

Arkivnummer: _____



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKP90
Företagsekonomi – Revision
Examensarbete på Civilekonomprogrammet

VT 2011

Revisionskvalitet – en kritisk granskning av normer och praxis

Författare:

Trang Tran

Annika Wedin

Handledare:

Kristina Artsberg

Förord

Ett stort tack riktas till de personer som har gjort vårt examensarbete möjligt. Till att börja med vill vi tacka de personer vi har intervjuat, utan deras bidrag hade den empiriska studien inte kunnat slutföras. Vi vill tacka vår handledare Kristina Artsberg som genom tips och råd hjälpt oss under hela arbetets gång. Slutligen vill vi tacka den opponentgrupp som genom konstruktiv kritik hjälpt oss att utveckla vårt examensarbete ytterligare.

Lund 2011-05-01

Trang Tran och Annika Wedin

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Revisionskvalitet – en kritisk granskning av normer och praxis.
- Seminariedatum:** 2011-05-20
- Ämne/kurs:** FEKP90, Examensarbete på civilekonomprogrammet, 30 poäng.
- Författare:** Trang Tran och Annika Wedin
- Handledare:** Kristina Artsberg
- Fem nyckelord:** ISQC 1, kvalitetskontrollsystem, revisionskvalitet, revisorns roll, förväntningsgap.
- Syfte:** Syftet med studien är att diskutera huruvida revisorernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och revisorernas syn på kvalitet stämmer överens med teorin om kvalitet. Genom att kritiskt granska befintlig teori om kvalitet, aktuella normer och praxis kommer vår studie att ge ett teoretiskt bidrag inom området revisionskvalitet.
- Metod:** Utvärderingsforskning har använts i uppsatsen med inslag av deduktiv ansats och kvalitativ forskningsmetod.
- Teoretiskt perspektiv:** Uppsatsens teoretiska perspektiv presenteras med hjälp av tillämpliga standarder och lagar inom revision samt teorierna informationshypotes, agentteorin, revisionskvalitet och förväntningsgap.
- Empiri:** Det empiriska materialet är insamlat genom dokumentstudier av revisionsbyråers egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och kvalitativa intervjuer med revisorer.
- Slutsatser:** ISQC 1 uppfyller inte en central del i kvalitetsbegreppet vilken innebär att allmänhetens förväntningar skall överträffas. De revisionsbyråers egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som vi har utvärderat uppfyller inte heller denna centrala del av kvalitetsbegreppet. Det innebär att det inte föreligger fullständig kvalitet i de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen på de byråer vi har utvärderat.

Summary in English

- Title:** Audit quality – a critical review of standards and practice.
- Seminar date:** 2011-05-20
- Course:** FEKP90, Examensarbete på civilekonomprogrammet, 30 ECTS.
- Authors:** Trang Tran and Annika Wedin
- Advisor:** Kristina Artsberg
- Five keywords:** ISQC 1, quality control system, audit quality, auditor's role, expectation gap.
- Purpose:** The purpose of this study is to discuss whether the audit firms' self-developed quality control systems and the auditors' view on quality are consistent with the theory of quality. By critical reviewing the theories of quality, applicable standards and practices our study will provide a theoretical contribution in the field of audit quality.
- Methodology:** Evaluation research has been used in the study with elements of deductive and qualitative approach.
- Theoretical perspectives:** The theoretical framework of this study consists of applicable standards and laws within auditing together with theories on information hypothesis, agency theory, audit quality and expectation gap.
- Empirical foundation:** The empirical material is collected through document studies of auditing firms' self-developed quality control systems and interviews with auditors.
- Conclusions:** ISQC 1 does not meet a central part of the quality concept which is that the society's expectations must be exceeded. The audit firms' self-developed quality control systems that we have evaluated do not meet this central part of the quality concept either. This means that complete quality does not exist in the self-developed quality control systems of the audit firms we have examined.

Förkortningar

EtikR 1	Fars rekommendationer i etikfrågor, yrkesetiska regler
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
RS 220	Revisionsstandard i Sverige 220
TQM	Total Quality Management
US PCAOB	US Public Company Accounting Oversight Board

Ord och begreppsförklaring

Far	är en branschorganisation för revisorer och rådgivare.
God revisionsssed	innebär efterlevnaden av de normer som gäller för revisionsutförande.
God revisorssed	innebär efterlevnaden av de yrkesetiska normer som gäller för revisorer.
Going Concern	är antagande om att värderingen av tillgångarna grundas på förutsättningen att bolagets verksamhet skall fortsättas.
Granska	innebär, om inte annat anges, en granskning av kvaliteten på revisorns arbete.
Kvalitetskontroll	innebär att kvaliteten på revisorernas arbete kontrolleras. Kvalitetskontroll kan ske på tre nivåer; ”uppdragsnivå”, ”byrånivå” eller ”föreningsnivå”.
Kvalitetskontroll på byrånivå	innebär att ledningen på revisionsbyrån är ansvarig för att hela byrån står för en god kvalitet. Områden som kontrolleras är bland annat de anställdas oberoende, kompetensnivå, accepterande av nya klienter och val av behållande av tidigare klienter.
Kvalitetskontroll på föreningsnivå	innebär att Fars kvalitetsnämnd kontrollerar i vilken utsträckning revisorerna tillämpar god revisorssed och god revisionsssed. Granskningen skall göras en gång inom varje period om fem år och det är de enskilda revisorerna som granskas, urvalet för granskningen görs av revisionsbyråerna.
Kvalitetskontroll på uppdragsnivå	innebär att en enskild revisors arbete granskas av en annan medarbetare. Kvalitetskontrollen utförs med hjälp av checklistor och andra instruktioner för att säkerställa att revision har utförts i enlighet med gällande lagar och god revisionsssed.

Kvalitetssystem	är ett system som ställer krav på hur revisorerna skall arbeta för att upprätthålla kvalitet.
Kvalitetskontrollsystem	är ett system för kontroll av att kvalitetssystemet efterlevs av de anställda.
Revisionsbyrå X	är en revisionsbyrå som ingår i den empiriska studien i kapitel fem. Revisionsbyrån ingår i The Big Four.
Revisionsbyrå Y	är en revisionsbyrå som ingår i den empiriska studien i kapitel fem. Revisionsbyrån är stor men ingår inte i The Big Four.
The Big Four	utgörs av de fyra största revisionsbyråerna i världen, dessa är PwC, KPMG, Ernst&Young och Deloitte.

Innehållsförteckning

Förord	2
Sammanfattning	3
Summary in English	4
Förkortningar	5
Ord och begreppsförklaring	6
Innehållsförteckning	8
1. Inledning.....	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.1.1 Revisorns roll	11
1.1.2 Regelverk och standarder	12
1.1.3 Kvalitetskontroll.....	12
1.2 Problemdiskussion	13
1.3 Problemformuleringar.....	14
1.4 Syfte	15
1.5 Avgränsning.....	15
1.6 Målgrupp.....	16
1.7 Den fortsatta dispositionen	17
2. Metod	18
2.1 Forskningsätt	18
2.1.1 Utvärderingsforskning	18
2.1.2 Kvantitativ kontra kvalitativ forskningsmetod	18
2.1.3 Deduktiv kontra induktiv forskningsansats	19
2.1.4 Insamling av data.....	19
2.2 Tillvägagångssätt	19
2.2.1 Teorianvändning och litteratursökning.....	20
2.2.2 Urval	21
2.2.3 Operationalisering av teori	22
2.3 Metodkritik	23
2.4 Källkritik.....	24
3. Institutionaliala.....	26
3.1 RS 220.....	26
3.2 ISQC 1	27

3.3	Skillnader och likheter mellan ISQC 1 och RS 220	29
3.4	ISA 200	29
3.5	IFAC:s code of ethics for professional accountants	30
3.6	Revisorslag (2001:883)	33
3.7	Revisionslag (1999:1079)	34
4.	Teoretisk referensram	36
4.1	Revisorns roll	36
4.2	Kvalitet	38
4.2.1	Definition	38
4.2.2	Revisionskvalitet	39
4.2.3	Kvalitetssäkring och Total Quality Management	43
4.2.4	Jämförelsen mellan definitionerna av kvalitet och TQM	45
4.3	Förväntningsgapet	46
4.3.1	Definition	46
4.3.2	Studier	49
5.	Empiri	51
5.1	Revisionsbyrå X	51
5.1.1	Egenutvecklat kvalitetskontrollsystem	51
5.1.2	Respondent A	53
5.1.2	Respondent B	55
5.1.4	Respondent C	56
5.2	Revisionsbyrå Y	58
5.2.1	Respondent D	58
5.2.2	Respondent E	60
6.	Analys	64
6.1	Jämförelsen mellan ISQC 1 och teorin om kvalitet	64
6.2	Jämförelsen mellan de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen och ISQC 1 ...	68
6.2.1	Revisionsbyrå X	68
6.2.2	Revisionsbyrå Y	71
6.3	Jämförelsen mellan revisorernas syn på kvalitet och teorin om kvalitet	73
6.3.1	Revisionsbyrå X	73
6.3.2	Revisionsbyrå Y	76
7.	Slutsats	78

7.1 Förslag på fortsatt forskning	80
Källförteckning.....	82
Tryckta källor.....	82
Andra tryckta källor	85
Offentligt tryck.....	85
Elektroniska källor	85
Intervjuer.....	86
Bilaga 1 – Intervjuguide 1	87
Bilaga 2 – Intervjuguide 2	89
Bilaga 3 – Artikel	91

1. Inledning

I detta kapitel återfinns en introduktion till uppsatsens ämne, en diskussion kring varför problemformuleringen är av intresse, syftet med uppsatsen, vilka avgränsningar som har gjorts och varför dessa avgränsningar är nödvändiga samt en överblick av uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

1.1.1 Revisorns roll

Syftet med revision är omdebatterat och det finns flera åsikter på området. En vanlig uppfattning är att revision utförs för att säkerställa kvalitet av information och för att öka trovärdigheten av företagets ekonomiska rapporter.¹ Denna uppfattning benämns i den engelska litteraturen för ”*The Lending Credibility Theory*”.² Enligt teorin använder företagens intressenter de finansiella rapporterna som underlag när de fattar beslut om företagen.³ Revisionsberättelsen är ett uttalande från revisorn om i vilken utsträckning företagets finansiella rapporter har tagits fram i enlighet med tillämpliga lagar och god redovisningssed samt huruvida årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets ekonomiska situation och resultat.⁴ Berättelsen utgör ett viktigt underlag för företagets intressenter i deras beslutsfattande då de måste kunna lita på den information de erhåller om företaget i enlighet med den ovannämnda teorin.⁵

Under det senaste decenniet har den finansiella affärsvärlden chockats av flera redovisningsskandaler. En av de mer omdiskuterade skandalerna har gällt Enron. Företagets kollaps 2001 skapade omfattande förluster för banker, försäkringsbolag, stora privata investerare med flera. Kollapsen orsakades av att Enron, genom att utnyttja kryphål i redovisningsregler, producerade missvisande finansiella rapporter som inte reflekterade företagets rådande ekonomi och finansiella risker. Efter skandalen frågade sig omvärlden hur Enronbedrägeriet varit möjligt då all finansiell rapportering varit tvunget att kontrolleras av en extern revisor innan offentliggörande. När det uppdagades att Enrons revisor från revisionsbyrån Arthur Andersen hade haft ett finger med i spelet minskade omvärldens förtroende för revisorsyrket. Allmänhetens förtroende för revisorerna fortsatte

¹ Wallin, (1992/67), *The Accounting Review*, 121.

² Hayes et al., *Principles of auditing. An introduction to International Standards on Auditing*, 3.

³ Ibid, 45 f.

⁴ Far, *Fars Samlingsvolym – revision*, 205.

⁵ Hayes et al., *Principles of auditing. An introduction to International Standards on Auditing*, 46.

att minska i takt med att ytterligare redovisningsskandaler uppdagades såsom WorldCom, Tyco och Parmalat, huruvida revisionen utfördes med tillräckligt hög kvalitet kom därigenom att ifrågasättas.⁶

1.1.2 Regelverk och standarder

Efter flertalet skandaler antogs i USA Sarbanes Oxley Act 2002. Lagen omfattar samtliga bolag vars aktier är föremål för handel på amerikanska börser. Syftet med lagen har varit att säkerställa äktheten av bolagens finansiella rapporter samt att återfå investerarnas förtroende för aktiemarknaden. Lagen har bland annat medfört att kraven på redovisningen blivit strängare, att straff för brott mot lagen blivit hårdare samt att högre krav på revisorernas oberoende ställts.⁷ För att höja kvaliteten på revisionen och för att återvinna allmänhetens förtroende för revisorsyrket har även flertalet andra regelverk och standarder getts ut av internationella och nationella organisationer. En av de internationella organisationerna är International Federation of Accountants, IFAC. IFAC:s revisionskommitté International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB, har bland annat tagit fram två standarder med syfte att säkerställa kvaliteten av revisionen, dessa är ISA 220 och ISQC 1. International Standard on Auditing, ISA 220, innehåller krav på kvalitetskontroll av revisionsuppdrag och International Standard on Quality Control 1, ISQC 1, handlar om kvalitetskontrollsystem på revisionsbyråer. Standarderna gäller internationellt sedan den 15 juni 2005.⁸

I Sverige har ISQC 1 ersatt den tidigare standarden RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen del 1 och gäller från och med den 1 januari 2011.⁹ Samtliga revisionsbyråer i Sverige skall efter införandet av ISQC 1 upprätta egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Byråerna har möjlighet att ta del av vissa råd från branschorganisationen Far, dessa råd erbjuds genom exemplifieringar samt checklistor. Far erbjuder dessutom byråerna att genomgå ett test för att se huruvida byråns kvalitetskontrollsystem överensstämmer med standardens krav.¹⁰

1.1.3 Kvalitetskontroll

Kvalitetskontroll kan enligt Far delas upp i tre nivåer; ”uppdragsnivå”, ”revisionsbyrånivå” samt ”föreningsnivå”. Revisionsbyråerna utför egna

⁶ Martinov-Bennie & Pflugrath, (2009/87), *Journal of Business Ethics*, 237.

⁷ Blomberg & Svernlöv, (2003/1), *Balans*, 23 f.

⁸ Alander et al., (2006/1), *Balans*, 30 ff.

⁹ Danielsson, (2011/1), *Balans*, 20.

¹⁰ Far, http://www.Far.se/portal/page?_pageid=114,387107&_dad=portal&_schema=PORTAL.

kvalitetskontroller på de två första nivåerna medan kvalitetskontroll på föreningsnivå genomförs av Far som en utomstående granskare. Utöver kvalitetskontroll på dessa tre nivåer säkerställs en hög kvalitet på revisionen genom utbildningskrav på revisorerna.¹¹

Revisorsnämnden är en statlig tillsynsmyndighet för alla auktoriserade och godkända revisorer i Sverige.¹² Enligt 3 § revisorslagen skall Revisorsnämnden utöva tillsyn över revisorerna och revisorverksamheten. Kvalitetskontroll av revisorer och revisionsbyråer genomförs således av både Far och Revisorsnämnden. Revisorsnämnden och Far har slutit ett avtal om kvalitetskontrollfrågor. Enligt avtalet ligger ansvaret på Far att granska revisorer som är medlemmar i föreningen. Två gånger årligen får Revisorsnämnden information av Far angående vilka revisorer och revisionsbyråer som har kvalitetskontrollerats. Av dessa väljer Revisorsnämnden årligen ut ett tjugotal byråer och utför sina egna kontroller för att säkerställa att revisorerna och revisionsbyråerna lever upp till de ställda kraven.¹³

1.2 Problemdiskussion

Syftet med kvalitetskontroll av revisionsbyråer är att se till att revisorernas arbete utförs på ett sätt som stämmer överens med tillämpliga lagar och standarder. Omvärlden förväntar sig att revisorns arbete sker med hög kvalitet. Det ligger även i revisorernas intresse att revisionen utförs med hög kvalitet då ett dåligt utfört arbete kan komma att minska förtroendet för hela revisorskåren.¹⁴

Omvärldens förväntningar på revisionskvalitet skiljer sig dock i allmänhet från vad som faktiskt utförs av revisorn i dennes yrkesutförande, denna skillnad kallas för förväntningsgapet. Porter definierar förväntningsgapet som *”ett gap mellan samhällets förväntningar på revisorer och revisorers fullgörande av sin uppgift såsom det uppfattas av samhället”*.¹⁵ Förväntningsgapet uttrycker ett problematiskt förhållande mellan omvärlden och revisorn. Förväntningsgapet kan delas i två komponenter, dels ett *”utförandegap”* som utgörs av förväntningar på revisionen med hänsyn till gällande lagar

¹¹ Far, *Revision – en praktisk beskrivning*, kap 7.

¹² Precht, (2004/11), *Balans*, 8 ff.

¹³ (2009/1), *Balans*, 8.

¹⁴ Far, *Revision – en praktisk beskrivning*, kap 7.

¹⁵ Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 130.

och standarder, och dels ett "orimlighetsgap" som utgörs av förväntningar på revisionen som är av ett orimligt slag.¹⁶

Efterlevnaden av revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem kan anses viktig för att minska förväntningsgapet. De egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen behöver dock inte nödvändigtvis medföra en minskning av förväntningsgapet, problem uppstår om revisorernas syn på kvalitet inte stämmer överens med vad som av allmänheten uppfattas vara kvalitet. Det innebär att när revisorerna anser att de utför revision med kvalitet är allmänhetens åsikt inte den samma. Vid ett sådant scenario kommer förväntningsgapet att förbli oförändrat trots införandet av kvalitetskontrollsystem.

Vid undersökningen av graden av överensstämmelse mellan revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och allmänhetens uppfattning av kvalitet får teorin en central roll. Teori om revisionskvalitet som även behandlar revisorernas uppfattning av begreppet är dock begränsad.

1.3 Problemformuleringar

Mot bakgrund av problemdiskussionen har vi kommit fram till ett antal problemformuleringar. Genom att besvara dessa frågor skall uppsatsens syfte uppnås.

Som beskrivits ovan ställer allmänheten höga krav på revisionsarbetet och för att säkerställa en hög kvalitet på revisorernas arbete används olika kvalitetskontrollsystem. En del av revisorernas kvalitetskontrollsystem hanteras på byrånivå, där har en förändring nyligen skett i Sverige i och med införandet av ISQC 1. Den första frågan behandlar kravet på revision av god kvalitet med hänsyn tagen till standarden och har följande lydelse:

I vilken utsträckning stämmer standardens kvalitetsbegrepp överens med teorin om kvalitet?

Genom denna frågeställning avser vi att genomföra en begreppsutredning av kvalitet och utvärdera standardens kvalitetsbegrepp.

När standardens kvalitetsbegrepp har utretts aktualiseras nästa fråga. Frågan har följande lydelse:

¹⁶ Öhman, *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 131 f.

I vilken utsträckning är revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem utformade i enlighet med kraven som ställs i ISQC 1?

Genom denna frågeställning avser vi att beskriva hur de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen ser ut för att därefter genom en jämförelse med ISQC 1 kunna besvara i vilken grad systemen följer de i standarden uppställda kraven. Frågan är av intresse för att utreda i vilken utsträckning byråerna följer tillämplig standard inom området kvalitetskontroll. Det är särskilt intressant då ett sätt att se på kvalitet, vilket beskrivs mer utförligt i kapitel 4, är att se till regelefterlevnaden.

Den sista frågan handlar om revisorernas syn på kvalitet. Frågan har följande lydelse:

I vilken utsträckning stämmer revisorernas syn på kvalitetsbegreppet överens med teorin om kvalitet?

Genom denna frågeställning avser vi att utreda i vilken utsträckning revisorernas syn på kvalitet stämmer överens med teorin om kvalitet. Frågan är av intresse då det är revisorerna som i praktiken utför arbete med kvalitet. Om revisorerna inte själva ser kvalitet på samma sätt som allmänheten eller om de inte har möjlighet att utföra ett arbete som stämmer överens med allmänhetens syn på kvalitet kan det anses vara av mindre betydelse att revisionsbyråerna har egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som uppfyller kraven i ISQC 1.

1.4 Syfte

Syftet med examensarbetet är att diskutera huruvida revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och revisorernas syn på kvalitet stämmer överens med teorin om kvalitet. Genom att kritiskt granska befintlig teori samt aktuella normer och praxis kommer vår studie att ge ett teoretiskt bidrag inom området revisionskvalitet.

1.5 Avgränsning

På grund av ämnets omfattning har vi valt att avgränsa oss. Vi har valt att ställa kvalitetsbegreppet så som det beskrivs i teorin mot kvalitetskontrollsystem på byrånivå i Sverige. Det innebär att vi inte närmare kommer att undersöka kvalitetskontrollsystem på uppdragsnivå eller föreningsnivå. Anledningen till denna inriktning är att det från och med den 1 januari 2011 är obligatoriskt för alla svenska revisionsbyråer att införa

kvalitetskontrollsystem enligt ISQC 1.¹⁷ I och med införandet av ISQC 1 i Sverige känns ämnet högst aktuellt.

1.6 Målgrupp

Studiens målgrupp är framförallt andra ekonomistudenter. Läsaren behöver inte ha någon baskunskap om revision men det kan underlätta läsningen.

¹⁷ Danielsson, (2011/1), *Balans*, 20.

1.7 Den fortsatta dispositionen

Kapitel 2 – Metod

I detta kapitel återfinns en sammanställning av den metod som har använts i studien, en genomgång av tillvägagångssättet, en beskrivning av hur urvalet har skett samt kritik mot den metod och de källor som har använts.



Kapitel 3 – Institutionalialia

I detta kapitel ges en beskrivning av den institutionalialia som finns på området. Genom att beskriva tillämpliga standarder och lagar kommer den fortsatta läsningen att underlättas.



Kapitel 4 – Teoretisk referensram

I detta kapitel beskrivs den teori som kommer att ligga till grund för analysen. Kapitlet behandlar tre områden; revisorns roll, kvalitet och förväntningsgapet.



Kapitel 5 – Empiri

I detta kapitel återfinns den empiriska studien. Kapitlet behandlar först revisionsbyrå X:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem samt anställdas åsikter om revisorns roll, revisionskvalitet och det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet. Avslutningsvis behandlas samma områden för revisionsbyrå Y.



Kapitel 6 - Analys

I detta kapitel görs först en begreppsutredning av kvalitet, därefter analyseras de svar som har erhållits från den empiriska undersökningen i kapitel fem med hjälp av institutionalian i kapitel tre och den teoretiska referensramen i kapitel fyra.



Kapitel 7 - Slutsats

I detta kapitel presenteras de slutsatser vi kommit fram till utifrån gjord analys. Vidare ges förslag på fortsatt forskning inom området.

2. Metod

I detta kapitel återfinns en sammanställning av den metod som har använts i studien, en genomgång av tillvägagångssättet, en beskrivning av hur urvalet har skett samt kritik mot den metod och de källor som har använts.

