett allt. Samma undersökning visar också på att det finns ett såkallat uppfattningsslag. Med detta menas att små företag har en oklar uppfattning om vad revision verkligen innebär.<sup>108</sup>

Denna slutsats stöds också av FAR SRS som beskriver problemet i RS-uttalandet om särskilda överväganden vid revisionen av små företag. Uttalandet konstaterar att det ofta är så att ägare/företagsledare inte är fullt medvetna om sitt egna, respektive revisorns ansvar. I synnerhet kan så vara fallet om de dessutom köpt tjänsten att upprätta årsredovisningen.<sup>109</sup> Uttalandet hänvisar sedan vidare till FAR SRS rekommendation *God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet*. I punkt tre i

---

<sup>104</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)

<sup>105</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)

<sup>106</sup> Epstein & Geiger, *Investor views of audit assurance...* (1994)

<sup>107</sup> Inge Wennberg, "Ett "gap" mellan revisorerna och deras eget regelverk", Balans (1994)

<sup>108</sup> Inge Wennberg, "Ett "gap" mellan revisorerna och deras eget regelverk", Balans (1994)

<sup>109</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2*, RevU 1005 p.20

denna rekommendation klargörs det att klienten ska upplysas om att han eller hon har ett eget ansvar för sin redovisning och de rapporter som baseras på redovisningen.<sup>110</sup>

## 2.7 Avskaffandet av revisionsplikten

Den förste januari 1983 infördes den allmänna revisionsplikten i Sverige.<sup>111</sup> Revisionen innebär att antingen en godkänd eller auktoriserad revisor granskar bokföring, årsredovisning samt styrelse och VD:s förvaltning. Detta förfarande krävs oavsett hur stort eller litet företaget är.<sup>112</sup> Ända sedan revisionsplikten infördes har det pågått en debatt huruvida plikten ska gälla samtliga aktiebolag eller om de mindre aktiebolagen ska vara undantagna. Sverige är idag tillsammans med Malta, de enda länderna i EU som fortfarande har en revisionsplikt för samtliga aktiebolag.<sup>113</sup> En utredning är nu tillsatt av regeringen som senast hösten 2008 ska komma med förslag om ändringar i regelverken för att kunna ta bort revisionsplikten i de små företagen.<sup>114</sup>

Bland annat har professorerna Per Thorell och Claes Norberg varit tongivande i debatten om revisionsplikten, och de har frekvent medverkat i branschtidningen "Balans".<sup>115</sup> De har även på uppdrag av Svenskt Näringsliv skrivit rapporten *Revisionsplikt i små aktiebolag* (2005). I en artikel i Balans menar de att revisionsplikten inte går att försvara när det gäller de mindre aktiebolagen. De motiverar detta med att det saknas empirisk data som visar att plikten är befogad.<sup>116</sup> I deras rapport från 2005 drar författarna paralleller till England som 1993 införde undantag från revisionsplikten för de minsta aktiebolagen. Effekterna av undantaget blev att uppskattningsvis 60 – 70 procent av de företag som undantogs plikten valde att avstå från revision. Samtidigt så visade undersökningar att branschen klarade sig ganska bra eftersom man utökade sitt serviceutbud. Undersökningar visade också att stora revisionsbyråer i regel klarade sig bättre än små.<sup>117</sup>

---

<sup>110</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2, God yrkessed vid utövande av redovisningsverksamhet* p.3

<sup>111</sup> Thorell & Norberg, *Går det att försvara revisionsplikten?*, Balans (2005)

<sup>112</sup> *Företagen vill behålla revisionsplikten*, Balans (2006)

<sup>113</sup> Precht, *Han ska utreda branschens framtid*, Balans (2007)

<sup>114</sup> Precht, *Han ska utreda branschens framtid*, Balans (2007)

<sup>115</sup> Balans nr 4 2004, Balans nr 3 2005

<sup>116</sup> Norberg & Thorell, *Går det att försvara revisionsplikten?*, Balans (2005)

<sup>117</sup> Norberg & Thorell, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, (2005)

Sedan 2006 har även de mindre aktiebolagen i Danmark undantagits från revisionsplikten. Resultatet skiljer sig stort jämfört med England. I Danmark har endast 6,5 procent av de undantagna företagen valt att avstå från revision. Nästan hälften av dessa har avstått på grund av att deras revisor gett dem rådet att göra så. En undersökning visar att den främsta anledningen till att det är så få företag som valt att avstå från revisionsplikten är att de anser att kostnadsbesparingen är för liten för att vara relevant. Ett annat skäl till att behålla revisionen är för att visa hänsyn gentemot företagets intressenter, såsom banker och myndigheter.<sup>118</sup>

## 2.8 Kapitelsammanfattning

I inledningen av kapitlet konstaterades att finansiella kriser och företagsskandaler brukar leda till en offentlig debatt där revisorns roll ifrågasätts. Genom den offentliga debatten har frågor om revisorns ansvar, arbetsuppgifter och arbetssätt diskuterats. Debatten har bidragit till att identifiera och lyfta fram områden inom revisionen som kan bli bättre och utifrån detta har nya regelverk och lagtexter arbetats fram.

Aktiebolagslagen fastslår att revisorn ska granska bolagets årsredovisning och verkställande direktörens förvaltning i enlighet med god revisionssed. God revisionssed specificeras inte i lagtexten, utan denna utarbetas av revisorernas branschorganisation FAR SRS, och den går ut på att följa gällande praxis bland erfarna revisorer. Efter granskningen skall revisorn lämna en revisionsberättelse där denne uttalar sig om granskningen och huruvida revisorn tillstyrker huruvida företagsledningen skall beviljas ansvarsfrihet eller inte.

Om revisorn under granskningen skulle få indikationer på att det förekommer bedrägerier eller skattebrott i den granskade företaget är revisorn skyldig att anmäla detta, men det är alltid företagsledningen som har ansvaret för den interna kontrollen. Även om revisorn efter granskningen lämnar en ren revisionsberättelse och inte har upptäckt några fel vid granskningen är det, det granskade företagets ledning som har ansvaret för att redovisningen är korrekt.

Undersökningar visar dock att företagsledarna i mindre företag ofta tror att det är revisorn som har ansvaret för att deklarationen är korrekt och att de lämnar över

---

<sup>118</sup> Skough, *De danska företagen behåller revisorn*, Balans (2007)

ansvaret för årsredovisningen till revisorn. Företagsledarna har ofta också för stora eller direkt felaktiga förväntningar på vilka tjänster som ingår i revisionsuppdraget. Detta fenomen kallas för *förväntningsgap*.

Förväntningsgapet är ingen ny företeelse inom revisionen och ett flertal studier har gjorts för att kartlägga hur gapet ser ut, varför det uppkommer och vad man kan göra för att minska det. En åtgärd som har vidtagits för att minska gapet är det så kallade uppdragsbrevet. I uppdragsbrevet preciseras revisorns och klientens ansvar och dokumentet ska skrivas under av både revisorn och företagsledningen. Revisorn kan efter revisionen också begära att få in ett skriftligt uttalande från företagsledningen som ytterligare preciserar ansvarsförhållandet och minskar risken för missförstånd.

För närvarande pågår också en undersökning om ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten för de mindre företagen. Om revisionsplikten avskaffas kommer det även att få effekter för revisionsbyråerna och ett avskaffande av plikten kan även påverka förväntningsgapet.

Avslutningsvis kan det alltså konstateras att finansiella kriser leder till en offentlig debatt om revisorsrollen, vilket i sin tur bidrar till att utarbeta nya arbetssätt som utvecklar professionen. Men trots, eller kanske på grund av utvecklingen, kvarstår ändå problemet med förväntningsgapet.

För att kunna ge en tydlig bild över hur gapet ser ut och ge förslag på eventuella lösningar för att minska gapet krävs inte bara intervjuer med klienterna, utan även med revisorer i såväl större som mindre byråer. För att visa hur vi har gått tillväga med vår undersökning om förväntningsgapet kommer vi i nästa kapitel att presentera vårt arbetssätt och vilka metodmässiga övervägande vi gjort.

## 3. Metod

---

*I detta avsnitt redogörs det för val av ämne, forskningsansats, undersökningsmetod, urval, datainsamlingsmetod och analysmodell. Vidare förs en diskussion om primär- och sekundärdata, samt validitet och reliabilitet. Syftet med metodavsnittet är att ge en förståelse för de tillvägagångssätt som har använts, och hur utförandet av undersökningen gick till.*

### 3.1 Val av ämne

Det stod tidigt klart att vi som författare av denna uppsats skulle välja ett aktuellt ämne inom redovisning som föremål för vår undersökning. Dels ämnar vi alla i framtiden att arbeta med revision, och dels är detta det ämne som för tillfället intresserar oss mest. Vi startade vår urvalsprocess genom att besöka de större revisionsbolagens hemsidor i jakt på tips om bra och aktuella uppsatsämnen. Till slut fastnade vi för ett uppsatsförslag på KPMG:s hemsida som rörde förväntningsgapet mellan revisorer och deras klienter. Efter en snabbsökning av litteraturen och tidigare arbeten och uppsatser inom detta område kom vi fram till att vi ville undersöka hur förväntningsgapet ser ut mellan mikroföretagen och revisorn, för att kunna komma med förslag på åtgärder som kan minska gapet.

Vi kom fram till att det bästa sättet att undersöka dessa skillnader var att dels genomföra en serie av kvalitativa djupintervjuer med olika auktoriserade eller godkända revisorer, både på små och stora revisionsbolag, och dels att genomföra strukturerade intervjuer med ett stort antal olika mikroföretag. På detta sätt kunde vi först bilda oss en uppfattning om vad klienterna anser att revisorernas arbete innebär, och sedan jämföra detta med vad revisorerna anser. Vi kunde sedan ytterligare jämföra om förväntningarna på dels de stora, och dels de små revisionsbolagen skiljde sig åt.

## 3.2 Forskningsansats

De två vanligaste angreppssätten är det induktiva och det deduktiva. En forskares angreppssätt reflekterar oftast forskarens kunskapssyn. Traditionellt sett förknippas det induktiva angreppssättet med hermeneutiken och det deduktiva med positivismen.<sup>119</sup>

Induktion är teorigenererande; man bildar teorier av faktisk kunskap. Utgångspunkten är de ursprungliga observationerna, och utifrån dessa går man *mot* teorin. I deduktion utgår man från teorin för att sedan förkasta, eller bekräfta den empiri man samlat in. Här går man *ifrån* teorin. Detta är den centrala skillnaden mellan de två angreppssätten.<sup>120</sup>

I denna studie har vi använt oss av ett deduktivt angreppssätt där vi utgick från befintliga teorier och utifrån dessa försökte förklara och förstå skillnaderna i förväntningsgapet mellan revisorer och deras kunder. Vi förutsatte också, med stöd av litteraturen, att det fanns ett förväntningsgap mellan revisorer och kunder och arbetade sedan utifrån denna förutsättning.

## 3.3 Undersökningsmetod

Det finns två huvudsakliga undersökningsmetoder inom metodläran; den kvalitativa och den kvantitativa metoden. Kvantitativ data består av siffror som besvarar frågorna *hur många* eller *hur mycket*, medan kvalitativ data oftast består av ord, texter mm, och besvarar frågan *varför*.<sup>121</sup>

I denna undersökning har vi arbetat med både kvalitativa och kvantitativa ansatser eftersom vi dels genomförde djupintervjuer med åtta revisorer, alltså en kvalitativ undersökning, och dels genomförde strukturerade intervjuer med 55 mikroföretag, vilket är en kvantitativ undersökning. Detta eftersom olika metoder lämpar sig bäst för olika urval: När vi har ett begränsat urval som vi undersöker mer ingående (revisorerna) lämpar sig en kvalitativ undersökning i form av djupintervjuer bäst.<sup>122</sup> När vi arbetar med

---

<sup>119</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>120</sup> Arbnor & Bjerke, *Företagsekonomisk metodlära* (1994)

<sup>121</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>122</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

ett större urval och vill ha jämförbara svar (mikroföretagen) lämpar sig strukturerade intervjuer med standardiserade frågor bäst.<sup>123</sup>

Den kvalitativa ansatsen används när man vill undersöka de bakomliggande orsakerna till ett resultat eller en effekt. Den sätter fokus på att skapa en djupare förståelse för den undersökta problematiken och sätta denna i sitt sammanhang.<sup>124</sup> En kvantitativ ansats används när man vill göra studieobjekt mätbara och presentera dem numeriskt. Den mäter ofta ett fenomen och har generellt sett en dragning åt naturvetenskapen, till exempel i form av matematik och statistik.<sup>125</sup>

Anledningen till att denna undersökning använder sig av ett kvantitativt angreppssätt vad gäller mikroföretagen beror på att vi här vill testa en teori. Den kvantitativa metoden ger då tillräckligt med statistisk data för att se om teorin kan förkastas eller om teorin håller. Insamlingsmetoden kommer att bestå av strukturerade intervjuer med färdiga svarsalternativ för att svaren bäst ska kunna jämföras med varandra. Ett alternativ till att använda sig av intervjuer är att istället ställa frågorna via enkäter. Vi har dock valt bort denna insamlingsmetod främst på grund av vi tror att det skulle ta längre tid att få in svaren via enkäter men även för att vi tror att enkäterna skulle ha ett högre bortfall. Annars bedömer vi båda tillvägagångssätten som ungefär likvärdiga angående validitet och reliabilitet.

I djupintervjuerna ville vi bland annat ta reda på hur revisorerna arbetar för att minska förväntningsgapet och då fungerade inte standardiserade svar som undersökningsmetod eftersom svaren var väldigt varierande. Valet av intervjuform föll då på semistrukturerade intervjuer istället för ostrukturerade intervjuer. Frågorna till revisorerna har därmed varit i princip desamma fast de har haft frihet att utforma sina svar efter eget tycke. Detta gör att vi lättare kan jämföra svaren från respondenterna och därmed dra bättre slutsatser än om vi använt oss av ostrukturerade intervjuer. Ostrukturerade intervjuer tenderar nämligen ofta att lägga tonvikten på olika områden och därmed bli relativt olika varandra.