2.1 Forskningsätt

2.1.1 Utvärderingsforskning

Det finns olika forskningsätt att göra en studie på. Vilket forskningsätt som används beror på vilket syfte undersökningen har.¹⁸ Vårt syfte med studien är bland annat att undersöka huruvida revisionsbyråers kvalitetskontrollsystem överensstämmer med teorin om kvalitet. Vi kommer att använda oss av utvärderingsforskning där vi utgår från teorin om kvalitet. Vi kommer att utvärdera kvalitetsbegreppet i ISQC 1 och diskutera i vilken utsträckning det överensstämmer med teorin om kvalitet. Därefter utvärderar vi graden av överensstämmelse mellan revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och kraven i ISQC 1 för att se i vilken utsträckning byråerna tillämpar standarden. Vi kommer även att utvärdera revisorernas syn på revisionskvalitet för att se om de överensstämmer med kriterierna för vad som utmärker god revisionskvalitet.

2.1.2 Kvantitativ kontra kvalitativ forskningsmetod

Utvärderingsforskning är en systematisk undersökning som handlar om att åstadkomma så bra underlag som möjligt för att senare utvärdera och uttrycka värdeomdömen angående utvärderingsobjektet. Utvärderingsforskning kan ha tre olika fokusar, dessa är kvantitativ fokus, kvalitativ fokus samt fokus på användning och delaktighet. Vi har valt en kvalitativ fokus för att kunna utvärdera revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem utifrån uttalade kriterier som finns fastställda i ISQC 1 och uttalade kriterier i teorin som utmärker god revisionskvalitet. Innan utvärderingen av revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem genomförs görs, som tidigare nämnts, en kritisk granskning av ISQC 1 utifrån teorin om kvalitet. Studiens resultat skall ge svar på huruvida revisionsbyråernas kvalitetskontrollsystem motsvarar såväl uttalade som outtalade kriterier.

¹⁸ Saunders et al., *Research Methods for Business Students*, 134.

2.1.3 Deduktiv kontra induktiv forskningsansats

Det finns två olika forskningsansatser, den deduktiva och den induktiva ansatsen.¹⁹ Vår studie har haft den deduktiva ansatsen som utgångspunkt där vi med hjälp av teorier om kvalitet, revisorns roll och förväntningsgapet har formulerat kriterier för vad som bör utmärka god revisionskvalitet. En kritisk granskning av standarden ISQC 1 har också gjorts eftersom standarden etablerar kriterier för vad som kännetecknar bra kvalitetskontrollsystem. Vi har även empiriskt undersökt huruvida revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem motsvarar kraven i ISQC 1 samt de i teorin ställda kriterierna för kvalitet.

2.1.4 Insamling av data

De metoder som har använts för att samla in data till vår studie har varit insamling och kvalitativ analys av dokumenterade kvalitetskontrollsystem samt kvalitativa intervjuer med revisorer. Vi har utvärderat revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem med de krav som finns föreskrivna i ISQC 1 för att se om revisionsbyråerna tillämpar standarden. För att kunna utvärdera om kvalitetskontrollsystemen överensstämmer med standarden har det varit viktigt att få ta del av revisionsbyråernas skriftliga dokumentation av de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen. Resultaten som har erhållits genom dessa steg har sedan legat till grund för vår slutliga analys och slutsats där revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem har ställts mot teorin om revisionskvalitet.

Vi har tidigare diskuterat problematiken med förväntningsgapet och att efterlevnaden av revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem skulle kunna leda till en minskning av förväntningsgapet. Om allmänhetens syn på revisionskvalitet inte stämmer överens med revisorernas uppfattningar anses förväntningsgapet vara oförändrat trots efterlevnaden av kvalitetskontrollsystemen. När det gäller allmänhetens syn på revisionskvalitet har vi utgått från teorin om kvalitet. Som vi tidigare har nämnt är teorin om revisionskvalitet som beskriver revisorernas uppfattning av begreppet begränsad. Vi anser att det har varit viktigt att få deras syn på begreppet för att kunna uppnå vårt syfte. Med anledning av detta har intervjuer med revisorer gjorts.

2.2 Tillvägagångssätt

Studien följer en deduktiv ansats. I kapitel tre om institutionalia går vi igenom de lagar, normer och praxis som styr revisionen och de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen.

¹⁹ Alvesson & Skoldberg, *Tolkning och reflektion*, 54.

Institutionalian följs av teorier om kvalitet. För att erhålla en djupare förståelse av revisionskvalitet presenteras teorier om revisorns roll och förväntningsgapet. Vår empiri består av dokumentationsstudier av ett par lämpliga revisionsbyråers kvalitetskontrollsystem och intervjuer. Slutligen presenteras en utvärdering och analys av dessa data utifrån beskrivna teorier. Utifrån denna analys har sedan våra slutsatser dragits.

2.2.1 Teorianvändning och litteratursökning

Institutionalian inleds med en genomgång av RS 220. Då ISQC 1 har ersatt första delen av RS 220 anser vi det vara väsentligt att förstå hur kvalitetskontroll har genomförts på byrånivå innan införandet av ISQC 1. Därefter ges en beskrivning av standarden ISQC 1. Vi ger dessutom en kort presentation av ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing då ISQC 1 skall läsas tillsammans med den. Kvalitetskontrollsystemen skall säkerställa att relevanta yrkesetiska krav efterlevs.²⁰ Läsaren blir i ISQC 1 hänvisad till IFAC's code of ethics for professional accountants som redogör för de grundläggande principerna om god yrkessed.²¹ Koden innefattar begreppen hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt samt professionellt uppträdande. Koden kommer att användas i en utsträckning som känns rimlig för att inte tappa fokus från vår studie. Vi finner även att en genomgång av revisorslagen (2001:883) och revisionslagen (1999:1097) är relevant för vår studie eftersom de innehåller bestämmelser om bland annat revisionen, revisorernas roll och kompetenskraven.

Den teoretiska referensramen behandlar kvalitet, revisorns roll och förväntningsgapet. Syftet med studien är bland annat att utvärdera huruvida revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem motsvarar de kriterier som kännetecknar revisionskvalitet. Vi presenterar olika teorier om kvalitet och revisionskvalitet. Revisorns roll beskrivs med hjälp av agentteorin. Utifrån denna teori bildas en uppfattning om revisorns roll som i sin tur ligger till grund för vad som kan förväntas av revisorns yrkesutövning. Problem uppstår då allmänhetens förväntningar på revisorns roll skiljer sig från vad revisorn faktiskt gör. Mot bakgrund av denna problematik beskrivs de teorier som finns om förväntningsgapet.

Mot bakgrund av studiens syfte och valda teoriområden har vi sökt litteratur under nyckelord som ISQC 1, kvalitetskontrollsystem (Quality Control System), revision (audit),

²⁰ ISQC 1, p 16.

²¹ Ibid, p A 7.

revisor (auditor, accountant), kvalitet (quality), revisionskvalitet (audit quality), revisorns roll (auditor's role), förväntningsgap (expectation gap) samt synonymer och kombinationer av dessa ord. Litteratursökningen har skett löpande både före och under insamling av data med hjälp av databaser, referenslistor och tidskrifter. Vidare har vi sökt litteratur om olika lagar, normer och praxis inom revisionen. Vår studie bygger på såväl nationell som internationell litteratur.

2.2.2 Urval

I och med införandet av ISQC 1 i Sverige har det blivit obligatoriskt för alla svenska revisionsbyråer att införa egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Mot bakgrund av detta har urvalet av revisionsbyråer skett inom Sverige. ISQC 1 kräver att samtliga byråer inför kvalitetskontrollsystem. Då förutsättningarna är väldigt olika beroende av byråns storlek skulle det vara intressant att studera hur kraven efterlevs i praktiken av olika byråer. Detta eftersom allmänheten har samma krav på revisionskvalitet oavsett om revisionen utförs av en stor eller liten byrå. Tanken var inledningsvis att vi skulle studera både stora och små revisionsbyråer. Vi hörde därför av oss till ett trettiotal små revisionsbyråer med mellan en till nitton anställda. Många av de små revisionsbyråerna som vi kom i kontakt med avböjde vår förfrågan på grund av tidsbrist medan andra tackade nej eftersom de inte hade hunnit implementera egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. På grund av detta har vi valt att endast utvärdera två större revisionsbyråer. Anledningen till att vi endast har valt att utvärdera två revisionsbyråer har varit att vi velat få en djupare förståelse för de byråer vi kommit i kontakt med. Då examensarbetet handlar om kvalitet anser vi att en djupare undersökning av varje byrå har gett ett större värde än att ha flera större revisionsbyråer i urvalet. Att urvalet endast har blivit större revisionsbyråer motiveras genom att kraven i ISQC 1 är högre för dessa än för de mindre. Vi har tagit kontakt med tre av The Big Four revisionsbyråer och några andra större revisionsbyråer. En av The Big Four byråerna har inte svarat på vår förfrågan medan en annan har valts bort på grund av att byrån endast tog emot undersökningsförfrågan innan ett visst, redan passerat, datum. Den tredje revisionsbyrån av The Big Four, som vi senare kallar för revisionsbyrå X i vår empiri, har tackat ja till att delta i vår undersökning. På revisionsbyrå X har i sin tur tre anställda utsetts till att svara på våra intervjuer. En av dem är auktoriserad revisor och partner på byrån, en annan är godkänd revisor och en tredje är revisorsassistent. En annan större revisionsbyrå, som vi senare i empirin kallar för revisionsbyrå Y, är också en större internationell byrå men tillhör inte The Big Four. På revisionsbyrå Y har vi fått intervju

en auktoriserad revisor som också arbetar som intern kvalitetskontrollant och en revisorsassistent.

2.2.3 Operationalisering av teori

För att kunna utvärdera huruvida revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem överensstämmer med de krav som finns föreskrivna i ISQC 1 har vi behövt tillgång till deras dokumentation av kvalitetskontrollsystemen. Revisionsbyrå X:s fullständiga kvalitetskontrollsystem består av flera tusen sidor och på grund av sekretess har vi inte fått tillgång till den. Däremot har vi kunnat ta del av byråns version av sitt egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som lämnas till personalen och vår utvärdering har därför utgått från denna dokumentation. Då det är de anställda som utför revisionskvalitet i praktiken anser vi att denna dokumentation är tillräcklig för senare analys och slutsats. Revisionsbyrå Y har tyvärr inte kunnat lämna ut något dokument på sitt egenutvecklade kvalitetskontrollsystem på grund av sekretess. Däremot har en intern kvalitetskontrollant på byrån ställt upp på vår intervju och gett oss svar angående byråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. För att erhålla svar angående revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem har vi ställt frågor som är direkt kopplade till delar i kvalitetskontrollsystemet i enlighet med ISQC 1 (se bilaga 1).

Studiens syfte uppfylls inte enbart genom dokumentationsstudier utan intervjuer med revisorer och annan personal inom revisionsyrket har också gjorts. De utvalda revisionsbyråerna har först kontaktats via e-post där vi gett en kort presentation av studiens bakgrund och syfte. Vi har även ställt en förfrågan till revisionsbyråerna om det funnits ett intresse av att delta i vår studie. Sedan har en uppföljning skett per telefon för att få svar på vår förfrågan. När de anställda på en revisionsbyrå har svarat att de varit intresserade av att delta i studien har vi bestämt en tidpunkt och plats där intervjuerna kunnat ske.

Genomförandet av intervjuerna har skett med hjälp av en intervjuguide som består av frågor kopplade till studiens syfte och problemformuleringar (se bilaga 2). Intervjuguiden består av öppna frågor genom att frågeorden hur, vad och på vilket/vilka sätt används. Vi använder öppna frågor för att göra det möjligt för de intervjuade att formulera sina egna svar. Samma intervjuguide har använts vid alla intervjuer, förutom vid intervjun angående revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Först har vi ställt frågor om den som intervjuas yrkestitel och arbetserfarenhet inom revision. Anledningen till att ställa dessa frågor har varit att ta reda på vilken kompetens de intervjuade har för att säkerställa

att de varit lämpliga att intervjua och att deras svar varit väl underbyggda. Därefter har de intervjuades synpunkter på revisorns roll och revisorsyrket samt hur de definierar god revisionsred och god revisorsred efterfrågats. Dessa frågor har ställts för att utvärdera om det finns några skillnader mellan teorier om revisorns roll och de intervjuades egna uppfattningar om revisorns roll. Frågorna om revisorns roll har följts av frågor om revisionskvalitet och även dessa frågor har ställts för att undersöka om de intervjuades egna åsikter om revisionskvalitet skiljer sig från teorierna om revisionskvalitet. Synpunkter på revisorns roll och revisionskvalitet har efterfrågats för att kunna utvärdera huruvida det finns ett förväntningsgap mellan revisorernas syn på kvalitet och allmänhetens uppfattning. Slutligen har vi frågat efter de intervjuades åsikter om revisionsbyråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och huruvida de har märkt någon skillnad på revisionskvalitet efter införandet av ISQC 1.

2.3 Metodkritik

I vår undersökning har den kvalitativa forskningsmetoden använts och våra slutsatser har byggts på empirin som består av svaren från de intervjuade, dokumentationen av de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen och en kritisk granskning av teorin om kvalitet. Vi är medvetna om att det är svårt att göra en generalisering av alla revisionsbyråer då vi har genomfört våra intervjuer endast med fem personer från två revisionsbyråer.²² Vid granskningen av den kvalitativa undersökningen har vi tagit hänsyn till två grundläggande kriterier, dessa är trovärdighet och äkthet. Trovärdighetskriteriet handlar bland annat om att ge en tillförlitlig beskrivning av erhållna resultat och att alltid ha ett granskande synsätt.²³ Äkthetskriteriet handlar om att ge en rättvis bild av de intervjuades åsikter.²⁴ Trovärdighets- och äkthetskriteriet kommer att uppfyllts genom att vi skickar tillbaka en sammanfattning av de erhållna svaren till respondenterna så att de kan verifiera att deras åsikter har tolkats rätt och framställs på ett tillförlitligt sätt.

Det ingår i vår studie att utvärdera revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Som har nämnts innan har vi enbart fått tillgång till revisionsbyrå X:s förkortade version av sitt egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Det kan hända att vissa delar i revisionsbyrå X:s fullständiga kvalitetskontrollsystem inte finns beskrivna i den förkortade versionen vilket medför att en helt rättvisande analys och slutsats inte kan

²² Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, 320.

²³ *Ibid*, 307.

²⁴ *Ibid*, 309.

dras. Det finns också en risk att dokumentationen enbart är en produkt av ett pappersarbete som inte tillämpas i praktiken. I så fall ger dokumentstudien inte en rättvisande bild av huruvida kvalitetskontrollsystemen överensstämmer med föreskrivna kriterier i ISQC 1 och de kriterier som kännetecknar god revisionskvalitet. När det gäller revisionsbyrå Y:s kvalitetskontrollsystem har endast en muntlig beskrivning av systemet återgetts genom intervju med en av byråns interna kvalitetskontrollanter. Beträffande den muntliga återberättelsen finns det en risk att den inte ger en helt rättvisande bild av kvalitetskontrollsystemet. Detta eftersom vi har gjort ett urval av intervjufrågor och därigenom inte har fått en helhetsbild över hela systemet. Vidare har intervjupersonen inte kunnat ge fullständiga svar på samtliga frågor. Genom att ha ställt öppna frågor har vi förhoppningsvis minskat denna risk något. Vi är medvetna om att våra utvärderingar inte har gett en heltäckande bild av byråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem men vi hoppas att vi har kunnat fånga det mest väsentliga i deras system för att sedan ha kunnat dra rättvisande slutsatser.

I vår analys har vi utgått från teorin om kvalitet, vi är medvetna om att en teori inte är en absolut sanning och vi har därför försökt återge flera teoretikers synsätt för att öka vår studies trovärdighet.

2.4 Källkritik

I vårt sökande efter teorier samt lämplig litteratur och tidningsartiklar har vi tagit hänsyn till vem eller vilka som är författare och i vilka tidskrifter artiklarna finns publicerade. Detta för att ofta nämnda författare och kända tidskrifter inom ett visst område anses inge mer trovärdighet.²⁵ Några av de teorier som vi har använt oss av är Dr Demings kvalitetsteori och DeAngelos teori om revisionskvalitet. Dessa teorier har refererats flitigt av andra författare och forskare och anses därför vara rimligt trovärdiga. Vi har också hittat många artiklar som publicerats av International Journal of Auditing. International Journal of Auditing är en tidskrift där vetenskapliga artiklar om revision publiceras.

Vi har så långt som möjligt försökt att använda oss av primära källor men i vissa fall har sekundära källor använts då tillgång till primära källor har varit begränsad. En primär källa vi har saknat är DeAngelos teori om revisionskvalitet. Vi har valt att använda andra artiklar som har använt DeAngelos artikel som primär källa eftersom kostnaden för att få tillgång till författarens artikel är hög. Vi är medvetna om att sekundära källor inte är lika pålitliga

²⁵ Öhman, *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemma*, 48.

som primärdata men eftersom samma information har beskrivits av samtliga författare anser vi att en rättvisande bild av teorin har getts.

3. Institutionalialia

I detta kapitel ges en beskrivning av den institutionalialia som finns på området. Genom att beskriva RS 220, ISQC 1, skillnaderna och likheterna mellan RS 220 och ISQC 1, ISA 200, IFAC:s code of ethics for professionals accountants, revisorslagen samt revisionslagen kommer den fortsatta läsningen att underlättas.

3.1 RS 220

RS står för Revisionsstandard i Sverige och används vid granskning av årsredovisningar, bokföring och företagsledningens förvaltning.²⁶ De internationella revisionsstandarderna ISA utgör grunden för RS.²⁷

RS 220 bestod av två delar, dessa var kvalitetskontroll för ”Revisionsföretaget” och kvalitetskontroll på ”Det enskilda revisionsuppdraget”. Som tidigare nämnts ersatte ISQC 1 endast den förstnämnda delen och någon närmare beskrivning av del två kommer därför inte att ske. Syftet med den första delen av RS 220 var att ge anvisningar om revisionsbyråernas kvalitetskontroller av revisionsarbetet.²⁸ Varje revisionsbyrå skulle enligt standarden implementera riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, kvalitetskontrollen skulle se till att god revisorssed och god revisionssed iakttogs under revisorns arbete.²⁹ Vid kvalitetskontroll enligt RS 220 skulle precis som vid kvalitetskontroll enligt ISQC 1 idag hänsyn tas till olika väsentliga aspekter, exempel på väsentliga aspekter var byråns storlek och kundstruktur. Genom att byråerna fick ta sådan hänsyn såg utformningen för riktlinjerna och rutinerna annorlunda ut för olika revisionsbyråer samtidigt som dokumentationen av kvalitetskontrollerna också skiljde sig åt.³⁰ Vidare ställdes i standarden ett krav på att revisionsbyråns partners och anställda på området revision skulle förstå de riktlinjer och rutiner som kvalitetskontrollen innefattade.³¹ Riktlinjerna behandlade enligt standarden normalt områden som ”professionella krav, professionell skicklighet och kompetens, bemanning av uppdrag, delegering, konsultation, acceptering och bibehållande av kunder samt program för uppföljning av kvalitetskontroll.” Det innebar normalt att riktlinjer och rutiner skulle finnas inarbetade på revisionsbyråerna för hur kvaliteten på oberoende och tystnadsplikt med

²⁶ Far, *Fars samlingsvolym 2010 - revision*, Förord RS p 12.

²⁷ Ibid, p 10.

²⁸ RS 220, p 1a.

²⁹ Ibid, p 4.

³⁰ Ibid, p 5.

³¹ Ibid, p 7.

mera skulle säkerställas av de anställda. Med hjälp av ett exempel i RS 220 bilaga fick revisionsbyråerna förslag på hur de skulle kunna utforma sina riktlinjer och rutiner.

3.2 ISQC 1

ISQC 1 utgör ett ramverk med riktlinjer som revisionsbyråerna skall följa för att uppnå ett visst mål. ISQC 1 skall läsas tillsammans med ISA 200.³² Målet är enligt ISQC 1 punkt 11 att:

inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimliga säkerhet att

- a. revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav, lagar och andra författningar, och
- b. rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Det är utifrån detta mål kraven i ISQC 1 har tagits fram.³³ Revisionsbyråerna skall dessutom få förståelse för vad som krävs för att målen skall uppnås.³⁴ Syftet med ISQC 1 är att kontrollera kvaliteten i ett uppdrag innan en revisionsberättelse avges. En process som framställs i ISQC 1 är den så kallade ”*engagement quality control review*”. Processen innebär att ”*en objektiv genomgång av de väsentliga bedömningar teamet gjort och de slutsatser de dragit inför utformningen av den rapport som avses i det enskilda fallet*” skall göras innan revisionsberättelsen avslutas.³⁵ Genomgången av teamets bedömningar och slutsatser skall utföras av en så kallad ”*quality control reviewer*” men det är fortfarande den påskrivande revisorn som ansvarar för revisionsuppdraget och revisionsberättelsen.³⁶ Även om samtliga byråer skall ta fram ett system för kvalitetskontroll får de nya reglerna tillämpas med hänsyn tagen till byråernas storlek och verksamhetskaraktär.³⁷

Kvalitetskontrollsystemen skall bestå av riktlinjer och rutiner för flera olika delar. De olika delarna som skall behandlas är ”*Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag,*

³² ISQC 1, p 2.

³³ Ibid, p 6.

³⁴ Ibid.

³⁵ Alander & Roth, (2006/1), *Balans*, 30.

³⁶ Ibid.

³⁷ ISQC 1, p 4.

personal, hur uppdrag utförs samt övervakning". Standarden kräver vidare dokumentation av varje riktlinje och rutin.³⁸

När det gäller ledningsansvaret för kvaliteten inom revisionsföretaget framgår det tydligt att VD:n, styrelsen eller motsvarande har det huvudsakliga ansvaret för att ett kvalitetskontrollsystem på revisionsbyrån utvecklas och efterlevs.³⁹

De relevanta yrkesetiska krav som skall följas skall genom kvalitetskontrollsystemet rimligen säkerställas.⁴⁰ Detta innebär bland annat att personalen skall vara oberoende i sitt yrkesutförande vilket till exempel kontrolleras genom att revisionsbyrån en gång varje år begär en skriftlig bekräftelse från personalen om att de är oberoende.⁴¹ God yrkessed behandlas i IFAC:s code of ethics for professional accountants.⁴²

Kvalitetskontrollsystemet skall även innehålla riktlinjer och rutiner om hur revisionsbyrån skall acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag. En revisionsbyrå skall endast arbeta med klienter där byråns anställda har nödvändig kompetens för att utföra arbetet, där yrkesetiska krav kan följas samt där inga misstankar finns om att klienten är ohederlig.⁴³

Personalen måste ha rätt kompetens för att kunna utföra revision, ISQC 1 kräver därför rutiner och riktlinjer som säkerställer att rätt kompetens finns på byrån.⁴⁴ Genom att till exempel utveckla goda rekryteringsprocesser, kräva yrkesutbildning och ta hänsyn till tidigare arbetslivserfarenheter kan kompetensen säkerställas.⁴⁵ Kraven på vilka metoder som används för att utvärdera de anställdas arbete skiljer sig åt mellan mindre och större byråer. Kraven på metod för de mindre är av ett mindre formellt slag.⁴⁶

³⁸ ISQC 1, p 16.

³⁹ Ibid, p 18.

⁴⁰ Ibid, p 20.

⁴¹ Ibid, p 24.

⁴² Ibid, p A7.

⁴³ Ibid, p 26.

⁴⁴ Ibid, p 29.

⁴⁵ Ibid, p A24 & p A25.

⁴⁶ Ibid, p A29.

Även riktlinjer och rutiner om själva utförandet av uppdraget skall finnas. Syftet är att säkerställa att arbetet utförs i enlighet med tillämpliga standarder och lagar samt att revisionsberättelsen är korrekt med hänsyn tagen till omständigheterna.⁴⁷

Krav finns också på att varje revisionsbyrå övervakar sina riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. Syftet med övervakandet är att säkerställa att kvalitetskontrollsystemet fungerar.⁴⁸

Slutligen krävs dokumentation av kvalitetskontrollsystemet, där skall det finnas tydliga bevis på att systemet fungerar.⁴⁹ Kravet på dokumentationens omfattning är inte lika stort för mindre revisionsbyråer som för större.⁵⁰ Mindre byråer kan använda sig av mindre formell dokumentation som till exempel checklistor och formulär.⁵¹

3.3 Skillnader och likheter mellan ISQC 1 och RS 220

Enligt branschorganisationen Far flyttas kraven i tidigare RS 220 endast över till den nya standarden ISQC 1, syftet med införandet av den nya standarden är att tydliggöra vad ett kvalitetskontrollsystem skall innehålla samt hur byrån skall agera för att se till att systemen efterlevs.⁵² Det innebär att det inte finns särskilt många skillnader standarderna emellan. En skillnad är dock att samtliga revisionsbyråer, i och med införandet av ISQC 1, skall ta fram egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Det räcker inte längre att endast utgå ifrån Fars kvalitetskontroll.⁵³ En annan skillnad mellan ISQC 1 och RS 220 är att ISQC 1 klargör att det är byråns ledning som har ansvaret för att kvalitet föreligger. Ledningen ansvarar för att system för kvalitetskontroll tas fram och att systemet följs.⁵⁴ Någon sådan ansvarsroll framgick inte av tidigare RS 220.

3.4 ISA 200

I ISA 200 beskrivs bland annat syftet med revision, genom uttalanden från revisorn i form av revisionsberättelse får användarna av klientens finansiella rapporter ett ökat förtroende för vad rapporterna delger. Revisorn skall genom revisionen klargöra om de finansiella

⁴⁷ ISQC 1, p 32.

⁴⁸ Ibid, p 48.

⁴⁹ Ibid, p 57.

⁵⁰ Ibid, p A3.

⁵¹ Ibid, p A75.

⁵² Far, http://www.Far.se/portal/page?_pageid=114,387107&_dad=portal&_schema=PORTAL.

⁵³ ISQC 1, p A75.

⁵⁴ Danielsson, (2011/1), *Balans*, 20.

rapporterna ger en sann och rättvisande bild.⁵⁵ Revisorns arbete skall utföras på ett sätt som ger rimlig säkerhet att rapporterna avspeglar en rättvisande bild. Med rimlig säkerhet förstås en säkerhet där risken för att revisorn lämnar felaktiga besked i sin revisionsberättelse hålls på en låg nivå.⁵⁶ Det framgår vidare att revisorn i sitt yrkesutförande skall ha en professionell skepsis om sitt granskningsobjekt.⁵⁷

I ISA 200 ställs en rad krav på revisorn som skall iakttas i dennes yrkesutförande. Kraven som ställs innebär att revisorn skall följa yrkesetiska krav, att revisorn i sitt yrkesutförande skall hålla sig skeptisk till granskningsobjektet och att ett professionellt omdöme skall finnas hos revisorn under dennes arbete.⁵⁸ Revisorn måste dessutom samla revisionsbevis i den utsträckning som är nödvändig för att hålla revisionsrisken på den låga nivån som krävs.⁵⁹

3.5 IFAC:s code of ethics for professional accountants

God yrkessed finns uttryckt i yrkesetiska regelverk och praxis. En revisor skall efterleva dessa regler när de är tillämpliga på hans eller hennes uppdrag. Förutom svenska författningar, Revisorsnämndens och domstolars uttalanden skall revisorn även följa internationella regler. Det ledande internationella yrkesetiska regelverket för revisionsbranschen bestäms av International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA, IFACs etikkommitté.⁶⁰

Ett kvalitetskontrollsystem skall i enlighet med ISQC 1 säkerställa att relevanta yrkesetiska krav efterlevs.⁶¹ I standarden hänvisas till de yrkesetiska kraven i IFAC:s code of ethics for professional accountants.⁶² Del A i IFAC-koden beskriver de grundläggande etiska principer som alla revisorer skall följa och tillhandahåller ett begreppsmässigt ramverk för att hjälpa revisorerna att identifiera hot mot efterlevnaden av principerna, att utvärdera hotens omfattning samt att vidta åtgärder vid behov för att eliminera eller minimera hoten till en godtagbar nivå. Del B i IFAC-koden beskriver hur det begreppsmässiga ramverket skall tillämpas i vissa situationer. Den tillhandahåller exempel på åtgärder som kan vidtas

⁵⁵ ISA 200, p 3.

⁵⁶ Ibid, p 5.

⁵⁷ Ibid, p 7.

⁵⁸ Ibid, p 14-16.

⁵⁹ Ibid, p 17.

⁶⁰ EtikR 1, s 2.

⁶¹ ISQC 1 p 16.

⁶² Ibid, p A7.

för att identifiera hot mot efterlevnaden av de grundläggande etiska principerna. Den innehåller även exempel på situationer där det inte finns några åtgärder för att hantera hoten.⁶³

De grundläggande etiska principerna innefattar integritet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt samt professionellt uppträdande.

Integritetsprincipen innebär att en revisor skall vara ärlig och uppriktig i sina affärsrelationer. Revisorn skall avhålla sig från rapporter och information som han eller hon vet innehåller felaktigheter eller vilseledande uttalanden.⁶⁴

Principen om objektivitet betonar en revisors skyldighet att vara opartisk och självständig i sina ställningstaganden samt att stå fri från intressen som kan påverka hans eller hennes omdöme vid utförandet av ett uppdrag. I praktiken är det svårt att identifiera alla situationer där objektiviteten kan försämrats. En revisor skall därför avsäga sig ett uppdrag vid eventuella intressekonflikter.⁶⁵

Principen om professionell kompetens och vederbörlig omsorg innebär att en revisor skall upprätthålla en hög nivå av yrkeskunskap och kompetens för att kunna tillhandahålla en hög revisionskvalitet. Revisorn skall även ta hänsyn till tillämpliga tekniska och professionella standarder vid utförandet av sitt uppdrag. Professionell kompetens kan uppnås genom en kvalificerad grundutbildning, en fortlöpande vidareutbildning samt en bred erfarenhet av arbete.⁶⁶

Tystnadspliktsprincipen innebär att en revisor inte får avslöja konfidentiell information för utomstående som han eller hon har fått kännedom om i sin yrkesutövning såvida han eller hon inte har behörigt tillstånd att göra så. Revisorn får inte heller använda sådan information till sin fördel eller till nytta för någon annan.⁶⁷

Enligt principen om professionellt uppträdande är en revisor skyldig att efterleva tillämpliga lagar och standarder samt avhålla sig från handlingar som han eller hon vet kan komma att misskreditera revisorsyrket. Dessa handlingar gäller bland annat revisorns

⁶³ IESBA *Code of ethics for professional accountants*, del A, sektion 100, 9.

⁶⁴ Ibid, del A, sektion 110, 15.

⁶⁵ Ibid, del A, sektion 120, 16.

⁶⁶ Ibid, del A, sektion 130, 17.

⁶⁷ Ibid, del A, sektion 140, 18.

publicitet och marknadsföring. En revisor skall vara ärlig och får inte göra sitt namn känt på ett sätt som misskrediterar yrket.⁶⁸

Det är inte praktiskt möjligt att definiera varenda situation som hotar efterlevnaden av de grundläggande etiska principerna. Med hänsyn till detta har det begreppsmässiga ramverket tagits fram som betonar revisorns skyldighet att identifiera, utvärdera hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna och vidta åtgärder för att eliminera eller minimera dessa hot.⁶⁹

Hot mot uppfyllandet av de grundläggande principerna delas in i följande fem kategorier.⁷⁰

- Egenintresse: Ett hot som uppstår då en revisor har ett ekonomiskt intresse i revisionsklientens verksamhet som kan påverka revisorns omdöme vid utförandet av uppdraget.⁷¹
- Självgranskning: Ett hot som uppstår när en revisor har lämnat råd i en fråga som omfattas av ett uppdrag som han eller hon senare skall granska.⁷²
- Partställning: Ett hot som uppstår när en revisor uppträder i klientens ställning i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet.⁷³
- Vänskap: Ett hot som baserar på en revisors långvariga eller nära relation till klienten.⁷⁴
- Skrämsel: Ett hot som uppstår då revisorn utsätts för skrämsel eller annat obehag.⁷⁵

Motåtgärder är handlingar som kan eliminera eller reducera hoten till en godtagbar nivå.

Det finns två huvudkategorier av motåtgärder,⁷⁶ dessa är:

- Åtgärder som skapas av lagstiftningen och revisionsyrket.⁷⁷ Dessa åtgärder består av kvalificerad grundutbildning, vidareutbildning, erfarenhet av arbete i revision, lagar, standarder utgivna av revisionsbranschen och en extern granskning av tillsynsmyndighet.⁷⁸

⁶⁸ IESBA *Code of ethics for professional accountants*, del A, sektion 150, 20.

⁶⁹ Ibid, del A, sektion 100, 10.

⁷⁰ Ibid, 12.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

- Åtgärder som skapas inom revisionsorganisationen.⁷⁹ Exempel på dessa interna åtgärder är bland annat procedurer som implementerar och övervakar revisionskvaliteten, dokumenterade riktlinjer om behovet av att upptäcka hot mot efterlevnaden av de grundläggande etiska principerna, utvärdering av hotens omfattning samt tillämpning av åtgärder för att eliminera eller reducera hoten till en godtagbar nivå.⁸⁰

3.6 Revisorslag (2001:883)

Av 1 § revisorslagen framgår att lagen innehåller bestämmelser om bland annat revisorns skyldigheter. Enligt lagens 19 § skall en revisor iaktta god revisorssed. I lagen finns ingen definition av begreppet god revisorssed utan det bestäms bland annat genom rekommendationer och uttalanden från revisionsorganisationer och Revisorsnämnden. I slutändan är det domstolen som bestämmer innehållet i god revisorssed.⁸¹ Med god revisorssed menas de yrkesetiska normer som finns bestämda både i lag och i praxis.⁸² En revisor måste följa kraven om god revisorssed i samband med revision, rådgivning och annan verksamhet. I praktiken gäller hänsynstagandet till god revisorssed även revisorns uppträdande utanför hans eller hennes yrkesutövning.⁸³

Vid sidan av yrkeskompetensen är opartiskhet och självständighet av väsentlig betydelse för att garantera revisionskvaliteten.⁸⁴ Bestämmelsen om en revisors opartiskhet och självständighet finns i lagens 20 § och har följande lydelse:

En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

Enligt lagens förarbeten innebär kravet på revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet att revisorn skall ta hänsyn till de omständigheter som är av betydelse för revisionsuppdraget. Revisorn skall stå fri från sidointressen i sin yrkesutövning och uppträda självständigt mot klienten som granskas av revisorn.⁸⁵

⁷⁹ IESBA *Code of ethics for professional accountants*, del A, section 100, 12.

⁸⁰ Ibid, del B, sektion 200, 25.

⁸¹ Prop 2000/01:146, 88.

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid, 43.

⁸⁴ Ibid, 56.

⁸⁵ Ibid, 99 f.

Med revisorns opartiskhet och självständighet menas dels faktisk och dels synbar opartiskhet och självständighet. Med revisorns faktiska opartiskhet och självständighet menas revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för revisionen men inte till några andra omständigheter. Största möjliga objektivitet bör alltså iakttas.⁸⁶ Med synbar opartiskhet och självständighet innebär att revisorn skall avhålla sig från de omständigheter som ger omgivningen anledning att ifrågasätta hans eller hennes förmåga till objektivitet.⁸⁷ Av 21 § revisorslagen framgår att sådana omständigheter bland annat kan vara ekonomiskt intresse i klientens verksamhet, rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet eller personliga relationer. Vidare framgår att revisorn skall tacka nej till uppdrag då dessa omständigheter förekommer. Om det föreligger något annat förhållande som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet skall han eller hon avsäga sig uppdraget.

Revisionsverksamhet skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet kan säkerställas. Enligt lagens förarbeten är det därför av stor vikt att ställa vissa grundläggande krav på revisionsorganisationen. Fars kvalitetskontroll ser till att kraven efterlevs. Krav på byråinterna åtgärder finns inte i lagen eftersom det enligt förarbetena är svårt att precisera dem. För större byråer kan kvalitetskontroll genom olika interna åtgärder på byrån vidtas medan i små revisionsbyråer med ett fåtal revisorer finns det begränsade möjligheter att genomföra den här typen av interna åtgärder.⁸⁸

3.7 Revisionslag (1999:1079)

Revisionslagen innehåller allmänna bestämmelser om bland annat revisionen, revisorns uppgifter och kompetenskrav. I 5§ anges bland annat att

Revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsssed kräver.

Begreppet god revisionsssed finns inte definierat i lagtexten utan finns uttryckt i RS som är utgivna av Far. Enligt lagens 3 § ansvarar Revisorsnämnden för att den goda revisionsleden utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Nämnden har därför företräde i förhållande till revisionsbranschen gällande tolkningen av innebörden av god revisionsssed. Det bör dock understrykas att det i slutändan alltid är domstolarna som avgör vad som

⁸⁶ Prop 2000/01:146, 57.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

utgör god revisionssed i det enskilda fallet.⁸⁹ Lagstiftaren har undvikit att införa detaljerade bestämmelser för att fastställa begreppet god revisionssed eftersom revisorns granskning då skulle kunna begränsas.⁹⁰ Enligt RS 200 punkt 5SE är revisionsstandard ett uttryck för god revisionssed. En revisor ska följa kraven i RS, lagar och särskilda föreskrifter för att utföra revisionen enligt god revisionssed.⁹¹

En revisors kompetenskrav finns fastställda i lagens 12§

En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget[...]

Enligt samma paragraf kan endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor vara revisor i bland annat ett aktiebolag.⁹² Godkännande och auktorisation av revisorer finns fastställda i 4-5 §§ revisorslagen. Av 4 § revisorslagen framgår att en godkänd revisor skall ha avlagt revisorsexamen hos Revisorsnämnden. Utöver kraven som anges för godkännande av revisorer i 4 § skall en auktoriserad revisor ha avlagt högre revisorsexamen enligt 5 § revisorslagen. Av 3 § förordningen om revisorer framgår att avläggande av revisorsexamen respektive högre revisorsexamen säkerställer att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper och praktisk förmåga för att utföra en lagstadgad revision. En revisor skall ha en kvalificerad grundutbildning och kraven på utbildning finns fastställda i 4-5 §§ förordningen om revisorer.

⁸⁹ Prop 1997/98:99, 148.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ RS 200, p 7.

⁹² Tidigare förelåg revisionsplikt för alla aktiebolag men sedan den 1 november 2010 är revisionsplikten avskaffad för vissa privata mindre aktiebolag.

4. Teoretisk referensram

I detta kapitel beskrivs den teori som kommer att ligga till grund för analysen. Kapitlet är indelat i tre områden. Det första området handlar om revisorns roll, det andra om kvalitetsbegreppet och revisionskvalitet och det sista om förväntningsgapet.

4.1 Revisorns roll

Revisorns roll kan beskrivas med hjälp av den så kallade informationshypotesen. Hypotesen innebär att trovärdigheten av ett företags ekonomiska rapporter ökar i och med att en tredje part reviderar rapporterna. När trovärdigheten ökar använder fler individer rapporterna som underlag vid sitt beslutsfattande.⁹³

Revisorns roll kan även beskrivas med hjälp av den så kallade agentteorin. Agentteorin har tagits fram för att undersöka relationen mellan ett företags ägare och företagets ledning. Med tiden har teorin kommit att tillämpas i flera olika situationer där det finns någon som vill att ett arbete skall utföras åt denne, principalen, och där det finns någon villig att utföra ett sådant arbete i utbyte mot en belöning, agenten.⁹⁴ Enligt teorin är det centrala problemet vilket sätt principalen kan försäkra sig om att agenten utför sitt arbete i enlighet med principalens mål.⁹⁵

Revision kan enligt agentteorin ses som nödvändigt då ägarna till ett företag inte kan förlita sig på att företagsledningen använder tilldelade resurser på det för ägarna mest gynnsamma sättet. Ägarna utgör principaler medan företagsledningen utgör agenter. I teorin finns flera antaganden, ett av dessa är att principalerna och agenterna har olika intressen och att de försöker maximera sin egen vinning.⁹⁶ Principalerna kan säkerställa sig om att agenterna utför sitt arbete i enlighet med principalernas mål på två sätt, principalerna kan antingen belöna ledningen eller övervaka dem.⁹⁷ Principalerna skulle till exempel genom kontrakt kunna styra agenterna mot principalernas mål genom att utlova en bonus när företaget ger en maximal avkastning.⁹⁸ För att principalerna skall veta när de skall ge ut en belöning krävs det en övervakning av kontraktets efterlevnad.⁹⁹ Ett problem enligt agentteorin är att

⁹³ Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 9.

⁹⁴ Mitchell & Meacham, *Knowledge worker control: understanding via principal and agency theory*, 151.

⁹⁵ Bruzelius & Skärvad, *Integrerad organisationslära*, 79.

⁹⁶ Kulik, *Agency Theory, Reasoning and Culture at Enron: In Search of a Solution*, 348.

⁹⁷ Svanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 18.

⁹⁸ Öhman, *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 22.

⁹⁹ Svanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 19.

företagsledningen oftast har mer information om företaget än vad ägarna har.¹⁰⁰ Det gör att ägarna inte genom kontrakt kan säkerställa att en maximal avkastning faktiskt sker. Det ojämna informationsinnehavet kan utnyttjas på principalernas bekostnad.¹⁰¹ De finansiella rapporter som tas fram av det redovisningsskyldiga företaget ger principalerna en övervakningsmekanism, det är dock enligt teorin möjligt att agenten påverkar framtagandet av rapporterna på ett missvisande sätt lika väl som det är möjligt att principalerna misstror korrekt framtagna rapporter. För att principalerna skall kunna lita på den information som lyfts fram i de finansiella rapporterna krävs att en tredje part reviderar och kvalitetssäkrar rapporterna. Enligt teorin föredras utomstående revisorer som den tredje parten då revisorerna utgör den mest kostnadseffektiva övervakningsenheten.¹⁰²

I enlighet med den så kallade stewardship-teorin har den som är redovisningsskyldig i regel inte samma intressen som mottagaren av informationen vilket kan skapa konflikter.¹⁰³ Agentteorin kan även tillämpas på dessa grupper där de redovisningsskyldiga är agenter och de redovisningsberättigade är principaler. Det är viktigt att de redovisningsberättigade tilldelas viss information, lika viktigt är det att de som är redovisningsskyldiga får hemlighålla viss information för att bevara företagets integritet. Revisorns roll kan beskrivas som ett viktigt instrument för att uppnå en jämn fördelning av information mellan principalerna och agenterna. En minskad intressekonflikt och en jämnare fördelning av information åstadkommes när revisorn granskar företagsledningens arbete och därigenom minskar ägarnas osäkerhet.¹⁰⁴

Resonemanget kan drivas vidare med hjälp av agentteorin där ytterligare ett principalagent-förhållande kan tas fram. Revisorn fungerar även som agent och investerarna som principaler. Revisorn skall på uppdrag av investerarna kontrollera företagsledningens förvaltande. Företagsledningen har redan beskrivits som en agent till investerarna och revisorn blir därmed en andra grad av agent.¹⁰⁵ Investerarna utgör således revisorernas principaler men för att komplicera det hela ytterligare väljs revisorerna i praktiken av företagsledningen, företagsledningen kan därför också ses som revisorernas principaler. Revisorn får i regel ett närmare samarbete med företagsledningen och en ganska opersonlig relation till investerarna. Det kan därför vara svårt för revisorn att hålla

¹⁰⁰ Hwang & Lin, (2010/14), *International Journal of Auditing*, 59.

¹⁰¹ Öhman, *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 22.

¹⁰² Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 9.

¹⁰³ Sunder, *The Japanese Style of Business Accounting*, 17 ff.

¹⁰⁴ Öhman, *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 23 f.

¹⁰⁵ Ibid, 29.

sig oberoende i förhållande till företagsledningen. Skulle revisorn hamna i en beroendeställning till företagsledningen försvinner nyttan av revisionen för investerarna.¹⁰⁶

4.2 Kvalitet

Det finns ingen allmänt accepterad definition av kvalitet. Senare i avsnittet beskrivs en mer generell definition av begreppet kvalitet. Efter det kommer definitionerna framförallt att handla om revisionskvalitet. För att underlätta den fortsatta läsningen har tabell 4.1 tagits fram för att illustrera de definitioner om kvalitet och revisionskvalitet som ingår i den teoretiska referensramen.

Tabell 4.1 Sammanställning av definitionerna på kvalitet

Namn	Definition
Goetsch	Kvalitet är ett dynamiskt tillstånd i samband med produkter, tjänster, människor, processer och miljöer som uppfyller eller överträffar förväntningar.
DeAngelo	Revisionskvalitet är summan av revisorns kompetens och oberoende
Martinov-Bennie och Pflugrath	Revisionskvalitet är produkten av en enskild revisors bedömningar och påverkas av revisorns kompetens.
Hayes et al.	Teknisk revisionskvalitet är i vilken utsträckning en revision möter allmänhetens förväntningar. Funktionell revisionskvalitet är i vilken grad processen för att utföra revision och kommunicera revisionens resultat uppfyller allmänhetens förväntningar.

4.2.1 Definition

Enligt Goetsch är begreppet kvalitet svårt att definiera eftersom kvalitet är något som upplevs av mottagaren.¹⁰⁷ Trots avsaknaden av en exakt definition av kvalitet har begreppet beskrivits med hjälp av tre komponenter. Den första komponenten går ut på att

¹⁰⁶ Öhman, *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, 28 f.

¹⁰⁷ Goetsch & Davis, *Introduction to Total Quality*, 1.

kvalitet innebär att möta eller överträffa kundens förväntningar. Den andra komponenten innebär att kvalitet tillämpas på produkter, tjänster, människor, processer och miljöer. Den sista komponenten innebär att kvalitet är ett ständigt föränderligt tillstånd. Det medför att det som anses vara kvalitet nu kanske inte uppfyller kraven för att senare anses vara kvalitet.¹⁰⁸

Utifrån dessa komponenter av kvalitet har Goetsch definierat kvalitet enligt följande:¹⁰⁹

Quality is a dynamic state associated with products, services, people, processes, and environments that meets or exceeds expectations.

Goetsch menar att kvalitet är ett dynamiskt tillstånd tillämpligt på produkter, tjänster, människor, processer och miljöer som handlar om att möta eller överträffa förväntningar som finns.