---

<sup>123</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>124</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>125</sup> Holme & Solvang, *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder* (1997)

## 3.4 Primär- och sekundärdata

### 3.4.1 Primärdata

Primärdata är material som forskaren själv samlar in för uppsatsens specifika syfte.<sup>126</sup>

I denna uppsats har primärdata samlats in dels genom att kvalitativa intervjuer med revisorer från både stora och små revisionsbyråer gjorts, dels genom strukturerade intervjuer med ett stort antal mikroföretag. För urvalet och datainsamlingen av primärdata redogörs i avsnitt 3.5 och 3.6 medan tillförlitligheten av primärdata diskuteras i avsnitt 3.7.

### 3.4.2 Sekundärdata

Med sekundärdata avses sådan data som redan samlats in av andra.<sup>127</sup> I denna uppsats har vi använt oss av en betydande andel sekundärdata. Vi har gått igenom en stor mängd litteratur inom ämnet förväntningsgap. Denna har huvudsakligen införskaffats på Universitetsbiblioteket i Lund och biblioteken på Alfa och Ekonomisentrum i Lund. Vilken litteratur som använts redovisas i källförteckningen.

När det gäller lagar, normer och stadgar till revisorernas arbete har framför allt FAR:s revisionsbok, FAR:s samlingsvolym och ABL använts flitigt. För metoddelen har vi främst använt oss av Bryman & Bells *Företagsekonomiska forskningsmetodiker* och Svennings *Metodboken*, men även andra böcker har använts för att komplettera.

Vi har även använt oss av en del artiklar från olika tidskrifter som *Balans*, *Managerial auditing journal* och *Journal of Accounting Research*. Dessa artiklar fann vi genom användandet av olika databaser som exempelvis Elin@Lund.

Sökverktyg såsom Lovisa och Xerxes har använts för att samla in uppsatser och forskningsrapporter kring ämnet. Dessa har dock varit av begränsad betydelse för uppsatsen och mest gett uppslag till upplägget och utformningen av uppsatsen. Frekvent återkommande sökord har varit *förväntningsgap*, *revisionsbyråer*, *revisorernas arbete*, *revisionsuppdrag*, *uppdragsbrev* och *förväntningar på revisorn*.

---

<sup>126</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>127</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)



### 3.4.3 Källkritik

Eftersom sekundärdata är insamlad av någon annan är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till dess värde, både vad gäller trovärdigheten och tillförlitligheten.<sup>128</sup>

Vad gällande bakgrundsteorin om förväntningsgapet och revisorernas syn på sitt eget arbete har vi i litteraturgenomgången använt oss av ett stort material för att kunna bilda oss en generell uppfattning av ämnena. Vi har främst använt oss av litteratur från etablerade forskare och författare inom varje område. Mängden litteratur har minimerat risken för att enstaka personers subjektivitet återspeglats i litteraturgenomgången. På samma sätt har användandet av etablerade forskares litteratur och forskning gett tyngd till den teori som vi valt att använda. Trovärdigheten och tillförlitligheten bedöms vara stor hos sådana personer och forskning.

Våra källor för lagar, rekommendationer och standards är nästan uteslutande lagstadgade och normgivande inom området. FAR, ABL med flera är alla tillförlitliga källor som är objektiva till sin natur. Vi ser det som en styrka att kunna använda dessa källor i stor utsträckning.

Vi har även använt oss av en del artiklar från olika tidskrifter som *Balans*, *Managerial auditing journal* och *Journal of Accounting Research*. Eftersom artiklar kan vara både argumenterande och subjektiva har vi varit kritiskt inställda och haft höga krav på de artiklar vi valt att använda. Många artiklar är från tidskrifter där det kan ta flera år att få en artikel publicerad på grund av de höga krav som ställs på dem. Allt för att få så tillförlitliga och trovärdiga källor som möjligt.

## 3.5 Urval

För att det ska gå att generalisera resultatet från ett stickprov till en population måste urvalet vara representativt. Genom att göra ett sannolikhetsurval, alltså ett urval som gjorts på slumpmässig grund där man vet sannolikheten för att respektive enhet i populationen väljs ut, kan man anta att man fått ett representativt urval, och risken för samplingsfel minimeras.<sup>129</sup>

---

<sup>128</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>129</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

Det finns många olika typer av sannolikhetsurval. Vi har valt att arbeta med en av de mest grundläggande typerna; obundet slumpmässigt urval (OSU). Tekniken bygger på att varje enhet i populationen har samma möjlighet att komma med i urvalet.<sup>130</sup> Det obundna slumpmässiga urvalet utformas i ett antal steg. Först definieras populationen. Därefter görs en urvalsram där man utifrån exempelvis en personal- eller företagslista utesluter alla urvalsobjekt som inte uppfyller kriterierna. Därefter bestäms urvalets storlek, och en förteckning görs över alla undersökningsobjekt som ingår i populationen och dessa numreras. Till sist väljs med hjälp av en slumpvalstabell, lika många slumpmässiga tal ut som den bestämda storleken på urvalet. De personer eller företag vars siffror stämmer överens med de slumpmässigt utvalda talen blir vårt urval.<sup>131</sup>

När vi gjorde vårt urval av mikroföretag för de strukturerade intervjuerna använde vi oss av just denna typ av sannolikhetsurval med listor på alla aktiebolag i Lund kommun med färre än fem anställda, som vi sedan valde ut med en slumpvalstabell. Denna slumpmässiga och obundna urvalsmetod ledde oss till att förutsätta att de resultat vi fann, verkligen var representativa för hela populationen i Lund.

För vårt urval av revisorer från både stora och små revisionsbyråer blev arbetsmetoden lite annorlunda. Valet av revisorer på de stora bolagen grundades på personliga kontakter och tillgänglighet, alltså ett bekvämlighetsurval.<sup>132</sup> Men eftersom arbetsuppgifter och arbetsgången är likartad för revisorer i allmänhet antog vi att de revisorer vi intervjuade ändå är representativa för populationen i stort. Vad det gäller revisorer på mindre bolag valdes dessa ut på samma sätt som mikroföretagen, med hjälp ett obundet slumpmässigt urval. Även här antog vi därför att de resultat vi fick var representativa för populationen som helhet.

### 3.6 Datainsamling

Vi har valt att använda två olika metoder för datainsamling. Kvalitativa intervjuer och strukturerade intervjuer. Den kvalitativa intervjuformen användes när vi samlade in data från olika auktoriserade revisorer medan den strukturerade användes för att samla in

---

<sup>130</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>131</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>132</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

data från mikroföretagen. Nedan redogörs kortfattat för tillvägagångssättet för de båda datainsamlingsmetoderna.

### 3.6.1 Kvalitativ intervjuform: semistrukturerade intervjuer

Man kan dela in kvalitativa intervjuer i två huvudgrupper; ostrukturerade och semistrukturerade.<sup>133</sup>

I denna undersökning har vi använt oss av semistrukturerade intervjuer eftersom de bäst uppfyller uppsatsens syfte vad det gäller revisorerna; att dokumentera deras åsikter och uppfattningar om sitt eget arbete. Detta innebär att vi haft en förhållandevis specifik lista av frågor som vi velat ha svar på, men revisorerna har haft stor frihet att utforma svaren på sitt eget sätt.

Tillvägagångssättet i kvalitativa intervjuer är oftast betydligt mindre strukturerat än i kvantitativa undersökningar. I kvalitativa intervjuer är intresset riktat mot den intervjuades ståndpunkter och denne har friheten att röra sig fritt i olika riktningar. De som intervjuar kan ställa uppföljningsfrågor utifrån vad respondenten svarat och ändra ordningsföljden i frågorna. Sådant tillåts inte i kvantitativa intervjuer eftersom de äventyrar de standardiserade elementen i intervjuprocessen. Detta gör att kvalitativa intervjuer ses som flexibla och följsamma då de enklare kan följa den riktning som intervjun går i.<sup>134</sup>

Flexibilitet och följsamhet var också det vi sökte i våra intervjuer med revisorerna. Vi ville att de skulle ha stor frihet när de svarade, men ändå få en röd tråd i alla intervjuer för att lättare kunna jämföra resultaten och dra generella slutsatser utifrån dem.

### 3.6.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer

I den kvalitativa undersökningen intervjuades åtta revisorer, varav tre var godkända, fyra auktoriserade och en revisorsassistent. I de flesta fall fick intervjupersonerna våra frågor utskickade i förväg via e-post för att de lättare ska kunna sätta sig in i vad intervjun

---

<sup>133</sup> *Svenning, Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>134</sup> *Bryman & Bell, Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

skulle handla om. Intervjuerna skedde på de intervjuades arbetsplatser, med undantag för en intervju som genomfördes via telefon.

Strukturen på intervjuerna har varit väldigt fri och kan klassas som semistrukturerad. Vi har på förhand haft ett antal frågor som vi velat få svar på men ordningen på dessa har varierat i väldigt stor utsträckning. Vid varje intervju har vi fått svar på de frågor som vi på förhand ställt upp, men vägen dit har skiljt sig åt. Även längden på intervjuerna har varierat mellan 30 och 45 minuter eftersom vi låtit den intervjuade personen prata öppet och fritt. Intervjuerna har därmed blivit något av en dialog mellan oss och den intervjuande.

### 3.6.3 Kritik mot kvalitativa intervjuer

Det är betydligt svårare att jämföra, analysera och tolka data från kvalitativa intervjuer än data från olika kvantitativa undersökningar. I kvalitativa undersökningar är risken ofta stor för så kallade analystekniska felslut. Dessa uppkommer när materialet feltolkas eller förvanskas, oftast till följd av ett bristfälligt kodningssystem. Det är därför viktigt att man har ett bra system för att koda svaren från intervjuerna så att det går att göra jämförelser mellan dem.<sup>135</sup>

Under datainsamlingsfasen finns det risk för att *uppmärksamhetseffekterna* gör sig gällande eftersom människor beter sig annorlunda i en undersökningssituation. Det vanligaste problemet i kvalitativa intervjuer är annars *intervjuareffekten*. Inpass, utrop och minspel kan styra intervjun i en oförutsägbar riktning och påverka resultatet. Intervjuareffekten beror till stor del på att respondenterna svarar vad de förväntas svara på grund av att de vill göra ett gott intryck, eller för att de inte vill framstå som okunniga.<sup>136</sup> Vi har försökt att ta hänsyn till detta vid genomförande av våra intervjuer. Det är viktigt att intervjuerna presenterar sig själva, studiens syfte samt varför vederbörande har valts ut för intervjun för att minska risken för intervjuareffekten, vilket vi också gjort.

---

<sup>135</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>136</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

### 3.6.4 Kvantitativ intervjuform: strukturerade intervjuer

I våra intervjuer med mikroföretagen använde vi oss av strukturerade intervjuer. I en strukturerad intervju ställer intervjuaren frågor till en respondent utifrån ett i förväg fastställt intervju- och frågeschema. Målet är att kontexten för alla intervjuer ska vara densamma. Frågorna ska formuleras på samma sätt, och ställas i samma ordning vid varje tillfälle. Oftast är frågorna väldigt specifika och med ett antal svarsalternativ. Sådana frågor kallas oftast slutna eller förkodade frågor. Detta gör att man sedan lättare kan jämföra svaren från de olika intervjuerna och dra generella slutsatser.<sup>137</sup>

Eftersom både intervjuerna och registreringen av svaren är standardiserade kommer variationen i respondenternas svar bero på sanna eller verkliga skillnader, inte av själva intervjun eller dess genomförande. Detta är en av den strukturerade intervjuens största styrkor och ett av skälen till att vi valde just denna metod. En annan orsak till vårt val är att vid användandet av slutna eller förkodade frågor så underlättas bearbetningen av data.

### 3.6.5 Genomförande av strukturerade intervjuer

De kvantitativa intervjuerna har skett över telefon. Frågorna har ställts som påståenden där den svarande har fått svara genom att ange en siffra mellan ett och sex hur respondenten förhåller sig till påståendet. Intervjuerna har haft enkätliknande karaktär där frågorna har ställts i samma ordning och på samma sätt till alla intervjuande. Styrkan med att ha denna typ av intervju är att lättare kunna sammanställa och dra slutsatser utifrån de svar vi har fått in. Eftersom vi är fyra olika personer som har genomfört intervjuerna har vi genom att använda oss av en enkätliknande intervju också minskat risken för intervjuareffekten.

### 3.6.6 Kritik mot strukturerade intervjuer

Anledningen till att man använder sig av standardisering i intervjuer är att man så säkert som möjligt vill kunna säga att den variation som uppkommer i svaren hos

---

<sup>137</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

respondenterna beror på en variation hos dem, och inte är en följd av hur frågorna ställs eller hur svaren registreras. Det finns dock ett antal felkällor som kan uppkomma i denna variation.<sup>138</sup> Om en intervjuare inte är konsekvent i sitt sätt att ställa frågor eller registrera svaren får vi en *intraindividuell variation* som beror på intervjuaren, inte respondenten. Om det är två eller fler intervjuare kan vi få en *interindividuell variation* som en konsekvens av att intervjuarna skiljer sig åt från varandra när det gäller intervjuerna och registreringen av svaren.<sup>139</sup>

I denna undersökning var interindividuell variation den största faran eftersom vi var fyra olika intervjuare. För att motverka risken för interindividuell variation så mycket som möjligt övade vi tillsammans på genomförandet av de strukturerade intervjuerna för att minimera variationer i frågeställningen och registreringen av svaren. Det är vår förhoppning att detta ledde till att de resultat vi fick faktiskt berodde på en variation hos respondenterna, och inte oss.

### 3.6.7 Bortfall

Under intervjuerna med mikrobolagen hände det att vissa respondenter inte svarade när vi ringde, eller varken hade tid eller vilja att medverka i undersökningen. I undersökningen var det cirka 30 procent av mikroföretagen som av olika anledningar inte kunde eller ville besvara frågorna. Detta hade vi dock räknat med eftersom studien gjordes ganska nära inpå julen, och vi hade därför gjort ett urval som var större än vad vi ansåg oss behöva.