Det finns en så kallade användarbaserad kvalitetsdefinition som stämmer väl överens med Goetschs definition av kvalitet. Enligt den användarbaserade definitionen handlar kvalitet om att möta eller överträffa användarens förväntningar beträffande en produkt eller tjänst.¹¹⁰

4.2.2 Revisionskvalitet

Det finns flera olika definitioner av revisionskvalitet. En vedertagen definition har utvecklats av DeAngelo. Enligt DeAngelo är revisionskvalitet summan av revisorns kompetens och oberoende.¹¹¹ En revisors kompetens är hans eller hennes förmåga att upptäcka felaktigheter i klientens redovisning. Revisorns förmåga att förhålla sig oberoende till klienten relateras till hans eller hennes villighet att rapportera om dessa felaktigheter. Förmågan att upptäcka felaktigheter anses vara beroende av teknisk kapacitet (det vill säga yrkeserfarenhet och kunskap), revisionsmetoder och omfattningen på uppdraget.¹¹² För att kunna rapportera felaktigheterna krävs hög personlig integritet hos revisorn. En revisor skall kunna upprätthålla en oberoende ståndpunkt även om han eller hon utsätts för olika typer av påtryckningar från klienten.¹¹³ Allmänheten förväntar sig att en revisor har tillräcklig kompetens att upptäcka oegentligheter i finansiella rapporter och

¹⁰⁸ Goetsch & Davis, *Introduction to Total Quality*, 3.

¹⁰⁹ Ibid, 4.

¹¹⁰ Sebastianelli & Tamimi, (2002/4), *International Journal of Quality & Reliability Management*, 444.

¹¹¹ Karjalaine, (2011/15), *International Journal of Auditing*, 91.

¹¹² Deis & Giroux, (1992/3), *The Accounting Review*, 464.

¹¹³ Svanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 71.

benägenhet att rapportera om dessa oegentligheter. Revisorn anses ha levererat revisionskvalitet om han eller hon lyckas möta dessa förväntningar av allmänheten. Vi finner att denna definition av revisionskvalitet stämmer bra överens med kvalitetsbegreppet.

Det har argumenterats för att kompetensnivån anses vara högre på de stora revisionsbyråerna. Anledningen till detta är att de stora byråerna satsar mycket mer på utbildning och träning av revisorer. Trots att kompetensnivån på revisionsbyråerna varierar förväntas samtliga revisorer i Sverige ha tillräcklig kompetens för att kunna utföra ett revisionsuppdrag.¹¹⁴ Enligt 4 § revisorslagen måste revisorer ha en särskild utbildning från högskola eller universitet och dessutom ha avlagt revisorsexamen hos Revisorsnämnden. Utgångspunkten är att revisionskvaliteten består av kompetens och oberoende. Om kompetensen bland revisorer är likvärdig blir revisionskvaliteten ett direkt resultat av i vilken utsträckning revisorn kan förhålla sig oberoende till klienten. Det innebär att om revisorn inte lyckats upprätthålla ett oberoende i förhållande till revisionsklienten blir konsekvensen försämrade revisionskvalitet.¹¹⁵

En faktor som kan anses påverka revisorns oberoende är storleken på revisionsbyrån. Det har argumenterats att The Big Four tillhandahåller högre revisionskvalitet än andra revisionsbyråer.¹¹⁶ Dessa stora revisionsbyråer har ett större antal klienter och revisionsmisslyckanden skulle innebära stora förluster för byråerna i form av ett skadat rykte, vilket i sin tur leder till förlust av framtida klientspecifika avkastningar.¹¹⁷ På grund av att stora byråer har mer att förlora från dålig publicitet har de också större incitament att vara oberoende.¹¹⁸ En annan faktor som kan anses påverka revisorns oberoende är storleken på revisorns arvode. Det har argumenterats för att revisorn blir mer beroende av sina klienter när han eller hon mottar ett högre arvode.¹¹⁹

Revisionskvalitet har definierats av Martinov-Bennie och Pflugrath som produkten av en enskild revisors bedömningar och påverkas således av revisorns kompetens. Revisorns kompetens definieras av i vilken utsträckning han eller hon efterlever yrkesmässiga normer

¹¹⁴ Swanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 71.

¹¹⁵ Ibid, 71 f.

¹¹⁶ Francis, (2004/36), *The British Accounting Review*, 352.

¹¹⁷ Niskanen et al., (2011/15), *International Journal of Auditing*, 48.

¹¹⁸ Swanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 71 f.

¹¹⁹ Hwang & Lin, (2010/14), *International Journal of Auditing*, 69.

såsom revisionsstandarder och yrkets etiska krav. Dessa tekniska och etiska dimensioner av kompetens på revisionskvalitet finns föreskrivna i ISQC 1.¹²⁰

Revisionens etiska miljö anses vara en avgörande faktor för revisorer när de fattar beslut och gör bedömningar. En stark etisk revisionsmiljö innebär ytterligare riktlinjer som revisorerna måste efterleva så att deras bedömningar är baserade på både tekniska och etiska krav. En stark etisk miljö ökar även revisorernas ansträngningar för att fatta rätt beslut då revisorerna vill undvika ansvar, risker och påföljder vid eventuella brister. Ett antal studier visar att yrkesetiska koder spelar en viktig roll i redovisnings- och revisionsorganisationer som vägleder anställda om yrkesetikens roll och vad den innebär. En stark etisk revisionsmiljö medför alltså att den övergripande kvaliteten på revisorernas bedömningar förbättras.¹²¹

En annan avgörande faktor som påverkar revisionskvaliteten är den tekniska dimensionen av kompetens. Den tekniska kompetensen representerar en individuell förmåga som består av erfarenhet och kunskap. Krav på revisionserfarenhet och kunskap varierar beroende av vilken typ av revisionsuppdrag det är.¹²² För mindre komplexa revisionsuppgifter med väldefinierade rutiner krävs minimal ansträngning från revisorn för att göra bedömningar. Vid utförande av mer komplexa revisionsuppgifter måste revisorn erhålla nödvändig yrkeserfarenhet och kunskap.¹²³ Sammanfattningsvis leder större erfarenhet och djupare kunskap till bättre kvalitet på revisionsbedömningar.¹²⁴

Martinov-Bennies och Pflugraths definitionen av revisionskvalitet anses överensstämma med kvalitetsbegreppet där kvaliteten handlar om att möta eller överträffa förväntningar. Enligt definitionen anses revisionskvalitet vara uppfyllt om de förväntade yrkesmässiga normer såsom revisionsstandarder och yrkets etiska krav efterlevs. Både i denna definition av revisionskvalitet och i DeAngelos definition består revisionskvaliteten av kompetens men kompetenskriteriet skiljer mellan definitionerna. Enligt DeAngelos definition består kompetensen av en revisors förmåga att upptäcka oegentligheter i klientens redovisning. Denna förmåga är beroende av revisorns yrkeserfarenhet och kunskap, revisionsmetoder samt omfattningen på uppdraget. I den andra definitionen av revisionskvalitet består kompetenskriteriet av den tekniska och etiska dimensionen. Den tekniska dimensionen av

¹²⁰ Martinov-Bennie & Pflugrath, (2009/87), *Journal of Business Ethics*, 238.

¹²¹ Ibid, 239.

¹²² Ibid, 240.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid, 241.

detta kompetenskriterium tycks täcka hela DeAngelos kompetens medan den etiska dimensionen av kompetenskriteriet anses motsvara DeAngelos andra kriterium för revisionskvaliteten, nämligen oberoende.

En annan definition av revisionskvalitet har utvecklats av Hayes et al. och tar uttryck dels i den tekniska komponenten dels i den funktionella komponenten. Den tekniska revisionskvaliteten definieras som i vilken utsträckning en revision möter allmänhetens förväntningar. Den här komponenten av revisionskvalitet hänvisar till sannolikheten att en revisor upptäcker oegentligheter i klientens redovisningssystem och rapporterar om oegentligheterna.¹²⁵ Den funktionella revisionskvaliteten definieras som i vilken grad processen för att utföra revisionen och kommunicera revisionens resultat uppfyller allmänhetens förväntningar. Den tekniska komponenten av revisionskvaliteten behandlar resultatet av revisionsprocessen medan den funktionella dimensionen handlar om själva revisionsprocessen.¹²⁶ Hög revisionskvalitet anses vara att felaktigheter och oegentligheter i redovisningen upptäcks och att en oren revisionsberättelse lämnas i det fall felaktigheterna inte åtgärdas trots påpekande.¹²⁷ Enligt Hayes et al.s definition av revisionskvaliteten handlar såväl den tekniska som den funktionella komponenten om att möta allmänhetens förväntningar. Denna definition av revisionskvalitet anses därmed vara förenlig med kvalitetsbegreppet. I förhållande till de andra definitionerna av revisionskvalitet handlar även Hayes et al.s definition om en revisors tekniska förmåga att upptäcka felaktigheter och etiska benägenhet att rapportera om dessa felaktigheter. En skillnad mellan Hayes et al.s definition och de tidigare definitionerna är att revisionskvalitet inte endast handlar om uppdragets resultat utan även om hur bra revisorn är på att kommunicera dess resultat till klienten.

Det finns flera teorier om revisionskvalitet där alla har en gemensam nämnare. Revisionskvalitet handlar om att möta eller överträffa klientens och allmänhetens förväntningar. Dessa förväntningar anses vara efterlevnaden av yrkesmässiga normer såsom revisionsstandarder och yrkets etiska krav samt förmågan att upptäcka oegentligheter i klientens redovisningssystem och benägenhet att rapportera om oegentligheterna.

¹²⁵ Hayes et al., *Principles of Auditing*, 51.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ Svanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 71.

4.2.3 Kvalitetssäkring och Total Quality Management

Kvalitetssäkringsidén inom revisionsbranschen har växt fram sedan 1950-talet då stora svenska revisionsbyråer började utveckla interna kvalitetskontrollsystem. Både byråinterna kvalitetskontroller och externa kvalitetssäkringssystem implementerades för att säkerställa revisionskvaliteten och stärka revisorsyrket.¹²⁸

Intresset för kvalitetssäkringsarbete i Sverige ökade dramatiskt under slutet av 1980-talet och blev en trend. Olika kvalitetsstandarder presenterades inom både privat och offentlig sektor i Sverige.¹²⁹ Kvalitetsmässor, utbildningar och föreläsningar tog plats. Olika nationella organ bildades såsom Nationella kommittén för svensk kvalitet 1986 och Svenska Institutet för Kvalitet 1990.¹³⁰

Kvalitetssäkringstrenden har inspirerats mycket av styrningsideal som hämtats från det privata näringslivet och dess tolkning av kvalitetsbegrepp. Ett exempel på dessa kvalitetsstyrningsideal är Total Quality Management (TQM). TQM representerar föreställningar om hur organisationen bör ledas, hur kvalitet kontrolleras, vilken eller vilka medarbetare som har auktoritet att styra organisationen och att kontrollera kvaliteten.¹³¹

En av de mest kända pionjörerna inom TQM är Dr Deming. Demings kvalitetsfilosofi går ut på att fastställa de bästa rutiner och praxis inom en organisation och att utbilda personalen på bästa sätt.¹³² Demings filosofi sammanfattas av hans så kallade Fourteen Points. Dessa är följande:¹³³

1. Skapa ett varaktigt syfte med innebörden förbättring av produkter och tjänster för att bli konkurrenskraftig organisation.
2. Inför den nya filosofin och lär ledningen att leda.
3. Var inte beroende av inspektion för att uppnå kvalitet. Det skulle vara mer fördelaktigt om personal får ta eget ansvar och själva övervakar sitt arbete så mycket det går.
4. Satsa på trovärdighet och kvalitet och låt inte kvaliteten bli en kostnadsfråga.
5. Förbättra systemet av service fortlöpande för att uppnå en förbättring av kvalitet.

¹²⁸ Svanström, *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*, 70.

¹²⁹ Erlingsdottir & Jonnergård, *Att trola med kvalitetssäkring*, 7.

¹³⁰ Ibid, 9.

¹³¹ Hawkes & Adams, (1994/4), *Managerial Auditing Journal*, 11.

¹³² Basu & Wright, *Quality Beyond Six Sigma*, 13.

¹³³ Ibid, 14.

6. Bli en lärande organisation genom att inrätta träning på jobbet där de anställda är villiga att dela med sig av sin erfarenhet.
7. Inrätta ledarskap. Alla anställda i organisationen bör uppmanas att utveckla egenledarskap eftersom kvalitet är för viktigt för att överlåtas på ledningen ensamt.
8. Minska rädslan. Skapa en miljö där de anställda vågar erkänna sina misstag. Det viktiga är att de anställda lär sig av sina tidigare fel och inte gör samma misstag igen.
9. Eliminera barriärer mellan avdelningar så att alla kan jobba som ett team.
10. Eliminera slagord, uppmaningar och mål för företagskulturen. De skapar onödig konkurrens inom organisationen.
11. Eliminera mål- och kvotstyrning. Fokusen bör ligga på kvalitet istället för kvantitet.
12. Tillhandhåll de anställda rätt verktyg, processer och metoder samt bekväma arbetsvillkor för att främja yrkesstolthet. Behandla även de anställda med respekt.
13. Inrätta ett program för utbildning och självutveckling.
14. Involvera alla i organisationen för att uppnå förvandlingen.

En annan känd pionjär inom TQM är Dr Juran. Liksom Deming betonar Juran ledningens ansvar för kvaliteten. Det som skiljer Jurans kvalitetsfilosofi från Demings är att kvalitet uppnås genom kommunikation enligt Juran.¹³⁴ Kvaliteten kan uppnås genom etablering av så kallade The Juran Trilogy. The Juran Trilogy består av tre delar, dessa är ”kvalitetsplanering”, ”kvalitetskontroll” och ”kvalitetsförbättring”.¹³⁵ Kvalitetsplanering involverar utvecklingen av produkter och tjänster, system samt processer som behövs för att möta eller överträffa kundens förväntningar. Den här kvalitetsplaneringsfasen innebär att fastställa vilka kunderna är, identifiera deras behov, utveckla produkter och tjänster som motsvarar dessa behov, utveckla processer och system som gör det möjligt för organisationen att erbjuda dessa produkter och tjänster samt att sätta planerna till operativ nivå. Kvalitetskontroll innebär att bedöma det faktiska kvalitetsresultatet, jämföra resultatet med ställda mål och agera vid eventuella skillnader mellan resultat och mål. Kvalitetsförbättring är en ständigt pågående process som bland annat handlar om utveckling av nödvändiga system och processer för att göra årliga kvalitetsförbättringar.¹³⁶

¹³⁴ Basu & Wright, *Quality Beyond Six Sigma*, 14.

¹³⁵ Goetsch & Davis, *Introduction to Total Quality*, 25.

¹³⁶ Ibid, 25 f.

4.2.4 Jämförelsen mellan definitionerna av kvalitet och TQM

Tidigare i avsnitt 4.2 lyfts definitioner av kvalitet och revisionskvalitet fram, därefter ges en beskrivning av kvalitetsstyrningsidealet TQM. Definitionerna av kvalitet skiljer sig mycket från TQM, det gör att det inledningsvis kan framstå som att den enda likheten är att båda områdena behandlar kvalitet om än på två skilda sätt. Genom att ställa definitionerna om kvalitet mot teorin om TQM har flera likheter påträffats. En identifiering av likheterna medför att det centrala i kvalitetsbegreppet kan urskiljas, uppfylls det centrala i begreppet bör kvalitet föreligga. Vidare kan konstateras att om samtliga kvalitetsbegrepp uppfylls är kvaliteten i det närmaste garanterad.

Dr Demings filosofi inom TQM innebär bland annat att företaget skall implementera ett syfte med fokus på förbättring av produkter och tjänster (se Demings Fourteen Points punkt 1). Detta påminner i stor utsträckning om Goetschs definition där kvalitet bland annat tillämpas på produkter och tjänster. Precis som Goetsch menar Deming att kvalitet är något som påverkas av de involverade individerna samt vilken miljö dessa individer befinner sig i (Fourteen Points punkt 14). Även Dr Jurans filosofi inom TQM har flera likheter med Goetschs definition av kvalitet. Enligt dessa kan kvalitet tillämpas på produkter, tjänster och processer. Vidare handlar kvalitet om att överträffa mottagarens förväntningar och kvalitet är något som förändras med tiden.

DeAngelos definition av revisionskvalitet innehåller också påståenden om att kvalitet uppstår när mottagarens förväntningar överträffas och påminner därför om Jurans filosofi. Deming anser att alla skall involveras i organisationen för att en hög kvalitet skall uppnås (Fourteen Points punkt 14). Enligt DeAngelo består revisionskvalitet av revisorns kompetens och oberoende, detta innebär att det är revisorerna som direkt bidrar till en förbättring eller försämring av kvalitet. Samtliga revisorer blir därmed direkt involverade i vilken kvalitet som uppnås. Det finns således en likhet mellan DeAngelos definition och Demings filosofi.

Deming beskriver även den interna miljön som ett viktigt steg för att uppnå hög kvalitet (Fourteen Points punkt 10), detta påminner om Martinov-Bennies och Pflugraths definition där det framgår att en stark etisk miljö ökar den övergripande kvaliteten.

Hayes et al. lyfter fram flera synpunkter om kvalitet som påminner om Demings filosofi, bland annat menar Hayes et al. att företaget måste leva upp till allmänhetens förväntningar för att en hög kvalitet skall uppnås (jämför Fourteen Points punkt 1), revisorn måste ha en

hög teknisk kompetens (Fourteen Points punkt 4) och revisionsprocessen måste uppnå en hög nivå (Fourteen Points punkt 12). Hayes et al. framställer kommunikation till utomstående som ett viktigt inslag för att öka den funktionella revisionskvaliteten, detta påminner om Jurons synsätt där kommunikation lyfts fram som ett viktigt inslag. Både Hayes et al. och Juran menar dessutom att allmänhetens förväntningar måste överträffas för att uppnå kvalitet.

4.3 Förväntningsgapet

4.3.1 Definition

Förväntningsgapet är ett omdiskuterat ämne och det finns flera definitioner av begreppet. För att underlätta den fortsatta läsningen har tabell 4.2 tagits fram som illustrerar de definitioner på förväntningsgapet som lyfts fram senare i detta avsnitt.

Tabell 4.2 Sammanställning av definitionerna på förväntningsgapet

Namn	Definition
Liggio	Förväntningsgapet är skillnaden mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformation förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta.
Guy och Sullivan	Förväntningsgapet är skillnaden mellan vad allmänheten och användarna av finansiella rapporter anser att revisorerna är ansvariga för och vad revisorerna själva anser att de är ansvariga för.
Monroe och Woodliff	Förväntningsgapet är skillnaderna i uppfattningar mellan revisorer och intressenter i fråga om revisorernas skyldigheter och det budskap som uttrycks i revisionsberättelsen.
Porter	Förväntningsgapet är ett gap mellan samhällets förväntningar på revisorer och revisorers fullgörande av sin uppgift såsom det uppfattas av samhället.

Liggio beskrev förväntningsgapet 1974 som ”en skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformation förväntar sig att en oberoende revisor ska

uträtta".¹³⁷ En senare definition av begreppet kom år 1988 av Guy och Sullivan, de beskrev förväntningsgapet som "skillnaden mellan vad allmänheten och användarna av finansiella rapporter anser att revisorerna är ansvariga för och vad revisorerna själva anser att de är ansvariga för".¹³⁸ Ytterligare en definition togs fram av Monroe och Woodliff 1993, de menade att förväntningsgapet utgör "skillnader i uppfattningar mellan revisorer och allmänheten i fråga om revisorernas skyldigheter och ansvar och det budskap som uttrycks i revisionsberättelsen".¹³⁹ Det kan konstateras att förväntningsgapet utgör ett problematiskt förhållande mellan revisorer och intressenter oavsett vilken definition som används.¹⁴⁰ Goetsch och Davis menar att förväntningsgapet tenderar att växa för intressenter med lite kunskap om revision jämfört med en väl insatt intressent.¹⁴¹ En annan teori om förväntningsgapet har tagits fram av Porter. Porter menar att samhällets förväntningar på revisorerna skiljer sig åt mot vad samhället uppfattar att revisorerna faktiskt gör. Vid den beskrivna situationen uppstår det ett så kallat förväntnings- och utförandegap. Förväntnings- och utförandegapet kan delas in i två gap, dessa benämns "orimlighetsgapet" och "utförandegapet". Orimlighetsgapet uppstår då samhället förväntar sig att revisorerna skall prestera vad som för revisorn är praktiskt orimligt att utföra. Det finns till exempel individer som förväntar sig att alla transaktioner utförda inom ett företag skall granskas av revisorn vilket av många orsaker är praktiskt omöjligt. Utförandegapet uppstår när revisorn utför ett arbete som inte uppfyller förväntningarna som rimligen kan ställas på revisionen. Porter har delat upp utförandegapet i ytterligare två gap, dessa är det "bristfälliga standardgapet" och det "bristfälliga utförandegapet". Bristfälliga standarder leder till att ett gap uppstår mellan vad som rimligen kan förväntas av revisionen och vad som revisorerna enligt lag och standarder är skyldiga att göra.¹⁴² Ett exempel där ett bristfälligt standardgap skulle kunna uppstå vore om revisorn enligt lag inte skulle vara skyldig att anmäla VD:n för förskingring. Ett bristfälligt utförandegap uppstår när revisorn inte gör det han eller hon enligt lag är skyldig att utföra.¹⁴³ Förväntningsgapet illustreras med hjälp av figur 4.1.

¹³⁷ Goetsch & Davis, *Introduction to Total Quality*, 130.

¹³⁸ Guy & Sullivan, (1988/4), *Journal of accountancy*, 36.

¹³⁹ Monroe & Woodliff, (1993/5), *Accounting and Finance*, 62.

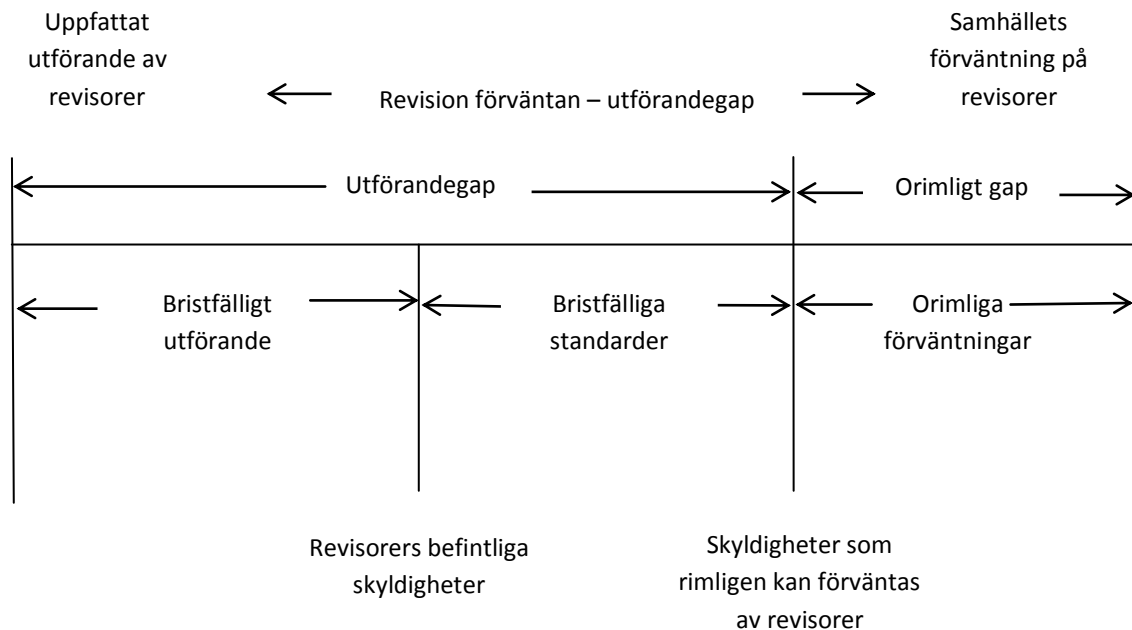
¹⁴⁰ Goetsch & Davis, *Introduction to Total Quality*, 132.