Det hände också att en del av de mikrobolag vi intervjuade inte ville svara på en specifik fråga i intervjun. Detta har vi givetvis tagit med i beräkningarna när vi gjort dataanalysen och i de fall då det saknats ett svar på en fråga har vi istället räknat på ett minde antal respondenter (exempelvis 53 istället för 55 på en viss fråga). Bortfallet har på så sätt inte påverkat de resultat vi fått i analysen.

Vid intervjuerna med revisorerna var bortfallet ungefär 20 procent vilket vi också ansåg acceptabelt eftersom de flesta forskare brukar hävda att det är ett bortfall över 50

---

<sup>138</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>139</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

procent som inte är acceptabelt<sup>140</sup>. Då vi låg väl under denna siffra för både revisorerna och mikrobolagen har vi antagit att bortfallet inte nämnvärt påverkat undersökningens resultat.

## 3.7 Validitet och reliabilitet

### 3.7.1 Validitet

Målet med en undersökning är att så väl som möjligt fånga och förklara ett fenomen av verkligheten. För att göra detta på ett korrekt sätt är det viktigt att man mäter det man avser att mäta. Detta kallas för undersökningens validitet. Ju högre validitet, desto bättre har man lyckats att mäta det man verkligen avsett att mäta.<sup>141</sup>

Svenning har valt att skilja på inre och yttre validitet. Inre validitet syftar på själva undersökningen och den direkta kopplingen mellan teori och empiri. Yttre validitet syftar på den inre validitetens (undersökningen, empirin, teorin) förankring i en mera omfattande kontext.<sup>142</sup>

Kortfattat kan man säga att den inre validiteten handlar om att vi ställer våra frågor till rätt grupp av människor, att vi använder rätt mätinstrument, att vi har med ett tillräckligt antal indikationer för att täcka en frågeställning, etcetera. Den yttre validiteten handlar om vår undersökning som en helhet, att kunna generalisera utifrån en enskild studie. Dels att generalisera konkret från ett urval till en population, och dels att dra slutsatser från en specifik undersökning och koppla den till allmän teori.<sup>143</sup>

En grundläggande förutsättning för att kunna använda våra strukturerade intervjuer för att generalisera är att den empiriska grunden är riktig, att vi inte dragit felaktiga stickprov och fått ett urval som inte korrekt skattar populationen. Vi har därför lagt stor vikt vid att göra ett så obundet slumpmässigt urval av en så stor population som möjligt, med hänsyn till vår tidsram och våra resurser.

---

<sup>140</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>141</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>142</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>143</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

Vad avser djupintervjuerna gäller givetvis samma sak. Det är dock lättare att uppnå inre validitet i en kvalitativ än i en kvantitativ studie eftersom forskaren direkt kan göra en personlig validitetsbedömning om huruvida teori och empiri överensstämmer. Den yttre validiteten är dock lika svår att uppnå med de kvalitativa intervjuerna som med de strukturerade. Om vårt intervjuunderlag inte är riktigt kan vi inte heller dra några generella slutsatser.

Vi anser att det kan förutsättas att revisorer i allmänhet har likartade arbetsuppgifter och en likartad uppfattning om vad deras arbete innebär. Artsberg talar exempelvis om hur revisorerna anser att en gemensam kunskapsbas är det viktigaste för deras yrkesgrupp.<sup>144</sup> Med detta som bakgrund så bör vårt urval från de större revisionsbyråerna vara representativt för populationen som helhet, så länge det är auktoriserade eller godkända revisorer som vi intervjuat. Vi tycker därför att validiteten i denna undersökning varit hög.

### 3.7.2 Reliabilitet

Reliabilitet innebär att det man mäter är tillförlitligt.<sup>145</sup> Om ingenting förändrats i vår population ska vår undersökning ge samma resultat om samma syfte och metod upprepas vid ett annat tillfälle.

Begreppet reliabilitet ter sig ofta ganska oklart och definieras på olika sätt i litteraturen. Man kan dock dela in definitionerna i två grupper. Den ena menar att ett och samma *mätinstrument* skall gå att använda flera gånger och ge samma resultat, den andra menar att samma *begrepp* och *frågeställningar* skall generera samma resultat. Svenning kallar dessa samma-mätinstrument-modellen och input-output-modellen.<sup>146</sup>

Enligt samma-mätinstrument-modellen räcker det med att vi har samma intervjuformulär för alla våra intervjuobjekt för att vår undersökning ska ha tillräcklig reliabilitet.<sup>147</sup> Detta är ett ganska begränsat krav. Vi har valde därför att använda oss av några enkla metoder som förespråkas av Svenning för att höja vår undersöknings reliabilitet.

---

<sup>144</sup> Artsberg, *Redovisningsteori – Policy och – praxis* (2003)

<sup>145</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>146</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)

<sup>147</sup> Svenning, *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling* (1999)



Vi använde oss därför av klara definitioner på de begrepp som vi använde vid intervjuerna. Urvalsobjekten skulle inte tvingas ha egna definitioner på mängd-, tids och andra måttangivelser. Vi undvek också att använda oss av ledande frågor och frågor som hade uppenbara negativa eller positiva laddningar, och därigenom också kunde påverka svaren i en viss riktning. Till sist valde vi att använda oss av flera indikatorer för våra frågor för att med större säkerhet kunna säga att våra data är tillförlitliga.

## 3.8 Analysmodell

Vid analysen av insamlad data har vi använt oss av olika metoder för de olika typerna av data. Kvantitativ data har analyserats med hjälp av databehandlings-programmet SPSS och Microsoft Office Excel. Kvalitativ data har analyserats med utgångspunkt i Glaser & Strauss "Grounded Theory".

Vi har valt att lägga ihop vårt empiriska material och analysen under samma kapitel, nämligen resultatredovisningen. Där har vi valt att presentera och analysera resultaten efter olika teman som vi arbetat med under intervjuerna. Vi anser att detta åskådliggör våra resultat och slutsatser för läsaren på ett lättbegripligt sätt, samtidigt som det ger resultatredovisningen en bra struktur. Vi kommer nu kortfattat att redogöra för metoden för vår dataanalys av kvantitativa och kvalitativa data, och sedan avsluta med en kapitelsammanfattning, innan vi övergår till resultatredovisningen i kapitel fyra.

### 3.8.1 Kvantitativ dataanalys

Resultaten från intervjuerna med de mindre företagen kategoriserades och matades in i de ovan nämnda datorprogrammen. Eftersom vi dels använt oss av en likhetskala 1-6 och dels av ja och nej frågor, fick vi två olika typer av variabler. Frågorna med multipla mått, likhetsskalorna, behandlade vi som kvot/intervallvariabler och ja och nej frågorna som dikotoma variabler. Detta fick en viss påverkan på analysen av resultaten. När vi analyserade två kvoter/intervallvariabler mot varandra använde vi oss av Pearsons r test, och när vi analyserade en kvot/intervallvariabel mot en dikotom variabel använde vi oss av Spearmans rho test. Båda testerna mäter samband mellan två eller fler variabler. För att man ska kunna använda Pearsons r test måste förhållandet mellan de

variabler vi testar vara linjärt.<sup>148</sup> Vi testade därför de variabler vi ville använda i ett spridningsdiagram innan vi gjorde r-testet. Om förhållandet inte var linjärt gjorde vi inte något r-test. I många fall gick det dock inte att få fram några givande resultat med r eller rho-test. Vi använde oss då istället av Excel.

I Excel använde vi oss av medelvärden och procentsatser för enklare analyser av resultaten då det i vissa fall ganska enkelt gick att belysa skillnaderna med olika procenttal.

### 3.8.2 Kvalitativ dataanalys

För analysen av kvalitativ data från intervjuerna med de auktoriserade och godkända revisorerna har vi använt oss av de riktlinjer som Glaser och Strauss ger i sin bok; *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Det synsätt de presenterar i denna bok kallas *Grounded Theory*, eller *Grundad teori*. Grundad teori är i dag det absolut vanligaste synsättet när det gäller analys av kvalitativ data. Principerna för Grundad teori omarbetades sedan av både Glaser och Strauss på olika sätt. Strauss texter är de som i efterhand fått mest uppmärksamhet. I Strauss & Corbins *Basics of qualitative research* från 1990 finns principerna för Grundad teori mer lättbeskrivna.<sup>149</sup>

Vad Glaser och Strauss gjorde var att kritisera den dåvarande användningen av hypotesprövning inom samhällskunskapen. De menade att istället för att endast använda teorierna till att testa eller prova hypoteserna borde man också ägna sig åt teoriutveckling. Man skulle alltså inte helt överge teoriprövning, men tyngdpunkten skulle läggas på utveckling av teorierna.<sup>150</sup>

I den senaste versionen av Strauss & Corbins bok från 1998 definieras Grundad teori som:

[...] teori som härletts från data som samlats in och analyserats på ett systematiskt sätt under forskningsprocessens gång. I denna metod finns det ett nära samband mellan datainsamling, analys och den resulterande teorin.<sup>151</sup>

---

<sup>148</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>149</sup> Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999)

<sup>150</sup> Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999)

<sup>151</sup> Strauss & Corbin, *Basics of qualitative research* (1998) sid. 201

Metoden är alltså inriktad på dels utvecklingen av en teori på grundval av insamlad data, och dels på att insamlingen och analysen av data sker parallellt.<sup>152</sup> Under våra intervjuer var vi också tvungna att tolka och analysera det som revisorerna sa under intervjuens gång då de inte alltid svarade exakt på våra frågor utan berörde dem till och från. Insamlingen och analysen av data skedde på så sett parallellt. Allt eftersom vi samlat in data har vi också utvecklat de teorier om förväntningsgapet som vi började arbeta utifrån. Detta har lett till slutsatser som skiljer sig en del från de ursprungliga teorierna men utvecklats utifrån dem.

Nästa steg, efter insamlingen av data, var att sammanställa intervjuerna till meningsfull text där vi kunde jämföra de olika intervjuerna med dels de olika revisorerna, och dels med intervjuerna av mikroföretagen. Detta gjorde vi med hjälp av vad Strauss & Corbin benämner som *öppen kodning*. Öppen kodning innebär att man bryter ner, studerar, jämför, konceptualiserar och kategoriserar data.<sup>153</sup>

Charmaz sa följande om kodning som vi tagit till oss av:

Koder [...] fungerar som ett enkelt sätt att etikettera, åtskilja, sammanställa och organisera data.<sup>154</sup>

Det är också det som vi främst använt den öppna kodningen till, att åtskilja, sammanställa och organisera data. Genom att bryta ner all data och kategorisera både frågor och svar i tre olika huvudkategorier (*revisorers ansvar, uppfattningar och information*) kunde vi lättare jämföra all data från de olika intervjuerna. Vi har också valt att presentera både data och analysen av data i dessa tre kategorier i resultatredovisningen.

Efter åtta intervjuer med olika revisorer nådde vi vad Glaser & Strauss kallar *teoretisk mättnad*. Det innebär att vi nådde en punkt där insamlandet av ny data inte längre gav så mycket ny information.<sup>155</sup> Svaren från revisorerna rörde sig alla inom de huvudkategorier som vi formulerat och när svaren började upprepas ansåg vi oss klara med datainsamlingen.

---

<sup>152</sup> Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2005)

<sup>153</sup> Glaser & Strauss, *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*, (1967)

<sup>154</sup> Charmaz, *The grounded theory Method: An explication and interpretation* (1983), sid186

<sup>155</sup> Glaser & Strauss, *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*, (1967)

### 3.9 Kapitelsammanfattning

Vid undersökningen av förväntningsgapet mellan revisorer och deras klienter har vi använt oss av ett deduktivt angreppssätt. För datainsamlingen har vi använt oss av både kvalitativa och kvantitativa metoder.

Både primär och sekundärdata har använts. Det empiriska materialet (primärdata) har inhämtats från 55 mikroföretag och åtta auktoriserade eller godkända revisorer. Vi använde oss av både strukturerade och semistrukturerade intervjuer vid datainsamlingen. Respondenterna valdes ut med hjälp av ett obundet slumpmässigt urval för mikroföretagen, och ett bekvämlighetsurval för revisorerna. Sekundärdata har inhämtats från en rad olika böcker, tidskrifter, uppsatser, avhandlingar och elektroniska källor som alla redovisas för i källförtäckningen.

Analysen av data har gjorts med dels SPSS för Windows och Excel, och dels med utgångspunkt i Glaser & Strauss Grounded theory. Vi har valt en analysmodell där vi både presenterar och analyserar resultaten i kapitel fyra, resultatredovisning efter tre olika teman eller kategorier som vi arbetat fram under datainsamlingen.

# 4. Resultatredovisning och analys

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för undersökningens resultatredovisning samt analysen av resultaten. För att lättare förstå hur svaren från den kvantitativa undersökningen har tillkommit redogörs för förfarandet i början av kapitlet. För att lättare kunna överblicka intervjusvaren presenteras två matriser från de kvalitativa och kvantitativa undersökningarna. Efter detta presenteras de resultat och analyser som gjorts från de båda undersökningarna uppdelat på tre olika teman.*

## 4.1 Inledning

För att få en bra struktur på resultatredovisningen har svaren delats in i tre olika teman: *Revisorns ansvar och revisionens omfattning*, *Uppfattningar om revisionen och revisorn* och *Information från revisorn*. Respektive tema inleds med grafer som visar hur mikroföretagen svarat. På följande sidor presenteras en sammanställning av svaren från telefonintervjuerna samt en kortare sammanfattning av svaren från de intervjuade revisorerna.

Vid telefonintervjuerna har frågorna till respondenterna ställts i form av påståenden, exempelvis *"Jag är nöjd med min revisor"*. Respondenterna har blivit ombudda att svara med en siffra mellan ett och sex. De har även blivit informerade om att en etta betyder att påståendet inte alls stämmer överens med deras egen uppfattning, och en sexa helt stämmer överens med deras uppfattning. Ett högt värde på en fråga innebär därmed att respondenterna i hög utsträckning håller med om påståendet och ett lågt värde på en fråga innebär att respondenterna inte tycker påståendet stämmer överens med deras egen uppfattning.