¹⁴¹ Ibid, 134.

¹⁴² Porter, (2003/93), *Accounting and Business Research*, 50.

¹⁴³ Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 46 ff.

Figur 4.1 En av oss översatt version av Porters förväntningsgap. Porter, B. (2003/93). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 50.



Vissa experter menar att det finns två anledningar till ett existerande förväntningsgap, dessa är bristande kompetens och bristande oberoende hos utövare. Bristande kompetens kan omfatta bristande omsorg, bristande kunskap och bristande erfarenhet från revisorns sida. Bristande oberoende kan till exempel vara att revisorn hamnar i beroendeställning i förhållande till företagsledningen och att rapporteringen därför inte sker utan påverkan av företagsledningen.¹⁴⁴

Liggios definition av förväntningsgapet skiljer sig till viss del från Guys och Sullivans definition. Medan Liggios beskrivning mer handlar om skillnaden mellan revisorernas och allmänhetens förväntningar handlar Guys och Sullivans om skillnaden mellan allmänhetens förväntningar och vad allmänheten faktiskt får hjälp med.

Monroes och Woodliffs definition påminner om Liggios då båda definitionerna framställer skillnader mellan revisorernas och samhällets uppfattning. Monroes och Woodliffs definition stämmer till viss del även överens med Guys och Sullivans definition, båda definitionerna innehåller en beskrivning av vad som faktiskt görs. Medan Guy och

¹⁴⁴ Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 680.

Sullivan beskriver vad allmänheten faktiskt får hjälp med, beskriver Monroe och Woodliff om vad som faktiskt skrivs i revisionsberättelsen.

Porter framställer gapet som skillnader mellan samhällets förväntningar och vad samhället uppfattar att revisorn faktiskt gör. Detta påminner mycket om Guys och Sullivans definition även om Porters definition är mer utförligt beskriven.

4.3.2 Studier

Genom flera studier har olika förväntningsgap identifierats. En studie, utförd av Humphrey et al. 1993 i Storbritannien, har till exempel visat att intressenter och revisorer har olika synsätt på revisorernas förmåga att förbli oberoende. Revisorernas uppfattning om oberoende är i studien starkare än vad intressenterna förväntar sig beträffande revisorernas agerande gentemot revisorernas klienter.¹⁴⁵

Ett annat förväntningsgap har påvisats genom flera studier. Gapet innefattar skillnader i uppfattning mellan intressenter och revisorer i och med utfärdandet av en kort och standardiserad revisionsberättelse. Gapet uppstår då revisorerna ser större nytta av sina berättelser än hur intressenterna uppfattar värdet av innehållet. Genom att utfärda längre och mer detaljrika revisionsberättelser kan gapet, enligt studierna, minskas. En sådan utökad kommunikation från revisorerna till intressenterna ökar förståelsen av revisionsberättelserna och underlättar intressenternas beslutsfattande.¹⁴⁶

Ett annat vanligt förväntningsgap är att intressenterna förväntar sig att revisorerna skall hitta alla fel i rapporterna vilket revisorerna själva inte anser sig skyldiga att göra.¹⁴⁷ I litteraturen beskrivs denna förväntning från intressenternas sida i den så kallade polisteorin. Revisorn skall enligt teorin fokusera på att förebygga och upptäcka fel och bedrägeri.¹⁴⁸

Förväntningsgap har även påträffats beträffande revisorernas uttalande om huruvida företaget är en going concern. Revisorerna själva menar att de med rimlig säkerhet skall uttala sig om ett företag kan fortleva. Intressenterna har en annan uppfattning enligt vissa

¹⁴⁵ Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 135.

¹⁴⁶ Ibid, 137.

¹⁴⁷ Ibid, 139.

¹⁴⁸ Hayes et al., *Principles of auditing – An introduction to international standards on auditing*, 44 f.

studier, där framhålls det att intressenterna förväntar sig att revisorerna genom intyg skall garantera att företaget kommer att fortleva.¹⁴⁹

Ytterligare ett förväntningsgap som har identifierats handlar om revisorernas förmåga att göra saker på rätt sätt. Samhällets förväntningar kan skilja sig från vad revisorerna faktiskt gör genom skillnader i förväntad och faktisk kompetens, bedömningsförmåga och branschkunnskap.¹⁵⁰

Genom de olika studierna har skillnader påträffats mellan revisorernas arbete och samhällets förväntningar, oftast är förväntningarna från samhället större än det arbete som i praktiken utförs.

¹⁴⁹ Gray & Manson, *The Audit Process. Principles, practice and cases*, 141.

¹⁵⁰ Ibid.

5. Empiri

I detta kapitel återfinns den empiriska studien baserad på revisionsbyrå X och Y. Kapitlet inleds med en beskrivning av det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet på revisionsbyrå X. Därefter behandlas tre anställdas tankar om revisorns roll, revisionskvalitet och det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet. Slutligen beskrivs det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet på revisionsbyrå Y samt en anställds tankar om revisorns roll, revisionskvalitet och det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet.

5.1 Revisionsbyrå X

5.1.1 Egenutvecklat kvalitetskontrollsystem

Revisionsbyrå X erbjuder förutom revisionstjänster även skatterådgivning och övriga rådgivningstjänster till sina klienter. Revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem omfattar samtliga verksamhetsområden. Förutom kraven i ISQC 1 är byråns kvalitetskontrollsystem utformat i enlighet med de regler och standarder som bestäms av Far, Revisorsnämnden och den amerikanska tillsynsmyndigheten US Public Company Accounting Oversight Board (US PCAOB).

Varje medarbetare inom byrån är skyldig att förstå och efterleva kraven som finns utarbetade i det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet och systemet kommuniceras brett till alla medarbetare via byråns intranät. Systemet fungerar som en vägledning för byråns medarbetare för att förstå och följa tillämpliga standarder, lagar och professionella krav. Byråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem består av sex huvudkomponenter, dessa är ledningens ansvar, etiska normer, human resource management, rutiner för att acceptera kunder och uppdrag, processer för att genomföra uppdrag samt övervakning.

Ledningens ansvar

Det är byråns styrelse och VD som bär det yttersta ansvaret för det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet. Byråns verksamhet är indelad i olika affärsområden och inom varje affärsområde finns rutiner och riktlinjer för kvalitetskontroll, riskhantering och uppföljning. Cheferna är ansvariga för kvalitetskontroll inom sitt område och för rapportering till ledningen.

Etiska normer

Byrån har tydliga rutiner och riktlinjer som säkerställer att rättsliga, etiska och yrkesmässiga krav efterlevs av de anställda. Byrån har upprättat en intern uppförandekod där de etiska normer som alla anställda förväntas agera i enlighet med beskrivs. I koden

betonas vikten av objektivitet och oberoende. Varje anställd på byrån är skyldig att följa tillämpliga lagar och normer som gäller för hans eller hennes arbetsuppgifter. Om en anställd upptäcker att det förekommer olagligheter eller överträdelser av riktlinjer för riskhantering skall han eller hon anonymt rapportera det genom byråns intranät. I koden anges även att ingen anställd får ta emot eller lämna mutor.

Human resource management

Byråns personaladministrativa ledningssystem upprättar rutiner och riktlinjer för att säkerställa att personalen har tillräcklig kompetens för att utföra sina tilldelade arbetsuppgifter och för att därmed kunna leverera hög kvalitet. Alla nyanställda på byrån är skyldiga att gå ett introduktionsprogram där det bland annat diskuteras etik och oberoende. Byrån ställer krav på sin personal att ständigt vidareutbilda sig för att upprätthålla sin kompetens. Byråns riktlinjer gällande ersättning och befordran är baserad på de anställdas insatser och prestationer. Alla verksamma revisorer inom byrån måste erhålla den tekniska kompetens som krävs av Far.

Rutiner för att acceptera kunder och uppdrag

Byrån har etablerat rutiner och riktlinjer för att acceptera kunder och uppdrag men en närmare beskrivning av rutinerna finns inte angivna i det erhållna dokumentet.

Processer för att genomföra uppdrag

I byråns processer för att genomföra uppdrag finns olika kvalitetskontroller implementerade. Syftet med dessa kvalitetskontroller är att säkerställa att uppdragen utförs i enlighet med lagar, regler och interna kvalitetskrav. Byrån har utvecklat en egen revisionsmetodik som bygger på kraven i ISA. Förutom revisionsmetodiken finns en uppsättning revisionsverktyg som tillsammans bidrar till revisionskvalitet. Byrån har också upprättat rutiner och riktlinjer för granskning, uppföljning och stöd till uppdragsteam. The Department of Professional Practice (DPP) har etablerats på byrån för att ge support till revisionsenheterna genom konsultation i olika frågor.

Övervakning

Byråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem övervakas av en intern funktion som kallas Risk and Compliance. Övervakningen sker årligen genom en kvalitetskontroll och en genomgång av Risk Compliance Program. Övervakningen ser till att rutiner och riktlinjer angående kvalitetskontrollsystemet fungerar väl och efterlevs. Byrån står även under extern tillsyn av Far, Revisorsnämnden och US PCAOB.

5.1.2 Respondent A

Respondent A är auktoriserad revisor och partner på revisionsbyrå X. Respondenten har arbetat tjugofem år inom revision på samma byrå och har erfarenhet av börsnoterade bolag och ägarledda företag. Personen arbetar även som internkontrollant och utför kvalitetskontroller på sina medarbetare.

För respondent A är revision förtroendeskapande. Personen menar att ett företags finansiella information uppfyller en viss standard efter den har reviderats. Revisionen ökar allmänhetens förtroende för bolaget och för den finansiella informationen som presenteras.

Respondent A tror att allmänheten förväntar sig att en revisor skall kontrollera allt och att revisorn tittar mycket mer på små saker än på helheten. Arbetet som revisor är mycket mer än att bara kontrollera att företaget har rätt på kvittona och representationsnoterna. Det finns förmodligen ett stort förväntningsgap mellan allmänhetens förväntningar och vad revisorn faktiskt gör.

Respondent A känner till begreppen god revisions sed och god revisors sed och har alltid dem i åtanke under revisionen. Enligt respondenten uppfyller en revisor god revisions sed och god revisors sed när den följer RS och de olika ISA reglerna.

För respondent A är grunden för revisionskvalitet att revisorn utför en riskbedömning baserad på sin kunskap och erfarenhet. Därefter lägger revisorn upp en granskningsplan för revisionen baserad på riskbedömningen. Om granskningsplanen följs har de väsentliga riskerna fångats upp, den finansiella rapporteringen blir rättvisande även om den inte är exakt korrekt.

Respondent A anser att revisionskvaliteten har ändrats genom tiden. För tjugofem år sedan bestod revisionen av många manuella kontroller och det fanns ingen systematik i genomförandet av den. Det fanns inte någon som gjorde en riskbedömning av vilka stickprov som skulle göras på det reviderade företaget. Det kom senare krav på att en strategi på revisionen skulle finnas och vara dokumenterad. Samtliga steg i revisionen har nu ett syfte och genomförandet av revisionen har blivit tydligare. Respondenten beskriver vidare den historiska utvecklingen enligt följande.

Allt eftersom IT-systemen utvecklas blir det lättare att ta statistiska urval och det ger en annan säkerhet. Vi tar mycket mindre stickprov idag än vi gjorde då men jag upplever ändå att vi täcker lika mycket som då.

För att upprätthålla revisionskvalitet följer respondent A de riktlinjer och rutiner som finns beskrivna och hänvisar framförallt till byråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem. Respondenten anser att den har tillräcklig kompetens i sitt yrkesutförande men känner sig heller aldrig fullärd. Respondenten menar att ingen kan allting och att det är rätt att våga fråga om hjälp. Respondenten känner trygghet i att det på en stor byrå alltid finns många kollegor att fråga.

För att säkerställa att det finns tillräcklig kompetens i enskilda uppdrag försöker byrån se till att alla uppdrag har en så optimal lösning som möjligt. Det är inte alltid ett uppdragsteam får den bemanning som önskas men byrån försöker tillgodose allas behov.

För att utveckla sin kompetens går respondent A på olika utbildningar. För att förnya sin auktorisation måste respondenten ha gjort ett visst antal timmar i extern och intern utbildning. Förutom de obligatoriska utbildningarna erbjuder byrån de anställda en särskild seminarieserie som uppdaterar dem om de senaste nyheterna.

För att undvika allmänhetens tvivel om revisorns oberoende gör respondent A inga affärer med sina klienter. Däremot tycker respondenten att det är viktigt att ha en öppen och trevlig dialog med sin klient. Respondenten har aldrig varit i en situation där den har tvingats fransäga sig ett påbörjat uppdrag på grund av att denne förlorat sitt oberoende.

Enligt respondent A har byrån redan implementerat kraven i ISQC 1 i sitt kvalitetskontrollsystem när det infördes internationellt, därmed har ingenting ändrats i det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet sedan ISQC 1 blev obligatorisk i Sverige.

Enligt respondent A finns det disciplinåtgärder inom byrån om inte revisorerna uppfyller samtliga krav i byråns egenutvecklade kvalitetssystem. I och med att respondenten är partner på byrån ställs det ännu högre krav på att personen i fråga efterlever alla ställda krav.

Förutom det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet har byrån en del andra system som är integrerade med varandra och som utgår från etiska normer och riktlinjer. Det finns Fars kontroll som appliceras på små bolag och byråns egen kontroll som appliceras på de större. Respondent A berättar att när den reviderar noterade bolag går en kvalitetspartner igenom respondentens riskbedömning och slutsatser innan respondenten skriver på. För bolag som följer IFRS-regler måste respondenten ha en IFRS-partner som kontrollerar att

respondenten har följt IFRS-reglerna. Kvalitetspartners säkerställer att det finns revisionskvalitet.

5.1.2 Respondent B

Respondent B är godkänd revisor och har arbetat med revision i cirka 30 år. Respondenten arbetar mycket med ägarledda företag men även med börsbolag. För respondenten är revisorns roll väldigt komplicerad. Revisorn är i första hand vald av stämman för att kontrollera att årsredovisningen är rimligt korrekt. Årsredovisningen kan aldrig vara fullständigt korrekt därför betonas ordet rimligt. Respondenten beskriver att revisorn utifrån ses som en kontrollant, personen ser sig själv som en konsult som hjälper sina kunder att göra rätt. Revisorn kan bli allmänt tillfrågad om olika saker som egentligen inte har med revision att göra. I stora företag är revisorns roll som konsult mer begränsad än i mindre företag.

För respondent B är god revisionsned att följa regler, både svenska och internationella. Av reglerna framgår hur en revisor skall uppträda och vad den får lov att göra och inte göra. Enligt respondenten handlar det inte bara om att kunna mycket regler utan en revisor måste även ha sunt förnuft. Personen har ingen exakt definition på god revisionsned men hänvisar till Fars och Revisorsnämndens definition av begreppet. Återigen betonar respondenten att även god revisionsned handlar om att använda sunt förnuft vid tillämpning av reglerna.

För respondenten B är grunden för revisionskvalitet att revisorn klarar Revisorsnämndens granskning, att revisorn känner att den har gjort ett bra jobb samt att det den lämnar är rätt utfört. Grundläggande för god revisionskvalitet är även kompetens och oberoende. Revisionskvalitet handlar dessutom om att revisorn följer god revisionsned och god revisionsned. God revisionskvalitet innebär enligt respondenten att kunna ha ett större perspektiv och inte bara se till detaljerna.

För respondent B har revisionskvalitet ändrats under de senaste trettio åren. Det är fortfarande kompetens och oberoende som ligger till grund för revisionskvalitet men förr var det mycket mer kompetens och inte lika mycket oberoende.

För att upprätthålla en god revisionskvalitet anser respondent B att revisorns kompetens måste utvecklas kontinuerligt och hållas på en rimlig nivå. Det handlar om att hela tiden vilja och kunna lära sig något nytt. Enligt respondenten bidrar diskussioner mellan de anställda också till upprätthållande av god revisionskvalitet.

Respondent B anser att den har tillräckligt mycket kompetens i sitt yrkesutförande i och med att den har jobbat länge inom revisionen. I de situationer som respondenten inte känner sig säker frågar den sina kollegor om råd. I varje uppdrag finns det alltid en påskrivande revisor samt en manager, managern skall bland annat se till att uppdraget är rätt bemannat. Enligt respondenten är det ett självintresse för den påskrivande revisorn att uppdragsteamet är rätt bemannat eftersom revisorn inte gör allt själv och därmed är beroende av resten av teamet.

Respondent B har aldrig haft problem med att förhålla sig oberoende till sina klienter. Enligt respondenten är det viktigt att en revisor har en viss distans till klienterna. Om respondenten har arbetat med samma klient länge händer det att respondenten lär känna klienten men de umgås aldrig privat för att behålla sitt oberoende. Respondenten undviker även att göra affärer med sina klienter. Respondenten anser däremot att gåvor till mindre värde av klienter kan accepteras. Med mindre värde avses ett par hundralappar.

Respondent B har inte märkt någon skillnad på revisionskvalitet efter införandet av ISQC 1 i Sverige. Enligt respondenten beror det på att byrån är en stor internationell organisation och kraven i ISQC 1 redan är inbyggda i byråns kvalitetssystem.

Om respondent B i egenskap av en revisor inte efterlever de ställda kraven som finns i kvalitetssystemet kan den få en anmärkning. Ifall respondenten genomgående skulle göra fel riskerar den att förlora sin auktorisation som revisor.

Förutom kvalitetskontrollsystemet har byrån utvecklat ett internt program, det så kallade Performance Management. Performance Management innebär att respondent B ansvarar för att ett antal medarbetare får jobba med olika typer av företag i olika branscher och av olika storlekar. Detta för att medarbetarna skall få en allsidig träning under de första fem anställningsåren. Respondenten coachar och utvärderar de medarbetare den har ansvar för dels för att hjälpa dem framåt i karriären dels för att säkerställa att revisionskvalitet finns hos medarbetarna. Performance Management gäller för alla inom byrån. Det innebär att respondenten också har en Performance Manager som utvärderar dennes arbete.

5.1.4 Respondent C

Respondent C är revisorsassistent och har jobbat på byrån i två år, personen har inte jobbat med redovisning eller revision innan.

För respondent C är revisorns roll en form av kvalitetssäkring gentemot ledningen, ägarna, leverantörerna, de anställda och annan tredje part. Respondenten tror att det skiljer sig mycket på hur allmänheten ser på revisorns roll och vad revisorn faktiskt gör.

Enligt respondent C handlar god revisionssed och god revisorssed om att en revisor skall vara objektiv och opartisk. Respondenten tillägger att det även handlar om att en revisor skall använda sunt förnuft när han eller hon kollar upp saker så att det verkar vara rimligt. Personen anser att det är viktigt att se saker från ovan för att erhålla en helhetsbild.

Respondent C menar att revisionskvalitet uppnås genom att vissa regler och rutiner följs. Rutinerna omfattar allt från planering till godkännande av klienten, bemanning av uppdragsteamet, riskbedömning och utförandet av revisionen. Enligt respondenten säkerställs revisionskvalitet i enskilda uppdrag även genom att varje revisor blir granskad av en annan kollega.

Enligt respondenten har dennes syn på revisionskvalitet ändrats sedan personen började jobba inom revision. Med detta syftar respondenten speciellt på byråns byte av revisionssystem, bytet har gjort att revisionsarbetet har blivit mer tydligt vilket har lett till högre revisionskvalitet. Respondenten beskriver bytet av revisionssystem på följande sätt.

Nu kör vi digitalt, man har ett program där man skannar allting istället för att göra allting på papper. Det kanske har varit samma processer hela tiden men det känns mycket tydligare. Programmet går inte att avsluta om man inte har gjort allt man ska.

För att upprätthålla god revisionskvalitet försöker respondent C hålla sig uppdaterad på regelverket eftersom reglerna inom revision ständigt ändras. Respondenten följer en utbildningsplan och går mycket på kurser.

Respondent C berättar att byrån, förutom kvalitetskontrollsystemet, har individuella utbildningsplaner för samtliga anställda. Dessa utbildningsplaner säkerställer att de anställda har den kompetens som behövs för att kunna utföra revisionsarbete. Byrån har dessutom ett internt utvecklat revisionsprogram som säkerställer att alla moment i revisionsarbetet följs i enlighet med ställda regler och rutiner.

Respondent C känner att den har tillräcklig kompetens i sitt yrkesutförande. I de situationer som respondenten känner sig osäker frågar den någon av sina kollegor. För att säkerställa att det finns tillräcklig kompetens i varje enskilt uppdrag försöker byrån se till att varje

team har en så optimal bemanning som möjligt. Byrån har till exempel expertkompetens för komplicerade frågor.

Genom att ständigt vidareutbilda sig utvecklas respondentens kompetens. Dessutom tycker respondenten att den utvecklas mycket genom att jobba med klienter inom olika branscher.

För att behålla sitt oberoende försöker respondent C se till att den inte har någon relation med sina klienter. Respondenten har själv inte varit i en situation där den har känt att oberoendet har blivit hotat men skulle be om att få byta uppdragsteam ifall det hotades. Varje år fylls dessutom en försäkran i som säkerställer att de anställda förhåller sig oberoende till sina klienter när det gäller personliga relationer och ekonomiska intressen.

Respondent C känner inte till införandet av ISQC 1 i Sverige och har därför inte märkt någon skillnad i dennes arbete. Byråns IT-system är globalt och troligen finns kraven i enlighet med ISQC 1 redan implementerade i systemet.

5.2 Revisionsbyrå Y

5.2.1 Respondent D

Respondent D är auktoriserad revisor och har jobbat med revision sedan 1987. Respondenten har varit kvalitetskontrollant sedan 2003 och jobbar idag som kvalitetskontrollant på revisionsbyrå Y och på branschorganisationen Far.

Enligt respondent D behöver byråns kvalitetskontrollsystem uppdateras och anpassas något efter kraven i ISQC 1. Respondent D har därför inte märkt någon skillnad på revisionen efter införandet av ISQC 1.

Ledningens ansvar

På revisionsbyrå Y har styrelsen det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet. Minst 75 % av styrelsen består av personer som är kvalificerade revisorer. Dessa personer är väl medvetna om gällande regler och standarder. Styrelsen delegerar arbetet av kvalitetskontrollsystemet till byråns egen kvalitetsnämnd. Det är kvalitetsnämnden som sköter hela kvalitetskontrollen men det är fortfarande styrelsen som har det yttersta ansvaret.

Relevanta yrkesetiska krav

Byrån har en intern personalhandbok som beskriver de yrkesetiska krav som skall följas av personalen. Personalen genomgår en utbildning där personalhandboken avhandlas. De

yrkesetiska krav byrån ställer på sina anställda är kopplade till de yrkesetiska krav som framställts av Far. Oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt samt professionellt uppträdande är något som ständigt bejakas. I personalhandboken framgår till exempel att de anställda är skyldiga att rapportera till interna avdelningar om de äger aktier i bolag som de skall revidera, det beror på att ett sådant ägande kan påverka oberoendet. Hot mot de yrkesetiska kraven behandlas genom en regelbunden diskussion med anställda inom organisationen, genom att utbilda personalen, ha en väl utvecklad personalhandbok samt genom att anordna utvecklingssamtal och medarbetarsamtal.