## Sammanställning av telefonintervjuer

Påstående / Skala	1	2	3	4	5	6
1. Jag är införstådd med vad revisors revision av mitt företag innefattar.	1	0	4	2	19	29
2. Det är revisorns ansvar att mitt företags deklaration är korrekt.	16	7	5	3	3	21
3. Det är revisorns skyldighet att upptäcka skattebrott.	7	8	2	9	9	19
4. Det är revisorns skylighet att upptäcka bedrägerier	4	11	8	4	8	18
5. En ren revisionsberättelse garanterar att årsredovisningen är korrekt.	7	10	5	4	11	17
6. Struken fråga						
7. Min revisor granskar VD:s förvaltning.	9	6	7	4	12	16
8. Revisionen är till nytta för mitt företag.	5	4	9	6	9	22
9. Revisorn är tillräckligt kompetent för sina uppgifter.	1	0	3	8	14	29
10. Jag har förtroende för min revisor.	1	0	3	6	10	35
11. Jag är nöjd med min revisor.	1	0	3	13	11	27
12. Jag följer med i den offentliga debatten om revisorsrollen.	10	11	13	12	7	2
13. Min revisor har informerat mig om vad revisionen innebär.	5	6	9	7	17	11
Påstående / Svar	Ja		Nej		Vet ej	
Jag och min revisor har undertecknat ett uppdragsbrev.	20		32		3	
Jag har skrivit ett uttalande till revisorn om vilket ansvar jag som företagsledare har för årsredovisningen.	7		45		4	

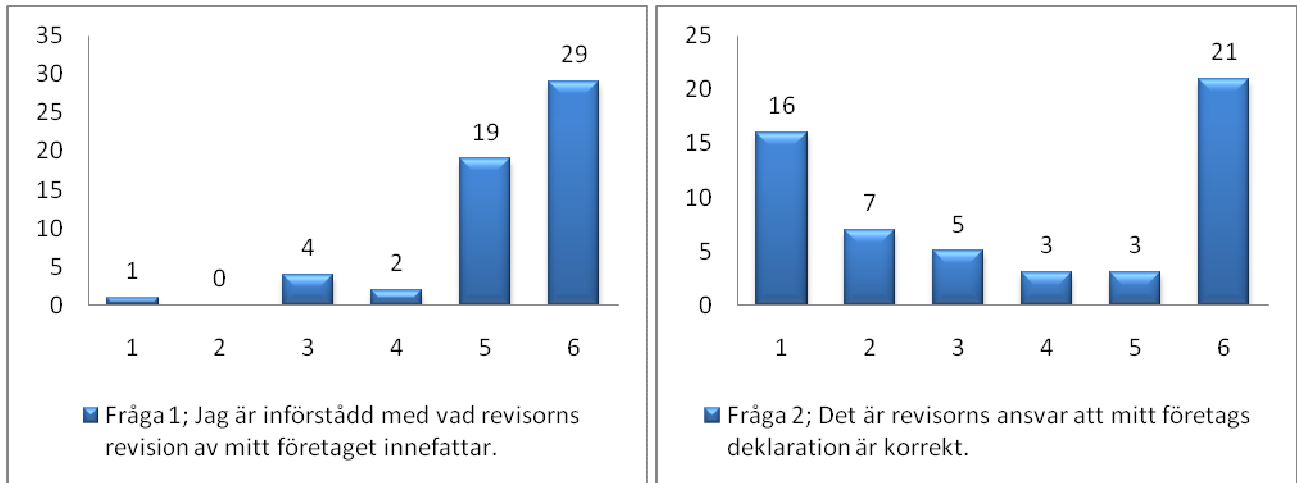
## Sammanställning av intervjuerna med revisorerna

Fråga / Svar	Byrå 1 (intervju med två revisorer)	Byrå 2	Byrå 3	Byrå 4	Byrå 5	Byrå 6	Byrå 7
Anser ni att era klienter vet vad revisionen innebär?	Inte alltid.	Vissa vet, andra inte, det varierar mycket.	Det är uppenbart att de ofta inte gör det.	Ja.	Nej, inte tillräckligt bra.	Ja på det stora hela. Dock stora kunskaps-skillnader.	Tycker inte att kunderna vet vad revision är för något.
Anser ni att er information till klienterna är tillräcklig?	Informerar dem vid behov	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

Anser ni att era klienter är intresserade av att informera sig om vad revisionen innebär?	Klienterna verkar inte vara intresserade av att ta reda på vad revisionen innebär.	Upplever inte att det finns något intresse från kunden att ta reda på vad revisorn gör.	Ej svar	Nej, inte direkt.	Känner inte att det finns något intresse från klienterna att ta reda på vad revisorn gör.	Nej	Klienterna är inte direkt intresserade av revisionen utan mer av avstämning, och skattekäklarationer.
Hur jobbar ni för att minska förväntningsgapet?	Finns ingen policy för att minska gapet. Ser det inte som något problem.	Gör inget speciellt. Problemet har tagits upp någon gång på interndagarna.	Ser inte gapet som ett problem. Kommunikationen är viktigare och ses som en lösning på de problem som förväntningsgapet medför.	Förväntningsgapet diskuteras inte och ses inte som ett direkt problem.	Gapet diskuteras ibland allmänt. Viktigt att åka ut till klienterna och träffa dem så mycket som möjligt.	Vet att problemet finns, men inte på den egna byrån eftersom de har en bra kommunikation med klienterna.	Genom en bra relation och dialog med klienterna
Använder ni er av uppdragsbrev?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Anser du att uppdragsbrevet medför ett minskat förväntningsgap?	Nej, men uttalandet från företagsledningen gör det.	Tror att det skiftar väldigt mycket hur mycket klienten tar till sig vad som står i brevet.	Ja	Ja, men i vissa fall är det dock totalt meningslöst.	Nej	Nej, tror inte uppdragsbrevet hjälper speciellt mycket.	Nej, tycker inte att uppdragsbrevet har en sådan effekt som det borde ha.
Begär ni in ett uttalande från företagsledningen?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja, i de flesta fall.	Oftast inte.
Hur tror du att avskaffandet av revisionsplikten kommer att påverka förväntningsgapet?	Avskaffande av revisionsplikten skulle definitivt kunna medföra ett minskat gap.	Det borde absolut minska gapet.	Det påverkar inte gapet. Kommunikationen är viktigare.	Det kan mycket väl leda till ett minskat gap.	Det är troligt att avskaffandet minskar gapet.	Möjligt att avskaffandet leder till ett minskat gap.	Avskaffandet kommer absolut att minska gapet.
Följer du med i den offentliga debatten om revisorsrollen?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Läser du Balans?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

## 4.2 Revisorns ansvar och revisionens omfattning

### 4.2.1 Uppfattningar om ansvarsfördelningen mellan revisor och klient



Telefonintervjuernas första fråga var huruvida företagarna själva anser sig vara införstådda med vad revisorns arbete innefattar. 50 av 55 (91 procent) av de tillfrågade svarar här med ett värde mellan 4 - 6 och av dessa är det hela 29 stycken som svarat med en sexa. Detta är anmärkningsvärt höga värden då revisionen i allmänhet uppfattas som komplex och svårförståelig<sup>156</sup>. Samtidigt svarar flera av revisorerna att de inte alls tror att deras klienter är införstådda med vad revisionen innefattar och vad revisorerna arbetar med:

Revisionen är för många en helt ny värld som de inte har konfronterats med tidigare och även om företagarna förstår det intellektuellt kan det vara svårt att förstå de praktiska konsekvenserna.

Revisorerna upplever också att företagarna har svårt att skilja på redovisning och revision. Om företaget exempelvis köper hela tjänsten "årsredovisning" är de ofta inte medvetna om vad redovisningskonsulten, respektive revisorn gör (ibland tror de även att det är samma person).

Företagarnas svar på frågorna om huruvida det är revisorns ansvar att deklarationen är korrekt och att upptäcka skattebrott och andra bedrägerier visar också att företagarna inte är så insatta i revisionsämnet som de själva tror. Lagstiftningen fastslår tydligt att

<sup>156</sup> Falkman, *Teori för redovisning* (2000)



ansvaret för företagets deklaration alltid ligger hos företagsledningen<sup>157</sup>, men nästan hälften av de tillfrågade företagsledarna anser att det är revisorns ansvar att deras deklaration är korrekt. Resultatet här går i linje med tidigare studier, bland annat vid Lunds Universitet, som pekar på att företagsledarna inte är medvetna om sitt eget, respektive revisorns ansvar.<sup>158</sup> Ibland tror företagarna till och med att de har en garanti på årsredovisningen på samma sätt som man har en garanti på en tv. Samtliga tillfrågade revisorer är dock väl medvetna om hur ansvarsförhållandet mellan dem och företagsledningen ser ut, men revisorerna verkar ändå inte vara förvånade över klienternas uppfattningar:

Folk tror att revisorerna ska se till att allt är rätt. Företagen inser inte att det är de som har ansvaret.

Samtliga revisorer är också noga med att framhålla att de enligt lagstiftningen endast har ett begränsat ansvar:

Utifrån vår granskning gör vi en bedömning och uttalar oss om den i revisionsberättelsen. Vi har ansvar för de delar vi tittar på, men inte för allt annat.

Undersökningen visar även att företagarna ofta sätter för hög tilltro till revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ökar årsredovisningens trovärdighet, men även om revisionsberättelsen är ren är det ingen fullständig garanti för att årsredovisningen inte innehåller några fel<sup>159</sup>. Samtidigt svarar över hälften av företagarna att de anser att en ren revisionsberättelse garanterar att redovisningen är fullständigt korrekt. Även här kan det alltså konstateras att det finns ett gap mellan företagarnas förväntningar och vad som lagstiftningen fastslår, eller som en av revisorerna uttrycker det:

Har revisorn sagt att det är okej förväntar sig de sig inte att skatteverket ska ha någon annan åsikt. Det är styrelsen som har ansvaret. Tror de att de inte har något ansvar kan det ju bli en chock för dem.

Det har även förts diskussioner, inte minst i Balans, om att revisionsberättelsen skulle utökas för att ge användarna mer information om vad som har granskats och vad som ligger till grund för de uttalande revisorerna gör. Öhman menar dock i sin avhandling att revisorerna själva är negativa till att utöka revisionsberättelsen<sup>160</sup>. Detta bekräftas också

---

<sup>157</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p.12*

<sup>158</sup> Inge Wennberg, "Ett "gap" mellan revisorerna och deras eget regelverk", Balans (1994)

<sup>159</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 200 p.1-2*

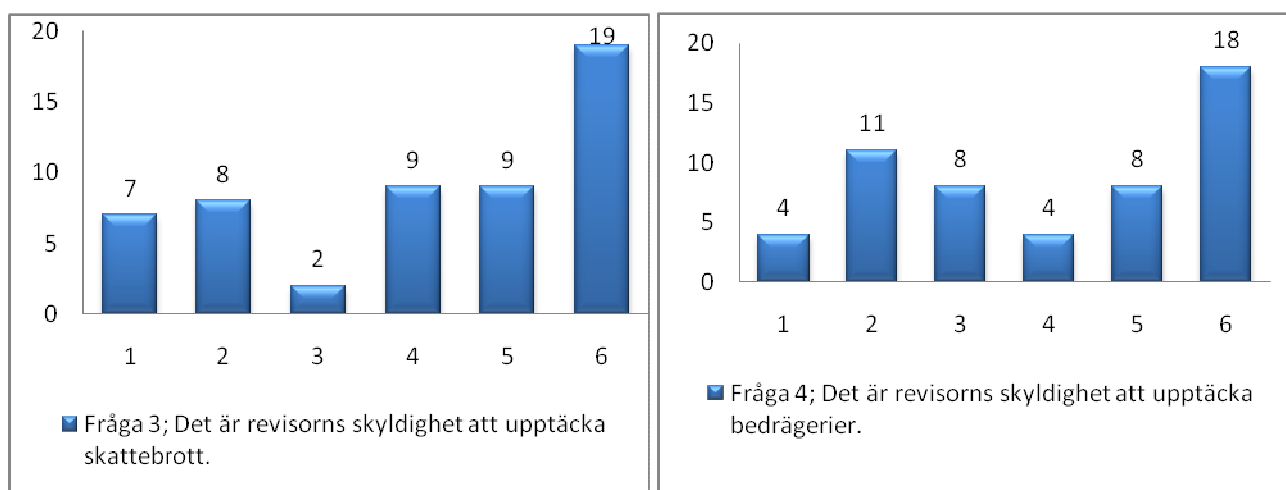
<sup>160</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

av denna undersökning, då ingen av revisorerna vill utöka revisionsberättelsens innehåll. En revisor menar att revisionsberättelsen redan har utökats så mycket de senaste åren att allt väsentligt redan finns med. En annan medger att informationen i revisionsberättelsen skulle kunna utökas och förtydligas, men tycker ändå att dagens revisionsberättelse ger tillräcklig information:

Revisionsberättelsen säger inte jättemycket idag. Men sen är frågan vad man skulle skriva mer i revisionsberättelsen.

Revisorerna menar också att även om revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporteringen har den inte så stor betydelse för förväntningsgapet i mikroföretagen. Detta eftersom merparten av kommunikationen här sker direkt mellan revisorerna och företagsledningen och att företagen då informeras på andra sätt.

#### 4.2.2 Uppfattningar om revisorns skyldigheter



På frågan om huruvida företagarna anser att det är revisorns skyldighet att upptäcka skattebrott, svarar nästan 70 procent med ett värde mellan 4 - 6. Detta bekräftar Marriots uppfattning om att företagarna anser att revisorn mest är till för att möta kraven från en tredje part (exempelvis staten, banker och skatteverket)<sup>161</sup>. En av de intervjuade företagarna tillägger också: *"revisorn är en förlängning av skattesystemet"*. Revisorerna själva säger dock att de inte aktivt letar efter att upptäcka skattebrott och

<sup>161</sup> Marriot & Marriot, *Professional accountants...* (2000)

bedrägerier, utan att de fall som upptäckts oftast görs det av en slump. En av revisorerna påpekar också svårigheten med att granska skattefrågor:

Vi ska anmärka i revisionsberättelsen om företaget inte fullgjort sina skyldigheter att betala skatter och avgifter. Men inom skatteområdet finns en jättestor gråzon. Det är jättesvårt att säga att det här är fel.

Undersökningen visar även att företagarna lägger stort ansvar på revisorn för att upptäcka bedrägerier i företaget. Revisorerna har idag också anmälningsplikt om de under granskningen får indikationer på att väsentliga bedrägerier har förekommit i företaget, men lagstiftningen fastslår tydligt att ansvaret för upptäcka fel och oegentligheter alltid ligger på företagsledningen<sup>162</sup>.

Flera av revisorerna tror dock att deras granskning i sig kan ha en avskräckande effekt, men de är noga med att påpeka att de inte är någon förlängd arm från skatteverket, utan att de finns till för att skydda aktieägarna och företagets andra intressenter. Detta bekräftas också av Öhmans undersökning, där flera av revisorerna ville minska på granskningen av skatter och avgifter, och det var inte heller någon av de tillfrågade revisorerna i Öhmans undersökning som ville utöka arbetet med att hitta oegentligheter och fel i företagets redovisningar<sup>163</sup>. Några av revisorerna i denna undersökning har uppmärksammat styrelsen på misstänkta oegentligheter inom företaget, men ingen av dem har själv anmält något fall till ekobrottsmyndigheten.

I intervjuerna med revisorerna tillfrågades de också om hur stor del av tiden de i genomsnitt ägnar åt rena granskningsåtgärder och hur mycket tid som går åt till formalia, såsom exempelvis planering av revisionen och upprättande av uppdragsbrev. Revisorerna menar att det kan variera mycket men att i genomsnitt ägnas ungefär hälften av tiden åt granskning medan andra hälften går åt till formalia.

Enligt RS 209 ingår det i revisorns arbete att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolaget<sup>164</sup>. Flera av de intervjuade revisorerna tycker också att frågan om granskningen av styrelsen och verkställande direktören är intressant och påpekar att detta på senare år hade blivit betydligt viktigare och diskuterades mycket inom FAR SRS. Alla revisorer uppger att de granskar styrelsens och verkställande direktörens förvaltning och att detta kallas för förvaltningsgranskning. Revisorerna

---

<sup>162</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 240 p.5-6*

<sup>163</sup> Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (2006)

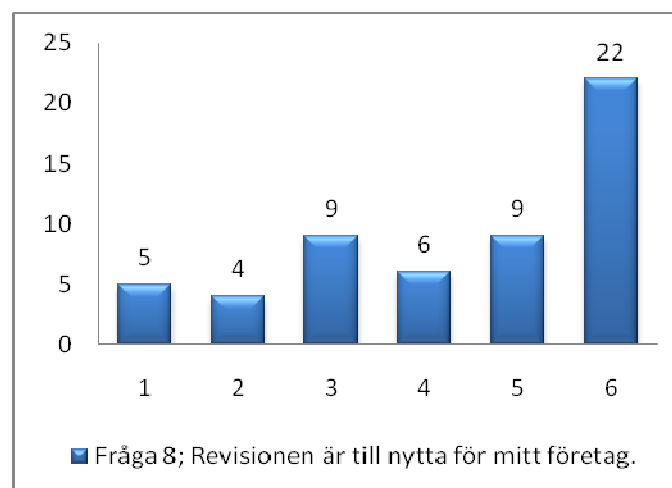
<sup>164</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 209 p.1*

påpekar också att eftersom det oftast är företagsledarna som själva redovisar och betalar in skatter och avgifter i de mindre företagen, ingår ofta även detta i förvaltningsgranskningen. Några av revisorerna påpekar dock själva att de inte tror att klienterna är medvetna om vad förvaltningsgranskningen innebär.

Detta bekräftas också till viss del av undersökningen. På frågan "Min revisor granskar VD:s förvaltning" är det nämligen bara 60 procent som svarar med ett värde mellan 4 - 6, vilket kan tolkas som att 40 procent av företagsledarna inte känner till att revisorn granskar vd:s förvaltning, eller att de inte är medvetna om vad som ingår i denna granskning.

## 4.3 Uppfattningar om revisorn och revisionen

### 4.3.1 Revisionens upplevda nytta och revisionspliktens avskaffande



På frågan om företagen anser att revisionen är till nytta för dem, svarar 67 procent med ett värde mellan 4 – 6 och 32,7 procent med ett värde mellan 1 – 3. Det totala medelvärdet är 4,4. Detta kan tolkas som att drygt två tredjedelar av respondenterna anser att revisorn är till nytta för företaget. Svaret går delvis emot tidigare undersökningar, bland annat de från Umeå Universitet 2004 som presenterades i litteraturgenomgången<sup>165</sup>.

<sup>165</sup> Svanström, *Revisorn som rådgivare* (2004)

Delar man upp respondenterna utifrån huruvida de har en revisor från en större respektive mindre revisionsbyrå, märks en tydlig skillnad i deras uppfattningar. Bland de med en revisor från en mindre byrå svarar ca 59 med en siffra mellan 4 – 6 och 41 procent med en siffra mellan 1 – 3. Detta kan jämföras med 77 procent respektive 23 procent bland de företag som anlitat en revisor från en större byrå. Företag som anlitat en revisor från en större revisionsbyrå tycks alltså i högre grad anse att revisorn och revisionen är till nytta för dem än företag som anlitat en revisor från en mindre byrå. Används medelvärden istället blir skillnaderna dock inte lika stora, siffran för de med liten revisionsbyrå blir då 4,1 och de med stor revisionsbyrå 4,7.

Revisionens uppfattade nytta för företagen är högaktuell i dagsläget på grund av det möjliga avskaffandet av revisionsplikten. Är den upplevda nyttan stor kan det antas vara mer angeläget för företagen att behålla revisorn även när detta blir frivilligt. I intervjuerna med revisorerna vill de gärna diskutera och resonera kring vad de tror kommer att hända i och med de nya regelverken. Generellt visar de inga tecken på oro inför framtiden, de tycks snarare anse att det ska bli intressant att se vad som kommer att ske när plikten försvinner. De flesta ser det också som en utmaning och fokuserar mer på de nya möjligheter som öppnar sig än eventuella hot.

Detta är en jätteutmaning för hela branschen [...] Visst kommer det att påverka oss, men vi måste bestämma oss för hur vi ska matcha det. Jag ser detta som en jättemöjlighet för vårt företag.

Flertalet av de intervjuade revisorerna kommer själva fram till slutsatsen att förväntningsgapet kan komma att minska i och med att revisionspliktens försvinnande. Anledningarna som främst nämns är att revisorerna måste börja marknadsföra sig och berätta för klienterna vad det är de faktiskt köper. Klienterna kommer troligen att börja sätta sig in i vilka tjänster det är de köper, till skillnad från tidigare då de alltid var tvungna att köpa hela revisionsuppdraget. Revisorerna är också överens om att revisorsrollen med all säkerhet kommer att förändras och bli mer anpassad för klienternas behov. Endast en av de tillfrågade revisorerna motsäger att revisionsplikten påverkar förväntningsgapet, istället vill han framhålla vikten av kommunikation som nyckeln till ett framgångsrikt förhållande mellan revisor och klient.

Många av revisorerna nämner att jävsituationen kommer att försvinna samtidigt som revisionsplikten tas bort. Detta ses som en stor möjlighet för revisorerna som menar att

de då kommer att kunna jobba närmare företagen och hjälpa företagen med fler saker än tidigare.

Kan vi inte sälja revision så måste vi sälja något annat [...] det finns ju oerhört mycket att göra bara vad gäller den interna kontrollen. Där kan vi vara behjälpliga med att styra upp rutiner och sådana saker, och det har vi ju inte kunnat göra som revisorer. Nu kommer vi att kunna ta steget in i företaget på ett annat sätt.

En av revisorerna påpekar dock att pliktens avskaffande kan leda till att det skapas flera olika kontrollnivåer och varianter av den tidigare revisionen. Detta bredare utbud av tjänster kan mycket väl leda till en ökad förvirring bland klienterna och faktiskt förstora förväntningsgapet.

En intressant skillnad mellan de stora och de små revisionsbyråerna är att de stora byråerna tycks ha börjat fundera på hur de ska ändra sitt tjänsteutbud och hur de ska kunna anpassa sig till de nya förhållandena. De mindre byråerna pratar hellre om att kreditinstitut och andra intressenter till företagen även i framtiden kommer att kräva revision. De tycks alltså hellre förlita sig på att yttre faktorer ska få klienterna att anlita dem, än tittar på vad de själva kan ändra för att anpassa sig till nya förhållanden.

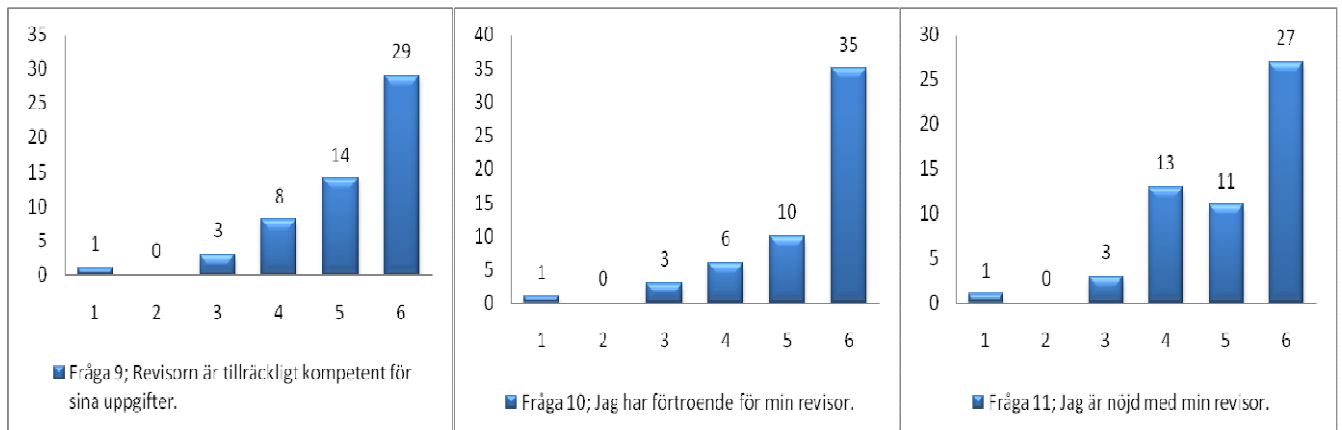
Som nämnts i litteraturgenomgången har revisionsplikten nyligen avskaffats i Danmark. De danska företag som undantagits revisionsplikten uppger ofta att det just är hänsynen till företagets intressenter som är ett av de viktigaste skälen till att behålla revisionen.<sup>166</sup> Samtidigt så visar undersökningarna från England att anledningen till varför revisionsbranschen klarat sig bra efter pliktens avskaffande där, är just byråernas utökade serviceutbud. I England har det också visat sig att de stora revisionsbyråerna klarat sig bättre efter avskaffandet än vad de mindre har gjort.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> Skough, *De danska företagen behåller revisorn*, Balans (2007)

<sup>167</sup> Norberg & Thorell, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, (2005)

### 4.3.2 Uppfattningar om revisorn

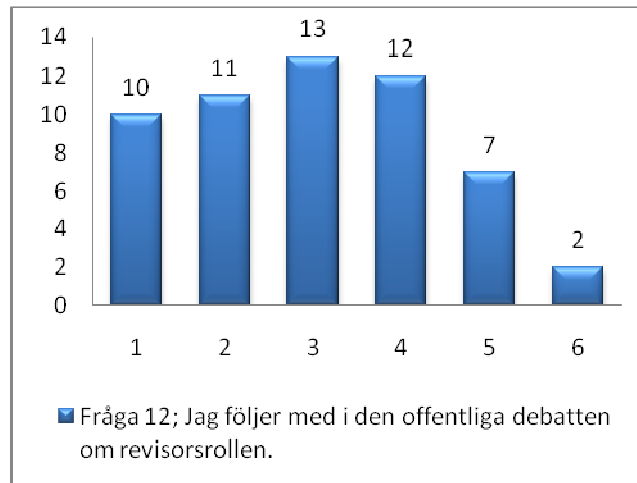


På frågorna *Revisorn är tillräckligt kompetent för sina uppgifter*, *Jag har förtroende för min revisor* och *Jag är nöjd med min revisor*, blev svaren från företagen påfallande positiva. Svarens medelvärde på respektive fråga blev 5,2, 5,3 och 5,1. Endast fyra respondenter svarade med en siffra mellan 1 - 3 på respektive fråga och endast en respondent svarade med siffran 1 (samma respondent på samtliga tre frågor). Även dessa svar går emot en hel del av de tidigare undersökningar som gjorts. Exempelvis tycks de inte överensstämma med undersökningen gjord vid Umeå Universitet där bilden snarare var att företag såg revisorn som en ofrånkomlig kostnadspost.

Även i intervjuerna med revisorerna märks en viss positiv förvåning när företagens svar redovisas. En revisor påpekar att det är mycket viktigt med revisorns engagemang och kompetens i relationen med klienterna. En fråga som väcks i och med klienternas stora förtroende och tillfredsställelse gentemot revisorerna, är om det kan finnas en fara i att tilliten är för stor. Exempelvis genom att klienterna skriver under dokument från revisorn utan att först läsa igenom vad det handlar om. Hälften av de tillfrågade revisorerna menar att detta är ett problem. Det kan leda till en förstoring av förväntningsgapet om företagen inte tar del av, eller granskar, de dokument som kommer från revisorn. I synnerhet dokument såsom uppdragsbrev och företagsledningens uttalande till revisorn. Läses inte dessa dokument igenom av klienterna uppfylls heller inte syftet med dem, att minska förväntningsgapet och tydliggöra ansvarsförhållandet. Den andra hälften av de tillfrågade revisorerna anser inte att det finns några negativa aspekter med ett så högt förtroende för dem. En revisor

menar att förtroendet är så stort eftersom revisorerna är kunniga inom ett område som av klienterna uppfattas som svårt.