Rutiner för att acceptera kunder och uppdrag

Byrån använder sig av en checklista vid accepterandet av nya kunder, efter att personalen har gått igenom denna lista görs en allmän bedömning vilket leder till att uppdraget slutligen accepteras eller avslutas. Ifall det nya uppdraget har uppkommit genom en anställd som inte är kontorschef är det slutligen kontorschefen som undertecknar det nya uppdraget. Skulle det i stället vara genom kontorschefen det nya uppdraget har uppstått är det den ställföreträdande chefen som undertecknar uppdraget.

Byrån använder sig av en annan checklista när det gäller behållandet av kundrelationer, denna checklista skall de anställda tillämpa en gång varje år på samtliga uppdrag. Ifall det vid genomgången av checklistan om behållande av kund skulle påvisas att en felaktig kund har accepterats får de anställda tacka nej till fortsatt uppdrag.

Personal

Personalens kompetens säkerställs genom de rutiner som finns fastslagna i personalhandboken, dessa rutiner innefattar en professionell utveckling av de anställda. På byrån finns bland annat en utbildningsplan, en utvecklingsplan samt medarbetarsamtal. Samtliga anställda har en utbildningsplan men de anställda går på fler kurser i början av sin karriär. Medarbetarsamtalen innebär en uppföljning av de anställdas kompetens, samtalen innebär att byrån säkerställer att de anställda har rätt kompetens för tilldelade arbetsuppgifter.

Byrån har vidare särskilda regler kring hur personal skall rekryteras, för att säkerställa att kompetent personal anställs görs kompetensanalyser samt olika tester där rekryteraren ser personernas beteendemönster.

Processer för att genomföra uppdrag

Byrån har ett kvalitetssystem där processen för att genomföra uppdrag beskrivs. Den uppdragsansvarige revisorn ansvarar för att uppdraget har rätt bemanning. Byrån har två skilda IT-system som används vid revisionen, det ena systemet är internationellt anpassat och används vid reviderandet av noterade bolag medan det andra systemet är uppbyggt i enlighet med de svenska standarderna. När det gäller det internationella systemet måste vissa steg uppfyllas innan revisionen går in i nästa fas. Det svenska systemet är inte lika låst och kan därför upplevas som mindre stelbent.

Respondent D tror inte att byrån har några rutiner för att hantera konflikter inom uppdragsteamet. Enligt respondenten borde en konflikt i uppdragsteamet hanteras av den uppdragsledande revisorn. Skulle den uppdragsledande revisorn ändå inte kunna lösa konflikten anser respondent D att teamet bör få hjälp av kontorschefen. Respondent D har själv aldrig varit med om att en konflikt inte går att lösa.

Övervakning

På byrån är det den interna kvalitetsnämnden som hela tiden gör en löpande bedömning och utvecklar kvalitetskontrollsystemet. Inom ramen för kvalitetskontrollsystemet kontrolleras varje kvalificerad revisor inom ett visst tidsalternativ, byrån kontrollerar därigenom att alla anställda utför sitt arbete enligt kvalitetssystemet samtidigt som de följer god revisorssed och god revisions sed.

Kvalitetskontrollsystemet kontrolleras i sin tur av Far. När Far utför sin kvalitetskontroll kan det innebära att de gör om kontroller byrån har genomfört för att se om resultatet blir det samma.

Dokumentation

När en kvalitetskontroll genomförs följer internkontrollanterna checklistor och dokumenterar nödvändigt underlag. Checklistan är heltäckande och innebär att god sed kan säkerställas. Den dokumentation som sker skickas senare av internkontrollanten till kvalitetsnämnden. Kvalitetsnämnden tar sedan ett beslut om revisorn som har granskats skall godkännas, kontrolleras en gång till eller underkännas när det gäller god sed.

5.2.2 Respondent E

Respondent E är revisorsassistent och har jobbat på byrån i tre år. Respondenten har arbetat med såväl ägarledda som noterade bolag inom samtliga segment.

Respondent E menar att revisorn skall fungera som en oberoende part i sin yrkesroll, revisorn blir vald av bolagsstämman och skall säkerställa att styrelsen utför sitt jobb på rätt sätt. Respondenten skiljer på de noterade bolagen och de ägarledda bolagen, personen menar att revisorn även fungerar som en affärsrådgivare mot de ägarledda. Med affärsrådgivare menas att revisorn inte endast skall fungera som en polis som hittar alla fel utan istället som en rådgivare som kommer med tips på hur brister skall hanteras för att de finansiella rapporterna skall bli mer rättvisande. Respondenten är övertygad om att allmänheten har kritiserat revisorerna mer på sista tiden i och med inträffandet av flera revisionskandaler.

Respondent E ser en nära koppling mellan begreppen god revisionsred och god revisorsred. Personen menar att god revisionsred handlar om revision i allmänhet, det handlar till exempel om att revisorn skall ha rätt kompetens och erfarenhet, att revisorn skall agera oberoende samt bejaka sin tystnadsplikt. God revisorsred däremot handlar mer om hur revisorn skall utföra sitt arbete, även här får oberoendet en central betydelse. På byrån skall de anställda följa den interna analysmodellen för att säkerställa att de följer god revisionsred och god revisorsred. Analysmodellen består av ett antal punkter som skall följas av de anställda.

Respondent E anser att revisionskvaliteten uppstår när de anställda följer interna direktiv, den interna analysmodellen samt när de håller en god service gentemot sina klienter. Respondenten delar in revisionskvaliteten i två områden, dels den externa kvaliteten och dels den interna. Extern kvalitet innebär att klienten känner ett mervärde efter revisionen, det vill säga de brister som har upptäckts vid revisionen åtgärdas och den finansiella rapporteringen blir mer rättvisande. Intern kvalitet innebär däremot att alla dokument som revisionsbyrån kräver är på plats. Respondenten känner att vid början av dennes anställning låg fokus på den interna kvaliteten, med tiden har personen blivit mer externt inriktad. Genom att det på byrån hålls många kurser hålls de anställda ständigt uppdaterade vilket säkerställer kvaliteten ytterligare.

Respondent E berättar vidare att förutom kvalitetskontrollsystemet som säkerställer revisionskvaliteten har byrån flera andra åtgärder. Byrån har implementerat två datasystem där det ena används när klienten är ett noterat bolag och det andra används vid mindre bolag. De båda systemen är anpassade efter aktuella regelverk och standarder. Byrån har även interna kvalitetskontrollanter som regelbundet kvalitetssäkrar samtliga påskrivande

revisorer. Den interna kvalitetssäkringen innebär att en oberoende revisor går igenom den påskrivande revisorns material för att säkerställa att god revisorssed har följts samt att revisorn har vidtagit rätt åtgärder. När det gäller revidering av de noterade bolagen har byrån alltid en granskande partner vid sidan av den påskrivande revisorn. Det är den påskrivande revisorn som planerar själva granskningen medan den granskande partnern säkerställer att den påskrivande revisorns tankar och åtgärder är korrekta.

Respondent E känner att den har tillräcklig kompetens i sitt yrkesutförande. Det finns en öppen dialog på byrån där en anställd med problem har möjlighet att fråga någon med mer kunskap. Byrån har dessutom interna utbildningar, erfarenhetsmöten, mentorer, karriärplaner samt interna uppföljningar av de anställdas prestationer som säkerställer att rätt kompetens finns. Erfarenhetsmöten innebär att en erfaren revisor går igenom olika risker med vissa uppdrag och hur de anställda skall revidera det. Med hjälp av mentorena får de anställda rätt verktyg för att uppnå personliga mål.

På byrån finns planeringsansvariga som säkerställer att varje uppdrag består av personal med rätt kompetens. De planeringsansvariga känner till vilken fas de anställda befinner sig i, det vill säga vilka utbildningar de har genomgått och hur väl de har presterat i sitt tidigare arbete. Den planeringsansvarige tillsätter uppdragsteamet personal efter samtal med påskrivande revisorer.

De anställda förhåller sig oberoende till klienterna genom att följa den interna analysmodellen. Respondent E har inte själv hamnat i en situation där oberoendet hotats. Har en revisor på något sätt en relation till klienten måste byrån genomföra någon typ av motåtgärd för att säkerställa att de anställda inte är beroende. Som exempel beskriver respondenten en situation där en kollega mottog ett finare vapen i 50-års present av en klient, för att säkerställa sitt oberoende fick revisorn i fråga skicka tillbaka vapnet till sin klient. Ett annat sätt att säkerställa revisorernas oberoende är att inte låta dessa sitta för länge på sina mandat. För att undvika att en vänskapsrelation växer fram och påverkar revisionen kan byrån tillsätta ytterligare en revisor, som saknar relation med klienten, på uppdraget. Den påskrivande revisorn sitter kvar på mandatet och har fortfarande det yttersta ansvaret men det är den nye revisorn som övertar den styrande rollen.

Respondent E har inte märkt någon direkt skillnad på revisionskvalitet efter införandet av ISQC 1 i Sverige. Däremot uppdateras byråns datasystem regelbundet vilket respondenten menar kan innebära att en förändring har skett men utan att denne känner till det.

Uppdateringar av systemen innebär att verktygen revisorerna använder vid sitt yrkesutförande uppdateras till gällande regelverk men metodiken återstår. Det vill säga revisorerna arbetar fortfarande på samma sätt, de säkerställer samma sak samt bibehåller god revisionssed och god revisorssed

Respondent E känner att den har tillräcklig kunskap om hur kvalitetskontrollsystemet tillämpas, kvalitetskontrollsystemet innebär att efterlevnaden av byråns kvalitetssystem skall kontrolleras. Kvalitetssystemet är något som genomsyrar hela arbetssättet, den interna metodiken skall efterlevas och det ligger på alla anställdas ansvar.

Om de anställda ändå inte skulle följa kvalitetssystemet får de ett påpekande av revisorerna. Om en anställds kvalitet är bristande leder det till utvecklingssamtal som senare kanske kopplas till lönesamtal. Är den anställda en revisor kan det i de mer allvarliga fallen leda till en anmärkning. När en revisorsassistent missköter sitt jobb kan det istället leda till att ingen revisor vågar ha med den assistenten i sitt team då de vet att de får in en halvfärdig akt.

6. Analys

I detta kapitel sker inledningsvis en jämförelse mellan standarden ISQC 1 från kapitel tre och teorierna om kvalitet från kapitel fyra. Därefter analyseras de svar som har erhållits från den empiriska undersökningen i kapitel fem med hjälp av institutionalian och den teoretiska referensramen. Analysen av den empiriska undersökningen sker i två avsnitt. Först analyseras det underlag av revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som har erhållits med kraven som ställs i ISQC 1, slutligen analyseras revisorernas syn på kvalitet med teorierna om kvalitet.

6.1 Jämförelsen mellan ISQC 1 och teorin om kvalitet

I standarden ISQC 1 beskrivs framförallt de kvalitetskontrollsystem samtliga revisionsbyråer skall utveckla. I standarden beskrivs även de krav som de anställda skall uppfylla i deras yrkesutförande, dessa krav återfinns även i byråernas kvalitetsystem som beskriver hur de anställda skall bete sig i sin yrkesroll. Teorin om kvalitet är inte lika utförlig som kraven i standarden, vid jämförelsen lyfts därför framförallt likheter mellan standarden och teorin fram. Detta för att se om standarden uppfyller vad som i teorin definieras som kvalitet. Skillnaderna utgörs av alla de krav i standarden som inte kan matchas med teorin om kvalitet.

Av Goetschs allmänna definition av kvalitet framgår bland annat att kvalitet är ett dynamiskt tillstånd som förknippas med människor och processer. I ISQC 1 beskrivs personalen som en viktig del i kvalitetskontrollsystemet.¹⁵¹ Standarden innehåller även flera rutiner som tillsammans kan anses bilda en process, genom att revisionsbyråns anställda följer dessa rutiner kommer de att uppnå det mål som finns föreskrivet i standarden.¹⁵² Vi anser att ISQC 1 stämmer överens med Goetschs definition i denna del. Goetsch beskriver vidare, vilket även Hayes et al. betonar i sin definition av revisionskvalitet, att kvalitet uppstår när allmänhetens förväntningar möts. I ISQC 1 framgår det inte vilka förväntningar allmänheten har och det skulle därför kunna ses som en skillnad mellan standardens kvalitetsbeskrivning och Goetschs definition. Det mål som finns föreskrivet i standarden innebär att revisionsföretaget och dess personal skall följa relevanta standarder samt att de rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är riktiga. Om målet är det samma som allmänhetens förväntningar föreligger det ingen skillnad mellan Goetschs definition av kvalitet och framställningen av kvalitetsbegreppet i ISQC 1. Enligt de olika definitionerna om förväntningsgapet tycks

¹⁵¹ ISQC 1, p 16.

¹⁵² Ibid, p 3.

dock allmänheten förvänta sig mer än att revisorerna följer relevanta standarder samt att rapporterna är riktiga. Om målet i ISQC 1 uppfylls kan det anses minska Porters utförandegap men ett förväntningsgap tycks alltid finnas då allmänhetens förväntningar inte kommer att kunna mötas fullt ut.

DeAngelos definition av revisionskvalitet innefattar revisorns kompetens och oberoende. I ISQC 1 ställs krav på personal med tillräcklig kompetens och krav på oberoende personal.¹⁵³ Vi finner att DeAngelos definition stämmer väl överens med vad som är föreskrivet i ISQC 1. Enligt DeAngelo består kompetens av yrkeserfarenhet, kunskap, revisionsmetoder samt omfattningen på uppdraget, vi anser att även detta stämmer överens med standarden där det beskrivs att kompetens utvecklas bland annat genom arbetslivserfarenhet och utbildning.¹⁵⁴

Vissa erkända teoretiker på området revisionskvalitet menar att större revisionsbyråer har högre kompetensnivå. I ISQC 1 ställs samma krav på kompetens på samtliga revisionsbyråer, mindre revisionsbyråer behöver dock inte ha lika formella metoder när det gäller att utvärdera medarbetarnas prestationer som större byråer.¹⁵⁵ Mindre revisionsbyråer bör därför, i enlighet med standarden, ha samma kompetensnivå som större. Standardens kvalitetsbegrepp i relation till större och mindre byråer kan därför anses skilja sig från dessa erkända teoretikers åsikt.

Martinov-Bennie och Pflugrath lyfter fram revisorns kompetens och efterlevnaden av yrkets etiska krav som de centrala delarna av revisionskvaliteten. I ISQC 1 framgår det att personalen skall följa relevanta yrkesetiska krav och IFAC-koden utgör grunden för de yrkesetiska kraven.¹⁵⁶ Vi anser att denna definition av revisionskvalitet stämmer överens med kraven som ställs ISQC 1.

När det gäller graden av överensstämmelse mellan framställningen av kvalitet i ISQC 1 och framställningen enligt TQM utgår vi framförallt från Dr Demings kvalitetsfilosofi. Enligt Deming skall flera punkter efterlevas för att uppnå kvalitet. En av dessa punkter innebär att ett syfte om förbättring skall implementeras, vi tycker att detta syfte kan jämföras med målet i ISQC 1 som innebär att relevanta lagar skall följas och att korrekta rapporter skall lämnas (jämför Demings Fourteen points punkt 1 med ISQC 1 punkt 11).

¹⁵³ ISQC 1, p 21 & 29.

¹⁵⁴ Ibid, p A25.

¹⁵⁵ Ibid, p A29.

¹⁵⁶ Ibid, p 20 & A7.

Deming framställer även ledningen som en central roll för att uppnå kvalitet, detta tycker vi påminner om ISQC 1 där det framgår att ledningen har det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet och att ledningen måste ha rätt kunskaper för att leda (jämför Fourteen points punkt 2 med ISQC 1 punkt 18 - 19). Deming menar att det skulle vara mer fördelaktigt om personalen får ta eget ansvar och i en så stor utsträckning som möjligt övervakar sitt eget arbete, detta är något som även främjas i standarden där det bland annat framgår att mer erfarna teammedlemmar skall gå igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför (jämför Fourteen points punkt 3 med ISQC 1 punkt 33). Deming anser vidare att kvalitet inte får bli en kostnadsfråga, genom att kraven som ställs i ISQC 1 är höga och skall efterlevas anser vi att standarden inte ger revisionsbyråerna möjlighet att minska kvaliteten för att spara pengar (jämför Fourteen points punkt 4 med kraven i ISQC 1). Av ISQC 1 framgår att revisionsbyrån skall ha en övervakningsprocess som säkerställer att kvalitetskontrollsystemet fungerar och efterlevs, detta anser vi stämmer överens med Demings tanke om att företagets kvalitetssystem fortlöpande skall förbättras (jämför Fourteen Points punkt 5 med ISQC 1 punkt 48). Deming menar även att byrån måste bli en lärande organisation, detta tycker vi stämmer överens med ISQC 1 där det framgår att yrkesutbildning, handledning från erfaren personal med mera är viktigt för att utveckla personalens kompetens (jämför Fourteen points punkt 6 med ISQC 1 A25). Deming beskriver att kvalitet inte endast skall ligga på ledningens axlar utan att byrån måste inrätta ledarskap, vi anser att detta stämmer överens med ISQC 1 där det bland annat framgår att ledningsansvar bör fördelas och att byrån ej skall åsidosätta kvaliteten (jämför Fourteen points punkt 7 med ISQC 1 A5). Deming menar även att det är viktigt att de anställda lär sig av sina tidigare fel, att byrån har en intern kultur där de anställda vågar erkänna sina misstag. Vi anser att standarden främjar en sådan miljö då utbildningsseminarier, möten och en öppen dialog är centrala begrepp i beskrivningen av den interna kulturen (jämför Fourteen points punkt 8 med ISQC 1 A4). Enligt Deming skall alla på revisionsbyrån arbeta som ett team och barriärer mellan avdelningar skall elimineras, något sådant krav ställs inte i standarden och en skillnad mellan Demings filosofi och standarden kan därför anses föreligga (jämför Fourteen Points punkt 9 med kraven i ISQC 1). Deming menar att slagord och uppmaningar kan skapa onödigt konkurrens i organisationen, i ISQC 1 framgår inga direkta slagord eller uppmaningar som skall kommuniceras till de anställda, vi anser att standarden stämmer överens med Demings beskrivning (jämför Fourteen Pointes punkt 10 med kraven i ISQC 1). Istället för kvantitet bör fokus ligga på kvalitet enligt Deming, ISQC 1 handlar om att säkerställa sig om att de anställda följer tillämpliga lagar och

lämnar rätt rapporter. Standardens fokus anser vi vara kvalitet och vi tycker därför att Demings beskrivning påminner om standardens mål (jämför Fourteen points punkt 11 med ISQC 1 punkt 11). Deming menar vidare att organisationen måste tillhandahålla rätt processer och inrätta ett program för utbildning. ISQC 1 ställer krav på flera rutiner, till exempel skall revisionsbyrån ha rutiner på hur revisorerna accepterar och behåller kundrelationer, i standarden beskrivs även att utbildningsseminarier utgör ett viktigt steg vid främjandet av den interna kvalitetskulturen, vi anser att standarden påminner om Demings tankar om processer och utbildning. (jämför Fourteen Points punkt 12 och 13 med ISQC 1 punkt 26 och A4). Deming menar att alla i organisationen måste involveras för att uppnå förvandlingen, av ISQC 1 framgår att det är revisionsbyrån som skall fastställa riktlinjer och rutiner som revisionsbyrån skall kunna säkerställa att det följs. Med revisionsbyrån omfattas alla anställda och standarden kan därför anses påminna om Demings punkt (jämför Fourteen Points punkt 14 med kraven i ISQC 1).

Även Dr Jurans framställning av TQM kan kopplas till ISQC 1. Juran pekar på kommunikationen som en viktig del i processen för att uppnå kvalitet. Detta tycker vi stämmer överens med vad som framgår i ISQC 1 där kommunikering om oberoende till de anställda och om brister i systemet till de ansvariga för kvalitetskontrollsystemet lyfts fram.¹⁵⁷

Det kan konstateras att det finns kopplingar, om än i olika utsträckningar, mellan samtliga teorier om kvalitet och standarden ISQC 1. I avsnitt 4.2.4 görs en identifiering av likheterna mellan de olika teorierna om kvalitet, där lyfts även det centrala i begreppet kvalitet fram. Ifall standarden ISQC 1 anses stämma överens med det centrala i begreppet bör kvalitet föreligga. ISQC 1 har ett mål där det tydligt framgår att relevanta regler skall följas och att de rapporter som lämnas skall vara korrekta. I standarden framgår det vidare att revisorns kompetens och oberoende skall kontrolleras. Det är revisionsbyrån som skall uppfylla kvalitetskraven i enlighet med standarden, eftersom det är de anställda som tillsammans utgör revisionsbyrån kan de anställda anses vara direkt involverade i graden av kvalitet som uppnås. I standarden beskrivs även den interna kulturen vilket också är centralt i kvalitetsbegreppet. Än så länge kan framställningen av kvalitetsbegreppet i ISQC 1 anses stämma överens med teorin om kvalitet. Den stora skillnaden mellan standarden och teorin är att kvalitet enligt teorin föreligger om mottagarens förväntningar överträffas.

¹⁵⁷ ISQC 1, p 21 & 50.

Att allmänhetens förväntningar skulle överträffas om revisionsbyråerna följer kraven i ISQC 1 har vi svårt att se. Det finns ett förväntningsgap på revision vilket standarden inte tycks fånga upp.

6.2 Jämförelsen mellan de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen och ISQC 1

6.2.1 Revisionsbyrå X

Jämförelsen mellan revisionsbyrå X:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och ISQC 1 sker utifrån den erhållna dokumentationen som byrån lämnar ut till sina anställda.

Enligt kraven i ISQC 1 skall den personal som har ansvar för revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem förstå och kunna tillämpa kraven i ISQC 1.¹⁵⁸ Revisionsbyrå X ställer detta krav inte bara på den ansvariga personalen utan även på övriga anställda. Varje medarbetare är ansvarig för kvalitetssäkring och skall förstå och efterleva kraven. Vi anser att revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem stämmer överens med ISQC 1 i denna punkt.

I standarden uttrycks vidare att revisionsbyrån skall överväga huruvida det behövs ytterligare rutiner och riktlinjer utöver kraven i ISQC 1 för att uppnå revisionskvalitet då det alltid finns oförutsedda omständigheter.¹⁵⁹ Enligt revisionsbyrå X:s dokumentation möter byråns kvalitetskontrollsystem, förutom kraven i ISQC 1, de regler och standarder som utfärdats av Far, Revisorsnämnden och US PCAOB. Vi kan konstatera att revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem uppfyller kraven i ISQC 1 även i denna punkt.