### 4.3.3 Offentlig debatt



Vad det gäller den offentliga debatten om revisorsrollen så visar intervjuerna med revisorerna ett entydigt resultat. Alla revisorer följer med i den offentliga debatten kring revisorsrollen via olika medier och samtliga angav facktidningen *Balans* som en av de viktigaste källorna.

Vid en jämförelse med mikroföretagen kan man se en påtaglig skillnad. På frågan om de följer med i den offentliga debatten om revisorsrollen svarar 38 procent med ett värde mellan 4 – 6 och 62 procent svarar alltså med ett värde mellan 1 – 3. Detta kan tolkas som att bara 38 procent anser sig följa med i den offentliga debatten om revisorsrollen i någon större utsträckning.

Det tämligen låga intresset för den offentliga debatten om revisorsrollen stämmer också överrens med revisorernas uppfattning om att kunderna sällan visar något intresse för att lära sig om revisionen och vad den innebär. En av revisorerna uttryckte det som; *"Om du inte är intresserad av motorer spelar det ingen roll hur de fungerar"*.

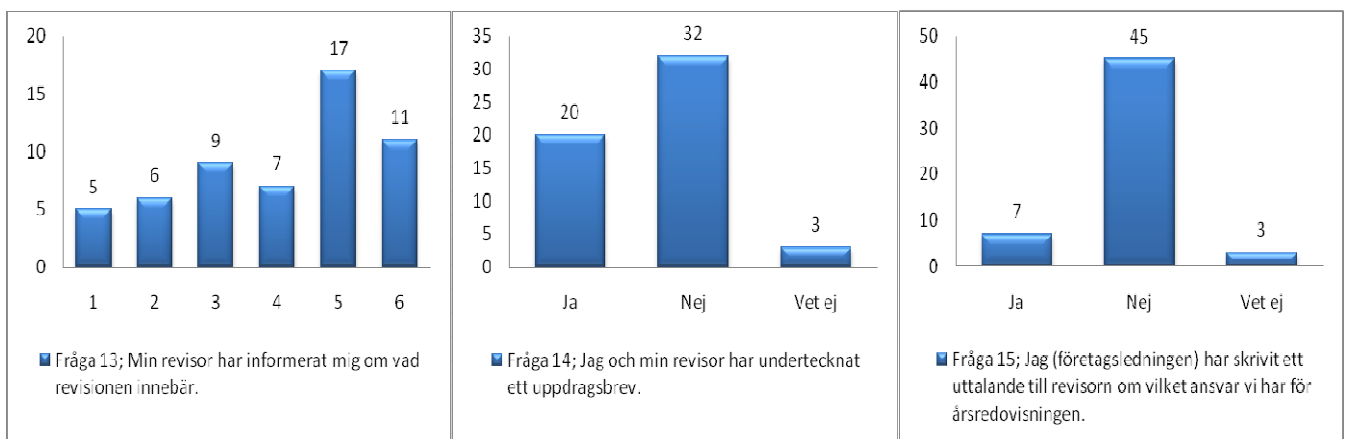
Latouour och Woolgar menar att en fungerande offentlig debatt är viktig för att sprida ny kunskap och utveckla en profession. Genom en offentlig debatt kan nya påståenden läggas fram och kritiseras av alla parter. Påståendet kommer sedan att modifieras tills det inte längre utsätts för kritik och alltså accepteras av alla parter och uppnår en



faktaliknande status.<sup>168</sup> Detta stärker också Sweeneys uppfattning att revisorer borde profilera sig mer i allmän media och föra debatten i tidningar som klienterna också läser.<sup>169</sup>

Denna undersökning visar också att en majoritet av klienterna inte följer med i debatten om revisorsrollen och det är alltså uppenbart att revisorerna måste hitta nya sätt att nå ut till sina klienter och få dem intresserade av revisorns arbete. En förklaring till detta kan vara att debatten huvudsakligen förs i revisorernas egna branschtidningar, vilket gör det svårt för klienterna att ta del av den. Om en offentlig debatt ska fungera och fylla sitt syfte krävs det att den är dubbelriktad och att alla parter kan ta del av den och komma med egna inlägg.

#### 4.4 Information från revisorn



Ett led i att försöka förbättra kunskaperna hos företagen om vad revisionen innebär var att införa uppdragsbrevet som ska upprättas mellan företagsledningen och revisorn.<sup>170</sup> Den kvantitativa telefonundersökningen visar dock att endast två femtedelar av de intervjuade företagsledarna sade sig ha undertecknat ett sådant uppdragsbrev. Samtliga revisorer som vi har intervjuat menar dock att de är väldigt noga med att underteckna uppdragsbrev med alla deras klienter. Fast revisorerna är ändå inte förvånande över resultatet i vår undersökning eftersom det är väldigt olika hur deras klienter vill ta till sig informationen i uppdragsbrevet. En av de intervjuade revisorerna menar att företagarna

<sup>168</sup> Latour & Woolgar, *Laboratory Life* (1986)

<sup>169</sup> Sweeney, *Bridging the expectation gap - on shaky foundations'* (1997)

<sup>170</sup> FARs revisionsbok 2004 (2004)

har så mycket annat att tänka på när de startar sitt företag. Uppdragsbrevet kan då lätt glömmas bort bland de många övriga papperna som ska skrivas under när företaget bildas. De flesta revisorer medger samtidigt att de ser uppdragsbrevet som ett viktigt instrument i kontakten med nya klienter.

Endast en fjärdedel av de intervjuade revisorerna tror dock att uppdragsbrevet har lett till ett minskat förväntningsgap. Revisorerna får sällan eller aldrig några reaktioner från klienternas sida om vad som står i brevet. En av revisorerna menar att många kunder ser det som;

[...] ett papper som kommer från revisorn. Det är säkert rätt. Jag skriver under och lägger det i en hög.

Även de revisorer som tror att uppdragsbrevet har medfört ett minskat förväntningsgap instämmer i att det finns stor risk för att det läggs åt sidan och glöms bort. Revisorerna menar därför att en ständig kommunikation är nyckeln till att förminska förväntningsgapet. De tycker också att det är viktigt att jobba ute hos klienten så att deras arbete syns.

Några av de intervjuade revisorerna tycker att man kan diskutera vad uppdragsbrevet tillför överhuvudtaget. I flertalet av intervjuerna verkar det snarare som att uppdragsbrevet upprättats för revisorernas skull än för klienternas. En revisor säger att han upprättar det för att det står i RS, och en annan revisor säger att de måste ha det ifall de skulle bli granskade. En tredje revisor menar att uppdragsbrevet är ett revisionsbevis för revisorn och inte ett sätt att minska förväntningsgapet. Här framhålls även att det är kundens skyldighet att se till att ha en egen kopia av uppdragsbrevet.

I ett tillägg till RS 210 står det också att i synnerhet i mindre företag kan företagsledaren ha svårt att skilja på ansvarsförhållande mellan sig själv och revisorn. De är heller inte alltid medvetna om att årsredovisningen är deras ansvar.<sup>171</sup> Av tillägget till RS 210 framgår således att uppdragsbrevet ska hjälpa till att förbättra företagsledarnas kunskaper om ansvarsfördelningen. Uppdragsbrevets andemening tappar därmed sin kraft när revisorn ser brevet som något bör upprättas för sin egen skull och inte för klientens. Förfarandet vid undertecknandet av uppdragsbrevet sker alltså kanske inte på ett sådant sätt som det borde för att uppfylla sitt syfte enligt tillägget till RS 210,

---

<sup>171</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RevU 1005 p.20*

nämligen att förbättra småföretagares kunskaper om ansvarsfördelningen för exempelvis årsredovisningen.

Intrycket av att uppdragsbrevet främst verkar upprättas för revisorernas skull förstärks också av telefonintervjuerna med småföretagarna, där endast två femtedelar av företagsledarna säger sig ha undertecknat ett uppdragsbrev. Detta är en anmärkningsvärd låg siffra då samtliga intervjuade revisorer säger sig vara väldigt noga med att upprätta ett uppdragsbrev med alla sina kunder och andelen företagsledare som säger sig ha undertecknat ett uppdragsbrev borde därmed ligga närmare 100 procent.

Att revisorn inhämtar ett uttalande från företagsledningen är precis som uppdragsbrevet ett sätt att minska förväntningsgapet mellan företagsledningen och revisorn. RS 580 fastslår att revisorn bör inhämta ett uttalande från företagsledningen om inga andra bevis finns för årsredovisningens riktighet. Detta för att ett skriftligt meddelande minskar risken för missförstånd jämfört med om den enbart vore muntligt kommunicerad.<sup>172</sup>

Till skillnad från med uppdragsbrevet är dock våra intervjuade revisorer inte lika noga med att inhämta uttalandet från företagsledningen. Här kan vi också se en skillnad mellan de mindre och större revisionsbyråerna. Revisorerna från de större byråerna säger sig alltid vara noga med att hämta in uttalandet medan flertalet av de små endast säger sig göra det ibland. En revisor från en liten byrå säger att de endast gör det i enstaka fall, och då främst från byråns större kunder. Endast en åttondel av våra tillfrågade företagsledare påstår att de har fått avge ett uttalande till sin revisor. Undersökningen visar dock inte att de stora revisionsbyråerna i högre utsträckning skulle begära in uttalandet.

RS 580 ger ett exempel på hur ett uttalande från företagsledningen kan se ut, men klargör samtidigt att det inte är en mall för ett standardbrev utan kan variera beroende på företag och period. Tanken är också att det är företagsledningen som skall skriva till revisorn och uttalandet ska innehålla upplysningar utifrån företagets specifika verksamhet. Enligt de revisorer vi har pratat med är det dock revisorn som ger företagsledningen ett förslag som de sedan skriver under. Detta förslag är dessutom en

---

<sup>172</sup> *Samlingsvolymen 2007 Del 2 RS 580*

färdig mall som de använder sig av. Därmed riskerar uttalandet från företagsledningen att bli ytterligare ett papper bland alla andra som skall skrivas under.

På frågan *Min revisor har informerat mig om vad revisionen innebär* gick meningarna isär. De som ansåg att de var väl informerade av sina revisorer var dock något fler än de som ansåg att de fick lite information. I undersökningen ställde vi även en del kunskapsfrågor om vad revisionen innebär för att testa företagsledarnas kunskaper. Många av företagsledarna visade sig ha bristfälliga kunskaper om bland annat vem som ansvarade för vad. De företagsledare som sade sig ha undertecknat ett uppdragsbrev hade dock inte bättre kunskaper än de övriga. Samma sak gäller för uttalandet från företagsledning. Inte heller här har alltså dokumenten visat sig ha någon kunskapshöjande effekt.

Revisorerna fick också frågan om de upplever att deras klienter är intresserade av att sätta sig in i vad revisorernas arbete innebär. Revisorerna menade att det varierade väldigt mycket, men generellt sett upplever de intresset som lågt.

En annan intressant aspekt är att trots att revisorerna är medvetna om att problemet med förväntningsgapet existerar ser ingen av revisorerna gapet som något stort eller direkt problem på den egna byrån. En kommentar som ofta hördes var: *"Förväntningsgapet kan säkert vara ett problem på andra byråer, men vi har inte upplevt att det är något stort problem hos oss"*. Därmed fäster de inte någon större vikt på förväntningsgapet i det dagliga arbetet och problemet får även begränsad uppmärksamhet vid exempelvis internutbildningar.

## 4.5 Kapitelsammanfattning

Det kan utifrån resultatredovisningen konstateras att förväntningsgapet är ett i högsta grad reellt och påtagligt problem. Det största missförståndet från mikroföretagens sida är att de tror att de vältrar över en stor del av ansvaret på revisorn, när det i själva verket är de själva som enligt lagen står för hela ansvaret. Mikroföretagen tenderar även att sätta alltför stor tilltro till revisorn och revisionsberättelsen. En intressant iakttagelse är att företagarna anser sig vara betydligt mer insatta i ämnet än vad de verkligen är.

Ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten visar sig vara ett högaktuellt samtalsämne ute på revisionsbyråerna. I intervjuerna med revisorerna pratar de gärna om hur de tror

att detta kommer att påverka revisionens framtid. Många av revisorerna tror att avskaffandet av plikten kan påverka förväntningsgapet i allra högsta grad. Anledningarna som framhålls är främst att revisionsbyråerna måste bli duktigare på att marknadsföra sig och berätta för klienterna vilka tjänster revisorerna verkligen säljer. Revisorerna tror att detta kan leda till ett minskat förväntningsgap.

Uppdragsbrevet, som har som syfte att klargöra ansvarsförhållandet mellan revisor och klient, tycks inte uppfylla sitt syfte i särskilt stor utsträckning. Samtliga revisorer påstår sig använda uppdragsbrevet samtidigt som färre än hälften av de tillfrågade mikroföretagen känner till det. De mikroföretag som känner till att de undertecknat ett uppdragsbrev tycks ändå inte ha större kunskaper om ansvarsförhållandet.

Problemet med förväntningsgapet tycks vara dubbelriktat. Mikroföretagen visar på ett relativt svagt intresse för debatten om revisorsrollen och många av de tillfrågade revisorerna menar att deras klienter inte visar något intresse alls för deras jobb. Alltså, samtidigt som revisorerna är dåliga på att förmedla vad de gör, tycks klienterna vara dåliga på att ta till sig information och aktivt ta reda på vad revisionen är och vad den innebär för företaget.

I nästa kapitel förs slutdiskussionen där det, med stöd i litteraturgenomgången och resultatredovisningen, lämnas såväl ett praktiskt som ett teoretiskt bidrag.

# 5. Slutdiskussion

---

*I detta avslutande kapitel kommer först forskningsfrågan besvaras, därefter lämnas även ett teoretiskt bidrag. Efter detta görs reflektioner över uppsatsen och de slutsatser som gjorts. Avslutningsvis lämnas förslag till fortsatt forskning.*

## 5.1 Inledning

Förväntningsgapet inom revision har varit känt i minst 30 år. Gapet mellan revisorernas och deras klienters uppfattningar om vad man kan förvänta sig av revisionen har även diskuterats flitigt i olika branschtidningar, inte minst Balans. Trots detta verkar problemet fortfarande finnas kvar och vår forskningsfråga var därför:

*Hur ser förväntningsgapet ut mellan revisorer och mikroföretag, och vad kan göras för att reducera det?*

För att få underlag till rapporten har vi tagit del av debatten som förts om förväntningsgapet och gjort en litteraturstudie över tidigare forskning som gjorts om gapet. För att kunna besvara forskningsfrågan har även två empiriska studier gjorts. Vi har dels genomfört en kvantitativ undersökning där vi intervjuat företagsledare i mindre företag och dels gjort en kvalitativ undersökning där revisorer på såväl större som mindre revisionsbyråer intervjuats.