Revisionsbyrå X:s system för kvalitetskontroll omfattar sex komponenter vilka stämmer överens med standardens delar av kvalitetskontrollsystem. Dessa är ledningens ansvar, etiska normer, rutiner för att acceptera kunder och uppdrag, personal, processer för att genomföra uppdrag och övervakning.¹⁶⁰

Standarden kräver vidare att revisionsbyråns rutiner och riktlinjer som rör kvalitetskontrollsystem skall kommuniceras till alla anställda.¹⁶¹ De anställda på revisionsbyrå X konstaterar att kvalitetskontrollsystemets rutiner och riktlinjer finns tillgängliga för alla medarbetare via intranätet och kommuniceras ut i hela organisationen. Vi finner att revisionsbyrån X uppfyller kommunikationskraven i enlighet med ISQC 1.

¹⁵⁸ ISQC 1, p 13.

¹⁵⁹ Ibid, p 15.

¹⁶⁰ Ibid, p 16.

¹⁶¹ Ibid, p 17.

Enligt principerna i ISQC 1 läggs det yttersta ansvaret för revisionsbyråns kvalitetskontrollsystem på styrelse och VD.¹⁶² Revisionsbyrå X betonar vikten av ett stort engagemang från ledningen i kvalitetsfrågor och i enlighet med kraven i ISQC 1 har revisionsbyrå X:s styrelse och VD det yttersta ansvaret för systemet. Förutom ledningen har revisionsbyråns affärsområdeschefer operativt ansvar för kvalitet och rapporterar till VD. Vi anser därmed att denna del av revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem uppfyller kraven i ISQC 1.

Av standarden framgår att rutiner och riktlinjer skall fastställas av revisionsbyrån för att säkerställa att relevanta yrkesetiska krav följs.¹⁶³ Med relevanta yrkesetiska krav hänvisas det i standarden till IFAC-koden. Revisionsbyrå X har tydliga riktlinjer och rutiner som säkerställer att byråns medarbetare efterlever rättsliga, etiska och yrkesmässiga krav. I dokumentationen av kvalitetskontrollsystemet nämns inte huruvida IFAC-koden finns implementerad i systemet. Revisionsbyrå X har däremot fastställt en uppförandekod som i stor utsträckning överensstämmer med IFAC-koden. IFAC-kodens grundläggande principer innefattar integritet, objektivitet, professionell kompetens, tystnadsplikt och professionellt uppträdande. I revisionsbyrå X:s uppförandekod betonas principer som integritet och objektivitet, vilka motsvarar de två första av IFAC-kodens grundläggande principer. I uppförandekoden anges vidare att alla medarbetare skall följa tillämpliga lagar och förordningar samt att inte erbjuda eller ta emot mutor. Dessa krav överensstämmer med IFAC-kodens princip om professionellt uppträdande. Tystnadspliktsprincipen uppfylls också genom att varje anställd får skriva under en försäkran där den anställda lovar att inte avslöja konfidentiell information för utomstående eller använda den till sin fördel. Principen om professionell kompetens anses vara uppfylld då revisionsbyråns personalpolitik säkerställer att alla anställda har tillräckliga kunskaper och färdigheter för att utföra tilldelade arbetsuppgifter. Enligt relevanta yrkesetiska krav skall en revisionsbyrå upprätta rutiner och riktlinjer för att kommunicera krav på oberoende till personalen samt identifiera och utvärdera förhållanden som hotar oberoende. Detta krav uppfylls av revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem då oberoende utgör en viktig hörnsten i byråns verksamhet. Vi kan konstatera att revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem överensstämmer med standarden angående relevanta yrkesetiska kraven.

¹⁶² ISQC 1, p 18.

¹⁶³ Ibid, p 20.

Enligt standarden skall revisionsbyrån ha rutiner och riktlinjer för att acceptera samt behålla kunder och uppdrag.¹⁶⁴ Revisionsbyrå X uppger att den har upprättat rutiner och riktlinjer för accepterande och bibehållande av kundrelationer men en närmare beskrivning av vilka rutiner och riktlinjer som finns anges inte. Vi kan därmed bara konstatera att revisionsbyrå X har rutiner för att acceptera kunder, i vilken utsträckning dessa rutiner och riktlinjer uppfyller standardens krav är svårt för oss att uttala oss om.

Enligt kraven i ISQC 1 skall revisionsbyrån fastställa rutiner och riktlinjer som säkerställer att personalen har tillräcklig kompetens.¹⁶⁵ Revisionsbyrå X:s personaladministrativa ledningssystem fastställer rutiner och riktlinjer som rör bland annat uppdragshantering, utvärdering av medarbetare, lärande och utveckling. Enligt revisionsbyråns rutiner skall varje medarbetare upprätthålla sin kompetens genom vidareutbildning inom sitt specialistområde. Vid bemanningen av uppdrag väljs uppdragsmedlemmar utifrån deras kompetens och erfarenhet samt uppdragets karaktär. Revisionsbyrå X uppfyller standardens krav gällande personal genom att upprätta rutiner och processer för att rekrytera och utveckla personal så att de har rätt kompetens och tillräckliga färdigheter för att utföra tilldelade arbetsuppgifter.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall ha rutiner och riktlinjer som säkerställer att utförande av uppdrag sker i enlighet med professionella krav och tillämpliga lagar.¹⁶⁶ Revisionsbyrå X implementerar olika kvalitetskontroller i processer för genomförande av uppdrag. Dessa kvalitetskontroller omfattar rutiner och riktlinjer som uppfyller yrkesmässiga krav, lagar och interna kvalitetskrav. Revisionsbyrå X har även upprättat rutiner och riktlinjer gällande granskning, uppföljning och stöd till uppdragsteamet. Byrån har etablerat en egen avdelning som tillhandahåller intern konsultation och stöd till uppdragsteamet. Vi finner att revisionsbyrå X:s processer för att genomföra uppdrag överensstämmer i hög grad med kraven i ISQC 1.

Enligt kraven i ISQC 1 skall revisionsbyrån upprätta en övervakningsprocess för att säkerställa att rutiner och riktlinjer beträffande kvalitetskontrollsystemet är relevanta och efterlevs.¹⁶⁷ Revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem övervakas av funktionen Risk and

¹⁶⁴ ISQC 1, p 26.

¹⁶⁵ Ibid, p 29.

¹⁶⁶ Ibid, p 32.

¹⁶⁷ Ibid, p 48.

Compliance. Funktionen genomför årlig kvalitetskontroll samt årlig genomgång av ett så kallat Risk Compliance Program och uppfyller således ISQC 1:s övervakningskrav.

6.2.2 Revisionsbyrå Y

I avsnitt 5.2.1 svarar respondent D på frågor om revisionsbyrå Y:s kvalitetskontrollsystem. Genom att ställa frågorna i bilaga 1 till respondent D har en bild av byråns egenutvecklade kvalitetskontrollsystem skapats, dessvärre har det inte funnits någon möjlighet att komma över byråns dokumentation på det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet på grund av sekretess. Innan svaren i 5.2.1 analyseras kan det konstateras att byråns kvalitetskontrollsystem i dagsläget inte uppfyller samtliga krav i ISQC 1, respondent D har beskrivit det som att deras kvalitetskontrollsystem måste uppdateras och anpassas till ISQC 1.

De första kraven i ISQC 1 handlar om revisionsbyråns personal som ansvarar för kvalitetskontrollsystemet existens, enligt dessa krav skall den ansvariga personalen ha väl kännedom om standarden.¹⁶⁸ Respondent D menar att styrelsen är den personal som har det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet. Utav styrelsen är minst 75 % kvalificerade revisorer, de kvalificerade revisorerna menar respondenten har tillräcklig kunskap om standarden och de första kraven kan därför anses vara uppfyllda.

Av standarden framgår att kvalitetskontrollsystemet skall innehålla följande delar; ledningsansvar för kvalitet inom revisionsbyrån, relevanta yrkesetiska krav, acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, personal, hur uppdrag utförs samt övervakning.¹⁶⁹ Vid den empiriska undersökningen har frågor som behandlar samtliga delar ställts, då byrån har rutiner och riktlinjer inom varje del anser vi att revisionsbyrå Y uppfyller kravet på kvalitetskontrollsystemets delar.

Av standarden framgår att ledningen skall ha det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet.¹⁷⁰ Detta krav stämmer överens med revisionsbyrå Y:s riktlinjer där det är ledningen som har det yttersta ansvaret. Byrån har en kvalitetsnämnd som sköter hela kvalitetskontrollen, styrelsen har delegerat arbetet till nämnden där personer med rätt erfarenhet och förmåga sitter. Av standarden framgår att delegation kan ske om personalen som arbetet delegeras till har den erfarenhet och förmåga som krävs.¹⁷¹ Detta är ytterligare

¹⁶⁸ ISQC 1, p 13 - 15.

¹⁶⁹ Ibid, p 16.

¹⁷⁰ Ibid, p 18.

¹⁷¹ Ibid, p 19.

en likhet mellan revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem och kraven i ISQC 1.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall ha rutiner och riktlinjer för att säkerställa att personalen följer relevanta yrkesetiska krav.¹⁷² Byrån har en intern personalhandbok där de yrkesetiska kraven beskrivs, kraven är utformade enligt de krav Far har framställt men det finns även kopplingar till IFAC-koden då yrkesetiska krav om oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt samt professionellt uppträdande lyfts fram.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall ha rutiner och riktlinjer för att acceptera och behålla kundrelationer.¹⁷³ Revisionsbyrå Y har checklistor som personalen skall följa när nya kunder accepteras samt när beslut om behållande av kundrelation fastslås. En likhet mellan standardens krav och revisionsbyrå Y:s kvalitetskontrollsystem kan därför konstateras. Ett exempel är att personalen på byrån årligen kontrollerar ifall befintliga kunder skall behållas eller inte.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall ha rutiner och riktlinjer som säkerställer personalens kompetens.¹⁷⁴ Revisionsbyrå Y har i sin personalhandbok rutiner om personalens kompetens. Byrån har flera verktyg utöver personalhandboken som säkerställer kompetensen, till exempel utbildningsplan, utvecklingsplan och medarbetarsamtal. Rutiner på kompetens finns således inarbetade på byrån.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall fastställa rutiner och riktlinjer där säkerhet ges för att uppdrag utförs enligt tillämpliga lagar och standarder.¹⁷⁵ I revisionsbyrå Y beskrivs processen för att genomföra ett uppdrag i byråns kvalitetssystem. På byrån är det den uppdragsansvarige revisorn som ansvarar för att uppdraget har rätt bemanning. När det gäller hur uppdrag utförs beskrivs det vidare i standarden att riktlinjer och rutiner som handlar om att lösa meningsskiljaktigheter i team skall finnas.¹⁷⁶ Respondent D beskriver att revisionsbyrån inte har några sådana rutiner och riktlinjer vad denne känner till. Enligt respondent D bör uppdragsledaren eller kontorschefen lösa sådana konflikter.

¹⁷² ISQC 1, p 20.

¹⁷³ Ibid, p 26.

¹⁷⁴ Ibid, p 29.

¹⁷⁵ Ibid, p 32.

¹⁷⁶ Ibid, p 43 - 44.

Av standarden framgår att revisionsbyrån skall inrätta en övervakningsprocess som säkerställer att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet fungerar. Ansvar för övervakningsprocessen skall läggas på en eller flera delägare på revisionsbyrån.¹⁷⁷ På revisionsbyrå Y är det kvalitetsnämnden som hela tiden gör en löpande bedömning och utvecklar kvalitetskontrollsystemet. Kvalitetskontrollsystemet kontrolleras av Far och någon särskild intern övervakningsprocess på kvalitetskontrollsystemet beskrivs inte av respondent D. Här kan en skillnad konstateras mellan kraven i ISQC 1 och det egenutvecklade kvalitetskontrollsystemet.

6.3 Jämförelsen mellan revisorernas syn på kvalitet och teorin om kvalitet

Genom intervjuer med revisorer på revisionsbyrå X och revisionsbyrå Y har en bild erhållits av i vilken utsträckning revisorernas syn på kvalitetsbegreppet stämmer överens med teorin om kvalitet.

6.3.1 Revisionsbyrå X

Respondent A anser att revisorns roll är att öka allmänhetens förtroende för bolaget och för den finansiella informationen som presenteras. Respondentens syn stämmer bra överens med informationshypotesen som säger att trovärdigheten för ett företags ekonomiska rapporter ökar i och med att en tredje part reviderar rapporterna. För respondent B handlar revisorns roll om att kontrollera årsredovisningen att den är rimligt korrekt på stämmans begäran. Respondent B:s syn på revisorns roll är i det närmaste lik agentteorin där revisorn fungerar som en andra grad agent och investerarna som principaler som på uppdrag av investerare kontrollerar företagsledningens förvaltande. För respondent C är revisorns roll en form av kvalitetssäkring av företagets finansiella information gentemot investerare, leverantörerna, de anställda och annan tredje part. Vi ser också en viss likhet mellan respondentens syn och agentteorin. Enligt teorin är de redovisningsskyldiga agenter och de redovisningsberättigade principaler. I detta fall är företaget den redovisningsskyldige och de redovisningsberättigade är investerare, leverantörer och de anställda. Revisorns roll är att minska intressekonflikten och åstadkomma en jämnare fördelning av information mellan redovisningsskyldiga och redovisningsberättigade.

Alla respondenter är medvetna om att det finns ett förväntningsgap mellan allmänhetens förväntningar och vad revisorn faktiskt gör. Respondenterna tror att allmänheten förväntar sig att revisorer kontrollerar allt och att de endast har ytliga kunskaper. Den här

¹⁷⁷ ISQC 1, p 48.

förväntningen av allmänheten är orimlig tycker respondenterna eftersom de inte kan kontrollera allt och försöker alltid ha en helhetsbild istället för att kolla på små saker. Den här typen av förväntningsgap kan hänvisas till Porters orimlighetsgap då samhället förväntar sig att revisorerna skall prestera vad som för revisorn är praktiskt orimligt att utföra.

Alla respondenter känner till god revisionsred och god revisorsred och har alltid dem i åtanke under revisionen trots att de inte kan de exakta definitionerna på begreppen. Enligt respondenterna uppfyller de god revisionsred och god revisorsred när de följer RS och ISA reglerna. Av reglerna framgår bland annat hur en revisor skall uppföra sig och att den skall vara objektiv och opartisk. Allt detta tillsammans överensstämmer i stor utsträckning med de allmänna definitionerna på god revisionsred och god revisorsred som innebär att normer och regler för revisionsarbete följs och att revisorn skall uppföra sig i enlighet med yrkesetiska normer, att vara objektiv och opartisk är en del av yrkesetiska normer. Vi anser att respondenterna har en god bild av vad god revisionsred och god revisorsred innebär.

För respondent A är grunden för revisionskvalitet revisorns kunskap och erfarenhet. Enligt personen uppnås revisionskvalitet om granskningsplanen för revisionen följs. Granskningsplanen är baserad på revisorns riskbedömningar. Vi finner att respondentens syn på revisionskvalitet stämmer bra överens med Martinov-Bennies och Pflugraths definition där revisionskvalitet är produkten av en enskild revisors bedömningar och påverkas av revisorns kompetens, det vill säga dennes kunskap och erfarenhet. Enligt respondent B är kompetens och oberoende grundläggande kriterier för god revisionskvalitet, vilket stämmer överens med DeAngelos definition av revisionskvalitet. För respondent B handlar revisionskvalitet dessutom om att efterleva lagar och yrkesetiska normer som gäller för revisionsutförande och revisorns uppförande. Denna syn på revisionskvalitet liknar Martinov-Bennies och Pflugraths definition där det framgår att revisionskvalitet anses vara uppfyllt om förväntade yrkesmässiga normer såsom revisionsstandarder och yrkets etiska krav efterlevs. Respondent C anser att revisionskvalitet uppnås när revisionsprocessens rutiner och riktlinjer följs. Respondenten uppger att byråns revisionsprocesser bygger på yrkesmässiga krav, lagar och interna kvalitetskrav. Genom att följa rutinerna och riktlinjerna uppfyller respondenten tillämpliga standarder och lagar. Martinov-Bennies och Pflugraths definitioner av revisionskvalitet består av dels en tekniska och dels en etisk dimension. Respondent C:s syn på

revisionskvalitet tycks täcka endast den tekniska dimensionen av revisionskvalitet. Ingen av respondenterna nämner att allmänhetens förväntningar skall överträffas för att kvalitet skall uppnås. Detta är en skillnad från bland annat Hayes et al. och Jurans definitioner av kvalitet.

Enligt DeAngelos definition består revisionskvalitet av kompetens och oberoende. Respondent A:s kompetens säkerställs genom att den vidareutbildar sig kontinuerligt. Respondenten förhåller sig alltid självständig gentemot sina klienter och gör inga privata affärer med dem. Vi anser att även respondentens oberoende säkerställs och revisionskvalitets tycks föreligga. För att upprätthålla revisionskvalitet följer respondent A tillämpliga lagar och riktlinjer. Respondent B har jobbat länge inom revision och har därför mycket yrkeserfarenheter. Respondentens kompetens säkerställs också genom vidareutbildningar, samtal och kunskapsbyte med sina medarbetare. Respondent B håller alltid en viss distans till sina klienter och umgås inte med dem i privat. Respondenten anser att det är viktigt att den förhåller sig oberoende till sina klienter så att allmänheten inte har anledning att misstro revisorns självständighet. Respondent C:s kompetenskriterium uppfylls i och med att den följer en individuell utbildningsplan som säkerställer att respondenten har tillräckliga kunskaper och färdigheter för att utföra sina tilldelade arbetsuppgifter. Respondentens oberoende säkerställs genom att den får skriva under en försäkran som säkerställer att den förhåller sig oberoende till sina klienter beträffande personliga relationer och ekonomiska intressen.

Enligt Dr Demings kvalitetsfilosofi uppnås kvalitet bland annat genom att de anställda delar med sig av sin erfarenhet och att det finns program för utbildning och självutveckling (se Demings Fourteen Points punkt 6 och 13). Alla respondenter på revisionsbyrå X betonar att det råder öppen dialog på arbetsplatsen och alla medarbetare är villiga att dela med sig av sina kunskaper och erfarenheter. Respondenterna berättar att alla har en individuell utbildningsplan i början av sin karriär och utbildningen fortsätter kontinuerligt. Respondenterna jobbar nästan alltid i team men tar själva ansvar över sitt eget arbete. Respondenterna medger att de inte kan allting och frågar alltid när de känner sig osäker. Detta minskar rädslan för att göra fel. Respondenterna anser att det finns tillräckliga resurser på byrån och att de har en välfungerande revisionsmetodik. (jämför Demings Fourteen Points punkt 3, 8 och 12). Vi anser att revisionsbyrå X i flera avseenden har lyckats implementera kvalitet inom organisationen utifrån Demings Fourteen Points.

6.3.2 Revisionsbyrå Y

Respondent E menar att revisorn skall fungera som en oberoende part i sin yrkesroll, respondentens tanke påminner om informationshypotesen där trovärdigheten av ett företags ekonomiska rapporter beskrivs öka i och med att en tredje part granskar dem. Respondentens beskrivning av oberoende överensstämmer även med IFAC-koden där objektivitet beskrivs som en grundläggande etisk princip.

Respondenten E anser att revisorerna även fungerar som affärsrådgivare när de granskar ägarledda bolag. Detta resonemang skulle kunna ifrågasättas då det kan ses som ett hot för självgranskning i enlighet med IFAC-koden. Vi anser dock att hotet är litet då respondenten menar att affärsrådgivning ges när revisorn upptäcker brister i den finansiella rapporteringen och vid ett sådant tillfälle kommer med tips på hur företaget skall hantera dessa brister. Revisorn kommer alltså inte med råd om upprättandet av de finansiella rapporterna utan ger endast tips om hur brister kan lösas i samband med revisionen.

Respondent E definierar begreppen god revisionssed och god revisorssed. Enligt respondenten innefattas god revisionssed av rätt kompetens och erfarenhet, att revisorn agerar oberoende samt att denne följer tystnadsplikten. Definitionen kan anses stämma överens med den allmänna definitionen på god revisionssed som innebär att normer som gäller för revisionsutförande skall följas. Respondenten definierar god revisorssed som hur revisorn skall utföra sitt arbete, även denna definition kan anses stämma överens med den allmänna definitionen som innebär att revisorerna följer yrkesetiska normer. Revisionsbyrå Y har en analysmodell som säkerställer att revisorerna följer god revisorssed och god revisionssed, genom att revisorerna inte får trampa över en rad frågor uppfylls de olika sederna. Byrån har vidare två IT-system som är anpassade efter aktuella standarder och regler, genom dessa IT-system säkerställs att revisorerna följer de regler och standarder de är skyldiga att följa.

Enligt respondent E uppstår revisionskvalitet när de anställda följer interna direktiv, den interna analysmodellen samt när de håller en god service gentemot sina klienter. Respondenten delar in revisionskvalitet i en extern och en intern del. Respondentens svar kan ställas mot Goetsch och Dr Demings teorier om kvalitet där det bland annat framgår att kvalitet påverkas av det involverade individerna, enligt respondenten är det revisorerna som skall följa de interna direktiven och det är genom dem som kvalitet uppstår. När respondenten beskriver den externa delen av kvalitet syftar den på att klienterna skall

känna ett mervärde. Enligt DeAngelos, Hayes et al.s och Jurans tankar om kvalitet handlar kvalitet om att överträffa mottagarens förväntningar, respondentens åsikt skulle därför kunna liknas med dessa teoretikers tankar. Vi ställer oss dock kritiska till att respondenten säger att det är mottagarens förväntningar som skall överträffas, när respondenten beskriver mottagaren syftar den framförallt på klientens förväntningar, klienten skall känna att den får ett mervärde när den betalar fakturan. I enlighet med agentteorin kan mottagaren av informationen ses som ägarna till företaget, att företagsledningen känner ett mervärde efter revisionen är inte samma sak som att ägarna gör det. Revisorerna får oftast en nära relation med ledningen och kanske ett mer opersonligt förhållande med ägarna (detta gäller inte vid ägarledda bolag då ledningen och ägarna är samma person) vilket kan leda till att ledningen känner ett mervärde men inte ägarna. I ett sådant fall har inte revisionskvalitet uppstått då en central del av kvalitetsbegreppet innebär att just överträffa förväntningar. Respondent E arbetar på en revisionsbyrå som har nischat sig mot ägarledda bolag, där är ägarna och ledningen samma person. Detta kan vara en förklaring till respondentens resonemang.

Med intern kvalitet syftar respondenten till att revisorerna skall följa de interna krav som finns på byrån, detta kan jämföras med Demings beskrivning av den interna miljön som utgör ett viktigt steg för att uppnå hög kvalitet. Enligt DeAngelo består revisionskvalitet av revisorns kompetens och oberoende. I enlighet med analysmodellen säkerställs, som tidigare nämnts, revisorernas oberoende. Revisorernas kompetens säkerställs genom en öppen dialog på byrån, interna utbildningar med mera, byrån säkerställer dessutom att uppdrag får rätt bemanning genom en särskild planeringsansvarig som känner till vilken kompetens de anställda besitter. Vi anser att revisionsbyrå Y har en lämplig intern miljö för att säkerställa kvalitet enligt Demings filosofi och DeAngelos definition.

Respondent E menar att när kvalitet inte efterlevs av de anställda leder det till utvecklingssamtal. Om den anställda är revisor kan det leda till anmärkning. Revisorernas arbete granskas av interna kvalitetskontrollanter och kontrollerandet av kvalitet kan i enlighet med respondent E tyckas finnas på byrån. Vi vet dock efter intervjun med respondent D att kvalitetskontrollsystemet som de interna kontrollanterna skall följa inte är uppdaterat i enlighet med ISQC 1. Detta kan innebära att kvalitetskontrollsystemet för tillfället är bristande på byrån vilket försvårar säkerställandet av efterlevnaden av kvalitet på byrån.