Utifrån våra undersökningar har vi kunnat skapa oss en bild över hur förväntningsgapet ser ut och detta presenteras i det praktiska bidraget, där vi också ger förslag på åtgärder för att reducera gapet. Det har emellertid visat sig att många av de praktiska åtgärder som hittills vidtagits inte lyckats eliminera gapet och därför ger vi även ett teoretiskt bidrag till studierna om förväntningsgapet.

## 5.2 Det praktiska bidraget - forskningsfrågan besvaras

Efter att ha genomfört de kvantitativa och kvalitativa intervjuerna kan det konstateras att det definitivt existerar ett förväntningsgap mellan revisorerna och deras klienter. Undersökningen visar att företagen har alldeles för stora och ibland direkt felaktiga förväntningar på vad som ingår i det lagstadgade revisionsuppdraget. En majoritet av företagarna tror exempelvis att revisorn övertar ansvaret för deklarationen och årsredovisningen, trots att det alltid är företagsledningen som har ansvaret för detta. Företagarna sätter också alldeles för hög tilltro till revisorernas ambitioner och möjligheter att upptäcka och förhindra skattebrott. Även om detta delvis ingår i revisorns arbetsuppgifter är det alltid företagsledningen som har det lagstadgade ansvaret.

Samtidigt är det otvetydigt att kunskapen finns hos revisorerna och samtliga av de intervjuade revisorerna är fullständigt medvetna om hur ansvarsförhållandet mellan dem och deras klienter ser ut. Men eftersom denna information inte når ut till klienterna finns det uppenbarligen brister i revisorernas sätt att förmedla sina kunskaper.

En viktig faktor till att förväntningsgapet fortfarande finns kvar kan vara att det tycks finnas en ovilja bland revisorerna att inse att problemet finns på deras egen byrå. Förväntningsgapet är heller inget prioriterat ämne vid exempelvis konferenser och utbildningar. Vår undersökning visar dock med all önskvärd tydlighet att förväntningsgapet är ett generellt problem som finns på både de större och mindre revisionsbyråerna. Det första steget för att reducera förväntningsgapet är alltså att alla revisionsfirmor gör en kritisk självgranskning och inser att problemet även finns på deras egen byrå.

En annan anledning till att revisorerna inte når ut med sina kunskaper kan vara att klienterna verkar ha uppfattningen att de redan vet vad revisionen innefattar. Av de tillfrågade företagen svarade cirka 90 procent att de är väl införstådda med vad revisionen innefattar. Även om företagarnas kunskaper om revisionen förvisso är felaktiga, kan det faktum att de tror sig vara införstådda med vad revisionen innefattar, medföra att de är mindre intresserade av att ta del av revisorernas kunskaper och revisorerna får därmed svårare att nå ut med sin information.

Förväntningsgapet är således dubbelriktat och grundar sig både på att revisorernas bristande förmåga att informera om sitt arbete och klienternas bristande intresse av att själva informera sig om vad som ingår i revisionen. Som ett led i att försöka reducera förväntningsgapet infördes därför 2004 *uppdragsbrevet* där revisorernas och klienternas ansvar skriftligt skall specificeras och skrivas under av båda parter. Ett annat dokument som införts de senaste åren och som också förväntades minska förväntningsgapet är ett så kallat *uttalande från företagsledningen*, där ledningen bland annat intygar att det är de som har ansvaret för redovisningen.

Samtliga intervjuade revisorer säger sig också använda sig av uppdragsbrevet och de flesta uppger att de oftast inhämtar ett uttalande från företagsledningen. Vår undersökning visar dock att endast två femtedelar av företagarna säger sig ha undertecknat ett uppdragsbrev och ännu färre (en åttondel) uppger att de har skrivit ett uttalande till revisorn. Anmärkningsvärt är också att de som uppger sig ha skrivit under dokumenten inte verkar ha tagit till sig informationen, eftersom deras svar nästan är identiska med de som uppger att de inte har det.

Som uppdragsbrevet och uttalandet från företagsledningen fungerar idag fyller det alltså ingen större funktion för att minska förväntningsgapet. Många företagare kommer inte ens ihåg att de har skrivit under uppdragsbrevet och de som kommer ihåg att de har skrivit under det verkar dessvärre inte tagit till sig det som står i brevet. En anledning till detta kan vara att revisorerna främst verkar se uppdragsbrevet och uttalandet från företagsledningen som ett sätt att skydda dem själva och inte som ett verktyg för att informera sina klienter och minska förväntningsgapet. En annan anledning kan vara att revisorerna själva upplever att de formaliserade processerna tar förhållandevis lång tid och de anser sig därför inte ha utrymme att lägga mer resurser på detta. För att informationen i uppdragsbrevet och uttalandet från företagsledningen skall gå fram måste dock revisorerna lägga betydligt större vikt vid att gå igenom dokumenten tillsammans med sina klienter och vara säkra på att de verkligen förstår vad som ingår i revisionsuppdraget.

För tillfället genomförs en utredning om ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten för de mindre företagen. Om företagen upplever att deras förväntningar på revisionen inte infrias och plikten avskaffas kan det komma att få stora konsekvenser för revisionsbyråerna. Vår undersökning visar dock att klienterna har ett mycket högt förtroende för sina revisorer och deras kompetens, och att företagarna generellt är



nöjda med och anser sig ha nytta av revisorernas arbete. Det är därför sannolikt att de flesta skulle fortsätta att anlita revisorerna även om revisionsplikten togs bort.

Än mer intressant är dock vilken påverkan detta kommer att få på förväntningsgapet. Liksom flera av de intervjuade revisorerna anser vi att ett avskaffande av revisionsplikten sannolikt skulle medföra att förväntningsgapet minskade. Om revisionen blir frivillig kommer revisionsbyråerna att tvingas marknadsföra sina tjänster mer, samtidigt som företagens intresse att informera sig om revisionens betydelse kommer att öka. Genom att företagarna blir mer aktiva och har möjlighet att välja de revisionslösningar som passar för just deras företag torde deras kunskaper om revisionens öka och förväntningsgapet reduceras.

### 5.3 Studiens teoretiska bidrag

Denna studie och dess empiriska undersökning har även medfört ett teoretiskt bidrag till debatten om förväntningsgapet, nämligen betydelsen av en offentlig debatt riktad till samtliga grupper i samhället.

Som nämnts i litteraturgenomgången efterfrågar forskare mer och bättre information om vad revisionen innebär, samt att man förändrar revisionen så att den bättre passar samhällets förväntningar. Detta bör man göra med hjälp av media. Som det är nu får revisionen mest negativ uppmärksamhet i media och detta måste ändras. Vidare resonerar Jönsson kring det faktum att debatt är något som uppstår i fotspåren från olika redovisningsskandaler och engagerar såväl personer inom redovisningsprofessionen som de utanför den.

Jönsson fann i en undersökning att fackpressen och olika börsskribenter i de stora dags- och affärstidningarna, speciellt Balans, var de starkaste opinionsbildarna. Artiklar och kolumnister användes alltså för att bilda opinioner och starta debatter kring redovisningen. Detta gjorde att den offentliga debatten började fungera som en drivkraft för utvecklandet av redovisningen och upphovet till olika regleringar.

Streek och Schmitters för också ett resonemang där de säger att marknaden, staten och samhället fungerar som kontrollmekanismer som påverkar regleringen av redovisningen i olika stor utsträckning i olika länder. I Sverige anses vi ha en stark stat och ett utvecklat välfärdssystem som har stort inflytande på normgivningen. Jönsson menar då att statens

ingripande i många fall kan undvikas eller begränsas genom en offentlig debatt som leder till frivilliga konstruktioner av redovisningsnormer. Detta belyser betydelsen av en offentlig debatt som inbegriper alla intressenter.

Slutsatserna som kan dras bygger på de resonemang som bland andra Latour & Woolgar, Streek & Schmitters och Jönsson för, där en offentlig debatt bidrar till att få fram nya åsikter som sedan redigeras tills de uppnår en faktaliknande status och accepteras som allmän kunskap. Eftersom varken uppdragsbrevet eller revisionsberättelsen tycks minska förväntningsgapet är det möjligt att en offentlig debatt, som inte har sin utgångspunkt i någon redovisningsskandal, kan vara en lösning på problemet. Debatten borde då inte enbart föras i media som riktar sig till specifika grupper. Som det är nu förs debatten om revisorsrollen främst i facklitteratur som Balans och andra tidningar riktade till revisorer. Förväntningsgapet är dock dubbelriktat och för att debatten ska få någon effekt måste den föras i medier som är tillgängliga för alla.

Även oviljan som finns hos revisorerna att erkänna förväntningsgapets existens på deras egen byrå, och som diskuteras i det praktiska bidraget, kan lösas med en tydlig offentlig debatt som involverar alla parter; både revisorer och klienter, såväl som marknaden och staten. Dessutom så fyller debatten en utbildande funktion i den mening att de påstående och resonemang som förs av olika tongivande skribenter i diverse tidskrifter, exempelvis Balans, sedan omvandlas till fakta efter det att debatten lagts sig. Den offentliga debatten utbildar alltså revisionsprofessionen och skulle även kunna fungera som ett utbildningsorgan för övriga delar av samhället vad gäller revisionen, eftersom revisorerna själva inte tycks kunna göra detta.

En offentlig debatt mellan revisorerna, klienterna, staten och marknaden kan således lyfta fram de olika gruppernas åsikter och på så sätt belysa samhällets föreställningar och förväntningar på revisionen, samtidigt som revisorerna får mer insikt i vad samhället och marknaden efterfrågar. Därefter kan revisorerna förändra revisionen så att den bättre motsvarar samhällets förväntningar. På så sätt får samtliga grupper bättre insyn i revisionen, vad den innebär, och vad man har för förväntningar på den.

## 5.4 Reflektion över uppsatsens slutsatser

Först var tanken att vi i uppsatsen skulle jämföra stora och små revisionsbyråer. Därför valde vi också upplägget med intervjupersoner från både revisorer från både små och stora byråer. Eftersom inga större skillnader påträffades så som vi hade hoppats på, hamnade denna inriktning något åt sidan. Istället kom vi in på intressantare spår i våra djupintervjuer med revisorerna, där stora delar av intervjuerna gick åt till att diskutera avskaffandet av revisorspliktens påverkan på förväntningsgapet och uppdragsbrevets betydelse. Därför kom dessa delar att bli en väsentlig del av vår studie.

En viss intervjuareffekt har kunnat uppstå i den kvantitativa undersökningen eftersom vi har varit fyra olika personer som har intervjuat individuellt. Vi har dock försökt minimera denna effekt genom att ha mycket kommunikation oss intervjuare emellan för att genomföra intervjuerna på ett så likvärdigt sätt som möjligt.

Vi är nöjda med det stora antalet intervjuobjekt vi har lyckats få fram. Vi har då fått ett omfattande material att arbeta med och genom detta kunnat dra säkrare slutsatser. Med ett stort antal respondenter har vi också lyckats minimera slumpens effekt och vi tror därför inte att vi hade fått något väsentligt annorlunda resultat om vi hade gjort om uppsatsen en gång till. Dock ska nämnas att alla respondenter härrör från Malmö/Lund regionen, förutom en revisor som kommer från Kristianstad. Eventuellt skulle undersökningen kunna se annorlunda om den gjordes någon annanstans i Sverige. Att några större geografiska skillnader skulle råda i Sverige inom detta område har vi dock ingen anledning att misstänka.

## 5.5 Fortsatt forskning

Trots att förväntningsgapet mellan revisorer och deras klienter är tämligen väldokumenterat finns det en hel del intressanta aspekter av problematiken som är utforskade. I denna uppsats har vi valt att göra kvantitativa intervjuer med mikroföretagen och kvalitativa intervjuer med revisorerna. Ett intressant alternativ är att utföra kvalitativa intervjuer med mikroföretagen för att på så vis gå mer på djupet för att ta reda på vad de anser om revisorerna och revisionen och vad de tror revisionen innebär. En kvantitativ studie över revisorernas åsikter är också ett intressant alternativ. Detta kan sedan jämföras med de resultat som denna uppsats visat.

Det hade varit mycket intressant att upprepa en liknande undersökning efter att revisionsplikten upphört. En komparativ studie kan då visa hur revisorsrollen och åsikter har påverkats.

Ett avslutande förslag på fortsatt forskning är att göra en jämförelse mellan denna undersökning och liknande undersökningar från andra länder. Genom att undersöka hur åsikter skiljer sig åt tänker vi oss att en större insikt i förväntningsgapets grundläggande problem kan ges.

# Källförteckning

---

## Publicerade källor:

Arbnor, Ingeman & Bjerke, Björn (1994) *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur.

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

Baily, K. E., Bylinski, Joseph & Shields, Michael (1983) "Effects of audit report wording changes on the perceived message". *Journal of Accounting Research*, Vol.21, Spring, pp. 355-370.

Boija, Emelie & Philipson, Rebecca (2007) *Uppdragsbrev - ett sätt att reducera förväntningsgapet mellan revisor och klient?* Luleå Tekniska Universitet.

Bryman, Allan, Bell, Emma (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber AB.

Brännström, Dan, Engerstedt, Urban (2005) "Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av aktiebolag - anvisningar och kommentarer". *Balans*, nr. 6-7.

Chandler, Roy, A., Edwards, John, Richard & Anderson, Malcolm (1993) "Changing perceptions of the role of the company auditor: 1840-1940". *Accounting and Business Research*, Vol. 23, Autumn, pp. 443-59.

Charmaz, Kathy (1983) "The grounded theory Method: An explication and interpretation" s. 186 från R.M. Emerson (red.), *Contemporary Field Research: A Collection of Readings*. Boston: Little, Brown.

Diamant, Adam (2004) *Revisors oberoende : om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Lustus Förlag AB.

Epstein, Marc & Geiger, Marchall (1994) "Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap". *Journal of accountancy*, 17 (January): 60-66.

Falkman, Pär (2000) *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur.

FAR (2004) *FARs revisionsbok 2004*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR (2007) *Samlingsvolymen 2007 Del 2*. Stockholm: FAR Förlag.

Gavious, I (2007) "Alternative perspectives to deal with auditors' agency problems" *Critical perspectives on accounting*. 18(4) pp.451-467

Glaser, Barney & Strauss, Anselm (1967) *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. New York: Aldine de Gruyter.

Hagman, Lotta, Hillmarsson, Tomas & Odevall, Edward (2005) *Den orena revisionsberättelsens betydelse - Vilka är konsekvenserna för ett företag som får en oren revisionsberättelse?* Lunds Universitet.

Holme, I. & Solvang, B. (1997) *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

- Häckner, Einar, Jansson, Anna-Maria & Tschudi, Finn, Öhman, Peter (2006) "Swedish Auditors view of auditing: doing things right versus doing the right things". *European Accounting Review*, Vol. 16 nr. 1.
- Inge Wennberg (1994) "Ett "gap" mellan revisorerna och deras eget regelverk". *Balans*, nr. 8-9.
- Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (2005) *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag.
- Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (2006) "Debatt, Går revisorn i takt med förväntningarna?" *Balans*, nr. 1.
- Jönsson, Sten (1991) "Role Making for Accounting while the State is Watching". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16 nr. 5-6.
- Kelly, Anne & Mohrweis, Lawrence (1989) "Banker's and investor's perceptions of the auditor's role in financial statement reporting: the impact of SAS No .58". *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 9 Fall: 87-97.
- Latour, Bruno & Woolgar, Steve (1986) *Laboratory Life: The Construction of Scientific Facts*. Princeton University Press.
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.
- Lövgren, Sigvard (1993) "Informationsbehov och förväntningsgap". *Balans*, nr. 2.
- Magnusson, Sofia, Olofsson Cathrin (2007) *Existerar det ett förväntningsgap inom revision? - är det skillnad i små och medelstora företag?* Karlstads Universitet.
- Malmström, L (1985) "Tre ordförande i FAR om revisorsrollen". *Balans*, nr. 4.
- Marriot, Neil & Marriot, Pru (2000) "Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities". *Management Accounting Research*, nr. 11, pp. 475-492.
- Mary Ashby Morrison (2004) "Rush to Judgement: The lynching of Arthur Andersen & Co". *Critical Perspectives on Accounting Review*, Vol. 15, nr. 3.
- Nair, R & Rittenberg, Larry (1987) "Messages perceived from audit review and compilation reports: externsion to more diverse groups". *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 7, Fall: 15-38.
- Ojasalo, Jukka (2001) "Managing customer expectations in professional services". *Managing service quality*, Vol. 11, nr. 3.
- Olson, Björn, Anders (2006) "Cheferna till skranket i Enron-skandalen". *Dagens Industri*, 2006-09-27.
- Per Thorell & Claes Norberg (2005) "Går det att försvara revisionsplikten". *Balans*, nr. 3.
- Porter, Brenda (1993) "An empirical study of the audit expectation-performance gap". *Accounting and business research*, 24 (93), pp. 49-68.
- Precht, Elisabeth (2007) "Han ska utreda branschens framtid". *Balans*, nr. 2.

- Sandström, Olof (2004) "Skandias revisorer gjorde inget fel". *Dagens Industri*, 2004-11-10.
- Sjöström, Camilla (1994) "De svenska revisorerernas yrkesmässiga arv". *Balans*, nr. 6-7.
- Skough, Bengt (2007) "De danska företagen behåller revisorn". *Balans*, nr. 11.
- Strauss, Anselm & Corbin, Juliet (1998) *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks, Calif.: Sage 12.
- Svanström, Tobias (2004) *Revisorn som rådgivare – En studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*. Print & Media, Umeå Universitet .
- Svanström, Tobias (2006) "Företagen vill behålla revisionsplikten". *Balans*, nr. 11.
- Sweeney, Breda (1997) " Bridging the expectation gap - on shaky foundations". *Accountancy Ireland*, Vol. 29 Nr. 2.
- Svenning, Conny (1999) *Metodboken – Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling*. Lorentz förlag.
- Svernlöv, Carl & Blomberg, Erik (2003) "Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna". *Balans*, nr. 1.
- Trehörning, Pär (1993) "Intervju med Ulf Gometz". *Balans*, nr. 10.
- Willmott, H G, Puxty, A G, Robson, K, Cooper, D J, Lowe, E A (1992) "Regulation of Accountancy and Accountants: A Comparative Analysis of Accounting for Research and Development in Four Advanced Capitalist Countries". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5.
- Wrede, Gunnar (2005) "Worldcom-chefen dömd till 25 års fängelse". *Dagens Industri*, 2005-07-13.
- Öhman, Peter (2006) *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Sundsvalls Universitetstryckeri.

## Övriga källor:

Akitektbolagslag (2005:551)

EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG

Lag (1993:768) om åtgärder vid penningtvätt

Revisionslag (2001:883)

*Newset* (2004) nummer 1 sid. 1 (Företagsintern branschtidning från revisionsbyrån SET)

Thorell Per & Norberg, Claes, *Revisionsplikten i små aktiebolag*.  
[http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten\\_i\\_sm\\_\\_458a.pdf](http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten_i_sm__458a.pdf), hämtat 30/11 2007.

Kommissionens grönbok av den 24 juli 1996; *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*.

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/700996\\_sv.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/700996_sv.pdf), hämtat 17/11 2007.

EU-kommissionens rekommendation 2003/361/EG

SOU 2004:47 - Yttrande över Förtroendekommisionens betänkande Näringslivet och förtroendet - oktober 2004

## **Intervjuade revisionsbyråer:**

KPMG

Öhrlings PWC

Ernst & Young

BDO

Andersson & Norberg

Görel Ingstorp Revision

Kristina Gabrielsson Revision



## BILAGA 1 – FAR:s Uppdragsbrev

### Uppdragsbrev

Vi (Jag) har av bolagsstämman i Y AB fått uppdraget att utföra revision i Y AB. Vi (Jag) bekräftar genom detta brev att vi (jag) åtar oss (mig) uppdraget. Uppdraget löper under fyra räkenskapsår fram till slutet av den ordinarie bolagsstämma som ska hållas under 200X.

Revisionsuppdraget omfattar

- Granskning enligt god redovisningssed av Y AB:s bokföring och årsredovisning samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning av bolaget som syftar till att ge oss (mig) underlag för vår (min) revisionsberättelse till bolagsstämman,
- Annan granskning och rapportering enligt aktiebolagslagen ("lagstadgade tilläggsuppdrag"),
- Biträde och rådgivning som föranleds av iakttagelser vid sådan granskning och annan jämförbar rådgivning ("revisionsrådgivning").

För uppdraget gäller *bilagda* av FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare, fastställda allmänna villkor för lagstadgad revision av aktiebolag (med följande tillägg, avvikelser eller förändringar...).

Uppdraget omfattar inte annan rådgivning som går utöver revisionsrådgivning. För sådana tjänster, t.ex. redovisnings- och deklarationsbiträde, gäller särskilda villkor.

Med vänlig hälsning

REVISIONSBYRÅN X

Uppdragets villkor accepteras:

Y AB

(Underskrift av behörig firmatecknare)

## BILAGA 2 – Uttalande från företagsledningen

(Företagets brevhuvud)

(Till revisor) (Datum)

Detta uttalande lämnas i anslutning till Er revision av årsredovisningen för ABC AB för det räkenskapsår som avslutas den 31 december 20XX och syftar till att ge uttryck för vår uppfattning om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets ekonomiska ställning per den 31 december 20XX samt resultatet av verksamheten för det räkenskapsår som avslutats per detta datum enligt god redovisningssed i Sverige.

Vi bekräftar att vi är ansvariga för att årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen.

Vi bekräftar, utifrån vår bästa kunskap och övertygelse, följande:

Ta här med uttalanden som är relevanta för företaget. Sådana uttalanden kan omfatta:

- Det har inte förekommit några oegentligheter där företagsledningen eller anställda med betydelsefulla roller i fråga om redovisningssystem och system för intern kontroll är inblandade eller som skulle kunna ha påverkat årsredovisningen väsentligt.

- Vi har givit er tillgång till allt bokföringsmaterial och all underliggande dokumentation samt alla protokoll från bolagsstämmor och styrelsemöten (dvs. sådana som ägt rum den 15 mars 20XX resp. 30 september 20XX).

- Vi bekräftar att de uppgifter som vi lämnat när det gäller att identifiera närstående parter är fullständiga.

- Årsredovisningen innehåller inga väsentliga felaktiga uppgifter och inga väsentliga uppgifter har utelämnats.

- Bolaget har uppfyllt alla sådana avtalsvillkor som skulle kunna ha påverkat årsredovisningen väsentligt om de inte hade uppfyllts. Det har inte förekommit några överträdelse av sådana föreskrifter från tillsynsmyndigheter som skulle kunna ha påverkat årsredovisningen väsentligt om de hade överträtts.

- Följande har bokförts på ett riktigt sätt och, när så bedömts lämpligt, har vi lämnat tillräckliga upplysningar om detta i årsredovisningen:

a) Närstående parter samt saldon och transaktioner med dessa.

b) Förluster på grund av åtaganden om försäljning och inköp.

c) Avtal om och optioner att köpa tillbaka tidigare försäld egendom.

d) Tillgångar som lämnats som säkerhet.

- Vi har inga planer eller avsikter som kan medföra väsentliga förändringar i värdering av balansposter eller i klassificeringen av tillgångar och skulder i årsredovisningen.

- Vi har inga planer på att lägga ned någon produktgren eller några andra planer eller avsikter som kan medföra att varulagret övervärderas eller blir inkurant. Ingen del av varulagret har tagits upp till ett högre värde än nettoförsäljningsvärdet.

- Bolaget kan styrka sin äganderätt till alla tillgångar på ett tillfredsställande sätt, och det finns inga panträtter eller andra inteckningar i bolagets tillgångar förutom vad som framgår av not X i årsredovisningen.

- Vi har på lämpligt sätt bokfört eller lämnat upplysningar om samtliga skulder och ansvarsförbindelser och har i not X i årsredovisningen lämnat upplysningar om alla garantier som har utfärdats till förmån för tredje part.

- Bortsett från..., beskrivet i not X i årsredovisningen, har det inte förekommit några händelser efter räkenskapsårets slut som kräver ändring eller upplysning i årsredovisningen eller i noter i den.

- Skadeståndskravet rörande ..... från XYZ AB har reglerats till en kostnad av XXX kronor för vilket det gjorts en reservering i årsbokslutet. Inga andra rättsliga krav har tagits emot eller förväntas.

- Det finns inga spärrade medel eller konton med liknande begränsningar. Förutom vad som framgår i not X i årsredovisningen finns det inga andra slag av kreditöverenskommelser.

- Vi har på ett riktigt sätt bokfört eller lämnat upplysning i årsredovisningen om återköpsoptioner och avtal om återköp som gäller egna aktier samt aktiekapital som reserverats för optioner, teckningsoptioner, konvertibler och andra krav.

(Verkställande direktör)

(Ekonomidirektör)

## BILAGA 3 – Revisionsberättelse (enligt standardutformning i RS 709)

### REVISIONSBERÄTTELSE

Till årsstämman i ..... Organisationsnummer 556000-0000

Jag (Vi) har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i ..... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...). Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen och för att årsredovisningslagen tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min (vår) revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag (vi) planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet försäkra mig (oss) om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet har jag (vi) granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningskyldig mot bolaget. Jag (Vi) har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisnings sed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

(Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.)

Jag (Vi) tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/godkänd revisor

## BILAGA 4 – Frågemall till revisorerna

Vilket ansvar anser du som revisor har för att:

- deklarationerna är korrekta
- upptäcka skattebrott
- bedrägerier

Vad anser du att en ren revisionsberättelse innebär?

Vår undersökning visar att mikroföretagen själv anser att de vet vad revisionen innebär, men samtidigt anser de att det är revisorernas ansvar att deklarationen är korrekt, upptäcka skattebrott och bedrägerier. Varför tror du att det är såhär?

Anser du att era klienter vet vad en revision innebär? Har de för stora/felaktiga förväntningar på revisionen?

I vilken utsträckning hjälper du dina klienter med råd och beslut i skattefrågor utöver råd och anvisningar inför bokslut?

I vilken utsträckning granskar du VD:s förvaltning?

Många undersökningar visar på att småföretagare ser revisorn och revisionen som ett nödvändigt ont. Vad tror du att du som revisor kan göra för att förändra den synen?

Vår undersökning visar att företagarna har stort förtroende för revisorerna och deras kompetens. Ser du någon fara i att klienterna litar för mycket på Er?

Anser du att du informerar dina klienter i tillräcklig utsträckning om vad revisionen innebär?

Anser du att dina klienter är intresserade av att informera sig om vad revisionen innebär?

Får dina klienter ta del av och skriva under ett uppdragsbrev? Hur går upprättandet till?

Anser du att uppdragsbrevet har medfört ett minskat förväntningsgap?

I vilken utsträckning vill du ha in ett uttalande från företagsledningen? Använder du dig av standardiserade brev som klienterna skriver under?

I vilken utsträckning följer du med i den offentliga debatten om revisorsrollen? Vilka tidningar läser du då?

Hur stor andel av din tid anser du att du lägger på revision och granskning? – hur stor del går åt till administrativa arbeten utan direkt nytta för kunden? – hur mycket tid läggs på exempelvis företagsintern utbildning?

Hur jobbar du/ni på er byrå för att minska förväntningsgapet?

Vilka möjligheter tror du att ni som en av de större byråerna har för möjlighet att minska förväntningsgapet jämfört med en liten revisionsbyrå?