7. Slutsats

I detta kapitel presenteras de slutsatser vi kommit fram till utifrån gjord analys. Vidare ges förslag på fortsatt forskning inom området.

I avsnitt 1.3 beskrivs de problemformuleringar vi avser besvara genom vår studie om revisionskvalitet. Vår första frågeställning lyder: I vilken utsträckning stämmer standardens kvalitetsbegrepp överens med teorin om kvalitet?

Genom vår analys har vi kommit fram till att standarden inte uppfyller en central del i kvalitetsbegreppet vilken innebär att allmänhetens förväntningar skall överträffas. Om revisionsbyråerna endast följer ISQC 1 kommer kvalitet enligt teorin inte att uppnås. I enlighet med definitionerna av förväntningsgapet finns det orimliga förväntningar på revisorerna från allmänhetens sida. Det kan således anses orimligt att i standarden införa krav som eliminerar de orimliga förväntningarna. Frågorna vi ställer oss är vem som anser att allmänheten har orimliga förväntningar och om det verkligen är orimligt att i standarden implementera krav som leder till att allmänhetens förväntningar överträffas. Ifall det är revisorerna själva som anser att förväntningarna är av ett orimligt slag ställer vi oss kritiska till om förväntningarna verkligen är det. Vi håller med revisorerna om att vissa förväntningar är orimliga, till exempel tycks allmänheten förvänta sig att revisorn skall granska företagets samtliga transaktioner. Detta är inte rimligt och inte heller nödvändigt för att revisorn skall kunna säkerställa att en rättvisande bild ges av företagets finansiella rapporter. När det gäller förväntningar som verkligen är av ett orimligt slag anser vi att allmänheten måste informeras, detta kommer leda till en ökad förståelse och en minskning av förväntningsgapet. För att det skall vara möjligt för revisorerna att överträffa allmänhetens förväntningar som inte är orimliga måste förväntningarna kommuniceras tydligt så att både revisorer och allmänhet är överens om vilka förväntningar som finns. Ytterligare krav i standarden skulle därefter kunna implementeras som säkerställer att allmänhetens förväntningar överträffas.

I analysen framgår det vidare att ISQC 1 uppfyller samtliga punkter utom en i Dr Demings filosofi om TQM. Det kan konstateras att om revisionsbyråerna endast följer ISQC 1 kommer inte en ledningsfilosofi i likhet med Demings finnas på byråerna. Punkten som inte uppfylls handlar om att samtliga anställda skall arbeta som ett team för att undvika intern konkurrens. Då standarden handlar om kvalitetskontroll och TQM om ledningsfilosofi anser vi att det är svårt att få en fullständig korrelation mellan kraven i

ISQC 1 och Demings punkter. I praktiken kan det dock förekomma revisionsbyråer som även följer Demings punkt där intern konkurrens elimineras.

Den andra frågeställningen lyder: I vilken utsträckning är revisionsbyråernas egenutvecklade kvalitetskontrollsystem utformade i enlighet med kraven som ställs i ISQC 1?

Utav de byråer vi har undersökt har revisionsbyrå X kommit längre i sitt arbete med kvalitetskontrollsystemet än revisionsbyrå Y. Revisionsbyrå X:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem stämmer överens med kraven i ISQC 1. Vi har tidigare kommit fram till att en efterlevnad av kraven i ISQC 1 inte leder till ett överträffande av allmänhetens förväntningar. I revisionsbyrå X:s kvalitetskontrollsystem finns inga ytterligare rutiner eller riktlinjer som leder till ett överträffande av allmänhetens förväntningar. Detta innebär att ett överträffande av allmänhetens förväntningar inte uppnås. Vi anser därför att revisionsbyrå X:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem inte helt stämmer överens med teorin om kvalitet. Revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem behöver uppdateras till ISQC 1 enligt respondent D. Utav det vi har fått reda på stämmer revisionsbyrå Y:s kvalitetskontrollsystem dock redan i huvudsak överens med kraven i ISQC 1, en brist är att byrån inte har rutiner och riktlinjer för övervakning av kvalitetskontrollsystemet. Beträffande revisionsbyrå Y är det för oss svårt att dra en riktig slutsats då byrån på grund av sekretess inte har bidragit med en dokumentation av kvalitetskontrollsystemet. Genom att revisionsbyrå Y idag inte har anpassat sina kvalitetskontrollsystem enligt ISQC 1 föreligger ett större förväntningsgap för revisionsbyrå Y än för revisionsbyrå X. Detta eftersom allmänheten enligt Porters definition på utförandegapet förväntar sig att revisorerna följer tillämpliga standarder vilket revisionsbyrå Y i dagsläget inte gör. Av avsnitt 3.3 framgår att skillnaderna mellan ISQC 1 och tidigare RS 220 del 1 inte är särskilt stora. Vi anser därför att det i en övergångsperiod är acceptabelt att revisionsbyrå Y följer det gamla regelverket. När revisionsbyrå Y tillämpar ISQC 1 kommer utförandegapet att minskas. Allmänhetens förväntningar kommer dock inte att överträffas till fullo vilket innebär att Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem inte heller helt kommer att stämma överens med teorin om kvalitet.

Den tredje och sista frågeställningen lyder: I vilken utsträckning stämmer revisorernas syn på kvalitetsbegreppet överens med teorin om kvalitet?

Vi anser att revisorernas syn på kvalitetsbegreppet i huvudsak stämmer överens med de centrala delarna i teorin om kvalitet. En del vi dock saknar är att revisorerna måste överträffa allmänhetens förväntningar för att kvalitet enligt teorin skall uppnås. När respondenterna på revisionsbyrå X talar om revisionskvalitet handlar det framförallt om att följa tillämpliga lagar och standarder medan respondenten på revisionsbyrå Y även talar om att överträffa klienternas förväntningar. Klienternas förväntningar är dock inte det samma som allmänhetens förväntningar. Samtliga respondenter är medvetna om att allmänheten förväntar sig mer än vad som ibland utförs, vissa av dessa förväntningar anser respondenterna vara omöjliga att uppnå. Återigen ställer vi oss kritiska till om samtliga förväntningar är omöjliga att uppnå.

Sammanfattningsvis har vår studie bidragit med ett konstaterande av att ISQC 1 inte överensstämmer med teorin om kvalitet. I enlighet med vår studie handlar revisionskvalitet framförallt om kompetens och oberoende, kvalitet är dock subjektivt och information om revisionsprocessen är därför nödvändigt för att allmänheten skall ha rimliga förväntningar och känna att kvalitet föreligger. Samtidigt som allmänheten informeras och orimliga förväntningar försvinner måste revisorerna arbeta med att överträffa allmänhetens förväntningar som inte är av ett orimligt slag. Även om ISQC 1 inte helt överensstämmer med teorin om kvalitet och således kan förbättras anser vi att det är viktigt att intern kvalitetskontroll finns. Genom att byråerna följer standarden uppfylls vissa områden i teorin om kvalitet, till exempel ett säkerställande av revisorernas oberoende och kompetens. Utan ISQC 1 hade kanske inte dessa krav uppfyllts. Det är även nödvändigt att externa kontrollanter från Far och Revisorsnämnden säkerställer att de interna kontrollanterna gör en korrekt bedömning av kvalitet på den egna byrån. Skulle det inte finnas några externa kontrollanter skulle de egenutvecklade kvalitetskontrollsystemen riskera att bli en ”pappersprodukt” som de interna kontrollanterna inte följer. Interna och externa kvalitetskontroller är således nödvändiga för att minska risken framtida revisionsskandaler.

7.1 Förslag på fortsatt forskning

- ISQC 1 implementerades i Sverige den 1 januari 2011, många mindre revisionsbyråer har i dagsläget därför inte hunnit utveckla egna kvalitetskontrollsystem vilket standarden kräver. Vid ett senare tillfälle, när systemen även är implementerade på dessa byråer, finner vi det intressant att jämföra omfattningen av kvalitetskontrollsystemen på stora respektive mindre

revisionsbyråer. Omvärlden förväntar sig hög revisionskvalitet oavsett vem som utför revisionen, vi funderar dock kring om kvalitetskontrollsystemen kommer att vara lika välutvecklade på de mindre byråerna som hos de större.

- Vår studie handlar om kvalitetskontroll på revisionsbyrånivå ställt mot teorin om kvalitet, vi finner det intressant att göra en liknande studie om revisionskvalitet fast där kvalitetskontrollen undersöks på uppdragsnivå eller föreningsnivå.
- Vi har i vår studie avgränsat oss till svensk omgivning och institutionalia. Då ISQC 1 är en internationellt framtagna standard vore det intressant med en komparativ studie där ISQC 1 och dess inverkan i Sverige jämförs med inverkan i andra länder.

Källförteckning

Tryckta källor

- Alander, G., Roth, R. (2006/1). Kvalitetskontroll utmanar branschen. *Balans*, 30-32.
- Alvesson, M., Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion*. Studentlitteratur.
- Basu, R., Wright, J.N. (2003). *Quality Beyond Six Sigma*. Oxford: Elsevier Ltd.
- Blomberg, E., Svernlöv, C. (2003/1). Sarbanes-Oxley Act – USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna. *Balans*, 23 – 27.
- Bryman, A., Bell, E. (2003). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber.
- Bruzelius, L.H., Skärvad, P-H. (2004). *Integrerad organisationslära*. Studentlitteratur.
- Danielsson, C. (2011/1). Ledningen måste ta ansvaret. *Balans*, 20.
- Deis, D.R., Giroux, G.A. (1992/3). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 462 – 479.
- Erlingsdottir, G., Jonnergård, K. (2006). *Att trolla med kvalitetssäkring: en jämförelse mellan hälso- och sjukvården och revisionsbranschen*. Studentlitteratur.
- Far, (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: Far Förlag AB.
- Francis, J.R. (2004/36). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 345 - 368.
- Goetsch, D.L., Davis, S.M. (1994). *Introduction to Total Quality*. Macmillan College Publishing Company.
- Gray, I., Manson, S. (2008). *The Audit Process. Principles, practice and cases*. Cengage Learning Business Press.

- Guy, D., Sullivan, J. (1988/4). Expectation gap auditing standards. *Journal of accountancy*, 36 – 46.
- Hawkes, L.C., Adams, M.B. (1994/4), Total Quality Management: Implications for Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 11 - 18.
- Hayes, R.S., Dassen R., Schilder, A. (2005). *Principles of auditing. An introduction to International Standards on Auditing*. Pearson Education.
- Hwang, M., Lin J. W. (2010/14). Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis. *International Journal of Auditing*, 55-77.
- Karjalaine, J. (2011/15). Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 88 - 108.
- Karlsson, O., Lundström, L. (1999). *Utvärdering – mer än metod*. Stockholm: Svenska Kommunförbundet.
- Kulik, B.W. (2005/59). Agency Theory, Reasoning and Culture at Enron: In Search of a Solution. *Journal of Business Ethics*, 347 – 360.
- Monroe, G.S., Woodliff, D.R. (1993/5). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, 61 – 78.
- Martinov-Bennie, N., Pflugrath, G. (2009/87). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics*, 237 – 253.
- Mitchell, R., Meacheam, D. (2011/2). Knowledge worker control: understanding via principal and agency theory. *The Learning Organization*, 149 – 160.

- Niskanen, M., Karjalainen, J., Niskanen, J. (2011/15). Demand for Audit quality in private firms: Evidence on ownership effects. *International Journal of Auditing*, 43-65.
- Porter, B. (2003/93). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 49 - 68.
- Precht, E. (2004/11). Alla revisorer ska granskas inom loppet av en femårsperiod. *Balans*, 8-11.
- Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students*. Prentice Hall.
- Sebastianelli, R., Tamimi, N. (2002/4). How product quality dimensions relate to defining quality. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 444-453.
- Sunder, S. (1999). Classical, Stewardship, and Market Perspectives on Accounting: A Synthesis. I: Sunder, S., Yamaji, H. (Red.). *The Japanese Style of Business Accounting*. Westport CT: Quorum Books.
- Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Umeå: Print & Media.
- Wallin, D. (1992/67). Legal Recourse and the Demand for Auditing. *The Accounting Review*. 121-147.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Universitetsstryckeriet.
- (2009/1). Kvalitetskontrollen är även en vägledning för revisorn. *Balans*, 14 – 15.

Andra tryckta källor

EtikR 1.

Far. (2010). *Fars samlingsvolym 2010 – revision*. Stockholm: Far Förlag AB.

Far. (2009). *Fars medlemsvolym*. Far Förlag AB. Stockholm

IFAC. (2010). *Code of ethics for professional accountants*.

ISA 200.

ISQC 1.

RS 200.

RS 220.

Offentligt tryck

Förordning (1995:665) om revisorer.

Prop 1997/98:99. Aktiebolagets organisation.

Prop 2000/01:146. Oberoende, ägande och tillsyn i Revisionsverksamhet.

Revisionslag (1999:1079).

Revisorslag (2001:883).

Elektroniska källor

Far, hämtad 2011-02-09. ISQC 1- kvalitetssäkring av byråns arbete.

http://www.Far.se/portal/page?_pageid=114,387107&_dad=portal&_schema=PORTAL

IFAC, hämtad 2011-03-17. IAASB Clarity Center. <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>

Intervjuer

Respondent A, personlig intervju 2011-03-22.

Respondent B, personlig intervju 2011-03-22.

Respondent C, personlig intervju 2011-03-22.

Respondent D, personlig intervju 2011-04-08.

Respondent E, personlig intervju 2011-04-07.

Bilaga 1 – Intervjuguide 1

Intervjuguide 1 består av de frågor som utgjort underlag vid undersökandet av huruvida revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som ingår i vår empiriska studie motsvarar de krav som finns i ISQC 1. Här ställs frågor för att erhålla en bild av hur revisionsbyrå Y:s egenutvecklade kvalitetskontrollsystem ser ut.

Bakgrund

Hur länge har Du jobbat inom revision?

Vad är Din yrkestitel?

Vad har Du för erfarenhet av kvalitetskontrollsystem på revisionsbyråer?

Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

Vilka har det yttersta ansvaret för kvalitetskontrollsystemet på byrån?

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån som säkerställer att dessa personer har rätt erfarenhet, förmåga samt befogenhet för att kunna hantera det yttersta ansvaret?

Relevanta yrkesetiska krav

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån för att säkerställa att personalen följer relevanta yrkesetiska krav?

Vilka är de relevanta yrkesetiska kraven enligt byråns riktlinjer? Förklara/beskriva!

Ifall hot skulle uppstå mot uppfyllandet av de yrkesetiska kraven, vilka riktlinjer och rutiner har byrån för att åtgärda detta? Ge exempel!

Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

Vilka riktlinjer och rutiner finns för accepterandet och behållandet av kundrelationer samt särskilda uppdrag?

Vilka riktlinjer och rutiner finns för hanterandet av felaktigt accepterande av uppdrag?

Personal

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån för att säkerställa att personal har den kompetens som behövs för att dels utföra uppdrag enligt tillämpliga lagar och normer och dels kunna lämna rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna?

Hur uppdrag utförs

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån på hur uppdrag skall utföras? Ge exempel!

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån för att hantera konflikter inom uppdragsteamerna?

Övervakning

Vilka riktlinjer och rutiner har byrån för att övervaka kvalitetssystemet och säkerställa sig om att det efterlevs?

Dokumentation

I vilken utsträckning dokumenteras de olika delarna i kvalitetssystemet och på vilket sätt kommuniceras dessa ut till de anställda?

Bilaga 2 – Intervjuguide 2

Intervjuguide 2 består av de frågor som utgjort underlag vid de kvalitativa intervjuerna. Här ställs frågor för att erhålla revisorers synpunkter på revisionskvaliteten och revisorns roll. Vid behov har följdfrågor ställts.

Bakgrund

Hur länge har Du jobbat inom revision?

Vad är Din yrkestitel?

Revisorns roll

Hur ser Du på revisorns roll och revisorsyrket?

Hur tror Du att allmänheten ser på revisorns roll och revisorsyrket?

Hur definierar Du god revisionssed och god revisorssed?

Revisionskvalitet

Hur definierar Du begreppet revisionskvalitet?

Har Din definition av revisionskvalitet ändrats genom tiden?

Vad gör Du eller vad tänker Du göra för att upprätthålla en god revisionskvalitet?

Förutom kvalitetskontrollsystemet finns det något annat på revisionsbyrån som säkerställer att revisionskvalitet finns?

Känner Du att Du har tillräcklig kompetens i ditt yrkesutförande? Hur säkerställer revisionsbyrån att det finns tillräcklig kompetens i enskilda uppdrag?

På vilket sätt utvecklas Du i Din kompetens?

På vilket sätt förhåller Du dig oberoende till dina klienter?

Egenutvecklade kvalitetskontrollsystem

Har Du i Din yrkesroll märkt någon skillnad på revisionskvalitet efter införandet av ISQC 1 och i så fall på vilket sätt?

Hur tillämpar Du som enskild revisor/revisorsassistent det kvalitetssystemet? Kan Du ge några exempel?

Känner Du att Du har tillräcklig kunskap om hur kvalitetskontrollsystemet skall tillämpas?

Vad blir konsekvenserna om Du som revisor inte kan uppfylla samtliga krav i Ert egenutvecklade kvalitetskontrollsystem?

Bilaga 3 – Artikel

Vad är revisionskvalitet egentligen?

Den 1 januari 2011 infördes ISQC 1 i Sverige. Efter införandet blev det obligatoriskt för samtliga revisionsbyråer att införa egenutvecklade kvalitetskontrollsystem som säkerställer revisionskvalitet. Om inte ISQC 1:s krav på revisionskvalitet stämmer överens med allmänhetens syn, föreligger det ändå revisionskvalitet?

Revision utförs med syfte att säkerställa kvaliteten av informationen och för att öka trovärdigheten av ett företags ekonomiska rapporter. Företagets intressenter använder i sin tur dessa reviderade finansiella rapporter som underlag när de fattar viktiga beslut om företaget.

Under det senaste decenniet har allmänhetens förtroende för revisorsyrket minskat i samband med att flera redovisningsskandaler har inträffat. Enronbedrägeriet är en av de mer omdiskuterade skandalerna. Skandalerna har medfört omfattande förluster för banker, försäkringsbolag, stora privata investerare med flera. Då all finansiell rapportering måste kontrolleras av extern revisor innan rapporteringen offentliggörs

har det ifrågasatts huruvida revisionen utförs med tillräckligt hög kvalitet.

Kvalitetskontroll

För att återvinna allmänhetens förtroende för revisorsyrket har flera internationella och nationella organisationer gett ut regelverk och standarder. En av de internationella organisationerna, IFAC, har bland annat tagit fram standarden International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) som innefattar rutiner och riktlinjer beträffande kvalitetskontrollsystem på revisionsbyråer.

Från och med den 1 januari 2011 gäller ISQC 1 i Sverige. ISQC 1 har ersatt RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen del 1. Den största skillnaden mellan ISQC 1 och RS 220 är att ISQC 1 klargör att det är byråns ledning som har ansvaret för att kvalitet föreligger. Någon sådan ansvarsroll framgick inte av tidigare RS 220. Samtliga revisionsbyråer är efter införandet av ISQC 1 skyldiga att upprätta egenutvecklade kvalitetskontrollsystem.

Vad är kvalitet?

Syftet med ISQC 1 är att säkerställa att kvalitet föreligger i revisionsuppdragen. Men vad är kvalitet egentligen? Kan införandet av ISQC 1 säkerställa att det finns kvalitet i revisionen? Själva

begreppet kvalitet är en vag term och det finns ingen allmän definition då kvalitet är något som upplevs av mottagaren. Trots avsaknaden av en exakt definition anses ett centralt kännetecken vara att möta eller överträffa mottagarens förväntningar.

Det finns flera åsikter på vad revisionskvalitet är och en allmän uppfattning är att revisionskvalitet består av revisorns kompetens samt oberoende. Det innebär att revisorn måste ha tillräcklig kunskap och yrkeserfarenhet för att uppnå revisionskvalitet. För att uppnå total kvalitet måste ISQC 1 innehålla krav som säkerställer att revisorn är tillräckligt kompetent i sitt yrkesutförande, att revisorn förhåller sig självständig gentemot sina klienter och att revisorn överträffar allmänhetens förväntningar.

Förväntningsgap

Allmänhetens förväntningar på revisorers prestationer skiljer sig ofta från vad revisorerna faktiskt gör, denna skillnad kallas för förväntningsgapet. Förväntningsgapet kan sägas bestå av två gap, dessa benämns ”utförandegapet” och ”orimlighetsgapet”. Utförandegapet uppstår när revisorn utför ett arbete som inte uppfyller förväntningarna som rimligen kan ställas på revisionen. Orimlighetsgapet uppstår då allmänheten

förväntar sig att revisorerna ska prestera vad som för revisorn är praktiskt orimligt att utföra. Vissa förväntar sig till exempel av revisorn att alla transaktioner utförda inom ett företag ska granskas vilket av många orsaker anses vara praktiskt omöjligt.

Framkallar ISQC 1 kvalitet?

För att uppnå fullständig kvalitet måste kraven för revisorernas kompetens och oberoende efterlevas samtidigt som allmänhetens förväntningar måste uppfyllas. I ISQC 1 ställs det krav på bland annat att revisionsbyråerna ska upprätta rutiner och riktlinjer som säkerställer att personalen är oberoende och har tillräcklig kompetens. Beträffande kraven på oberoende hänvisas revisionsbyråerna till IFAC:s yrkesetiska krav. Kompetens kan utvecklas bland annat genom arbetslivserfarenhet och vidareutbildning. En riktig tillämpning av standarden anses därför ge en tillräcklig grund för att revisorernas kompetens och oberoende ska säkerställas. Det framgår däremot inte i ISQC 1 vilka förväntningar allmänheten har och standarden anses därmed inte uppfylla fullständig kvalitet. Det mål som finns föreskrivet i standarden innebär dock att revisionsföretaget och dess personal ska följa relevanta standarder samt att de rapporter som revisionsbyrån

eller ansvariga revisorer lämnar är riktiga. I det fall målet motsvarar allmänhetens förväntningar och uppnås av revisionsbyrån kan total kvalitet ändå anses uppnått.

Vad är rimligt?

Är det möjligt att överträffa allmänhetens förväntningar då allmänheten kan förvänta sig att revisorerna ska prestera vad som för revisorn är praktiskt orimligt att utföra? Det kan anses orimligt att i standarden införa krav som uppfyller de orimliga förväntningarna. En annan intressant fråga uppstår: vem bestämmer vad som är rimligt och orimligt? Allmänheten kan uppfatta att deras förväntningar på revisorernas prestationer är rimliga medan revisorerna anser att dessa förväntningar är omöjliga att uppnå. För att det ska vara praktiskt möjligt för revisorerna att överträffa allmänhetens förväntningar måste förväntningarna kommuniceras tydligt så att både revisorer och allmänhet är överens om vad som rimligen kan förväntas av revisorerna. Ytterligare krav i standarden skulle därefter kunna implementeras som säkerställer att allmänhetens förväntningar uppnås och det är först då total kvalitet kan uppnås.

Trang Tran och Annika Wedin