



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

HT 2014

# Förändringen av förväntningsgapet mellan revisor och klient

---

**Författare:** Ludvig Hallberg, Mathilda Holm & Cecilia Prior

**Handledare:** Anders Anell

# Sammanfattning

- Examensarbetets titel:* Förändringen av förväntningsgapet mellan revisor och klient
- Seminariedatum:* 15 januari, 2015
- Ämne/kurs:* FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i Redovisning, 15 högskolepoäng
- Författare:* Ludvig Hallberg, Mathilda Holm, Cecilia Prior
- Handledare:* Anders Anell
- Fem nyckelord:* Förväntningsgap, förändring, revisor, klient, förväntningar
- Syfte:* Uppsatsen syftar till att undersöka hur förväntningsgapet mellan revisor och klient har förändrats i takt med att många nya regelverk kopplade till revision har tillkommit. Vi vill med denna uppsats undersöka några av de regelverksändringar kopplade till revision som har implementerats och om de kan tänkas ha haft någon inverkan på förändringen av förväntningsgapet. Vi vill även samla experters uttalanden kring huruvida dessa nya regelverk har påverkat uppfattningen om revision och revisorns roll. Vi avser att fånga klienters och revisorers uppfattning om förväntningsgapet och regelverkens eventuella påverkan på detta.
- Metod:* Metoden som har använts utgörs dels av en kvalitativ undersökning med semi-strukturerade intervjuer med klienter och revisorer och dels av en kvalitativ artikelstudie.
- Teoretiska perspektiv:* I undersökningen används teorier och regelverk som har en direkt eller indirekt koppling till förväntningsgapet.
- Empiri:* Empirin består av kvalitativ data insamlad genom vår intervjustudie och består av klienters och revisorers uppfattningar om revision, revisorns roll och förväntningsgapet.
- Resultat:* I vår undersökning konstaterades det av respondenterna att ett förväntningsgap mellan revisor och klient fortfarande existerar men det rådde delade meningar kring hur detta gestaltar sig och har förändrats under de tio senaste åren. Förändring av regelverk verkar inte ha påverkat förändringen av synen på revision och revisorns roll.

# Abstract

<i>Title</i>	The change of the expectation gap between auditors and clients
<i>Seminar date:</i>	January 15 <sup>th</sup> , 2015
<i>Course:</i>	FEKH69, Bachelor thesis in Business Administration, 15 Swedish Credits
<i>Authors:</i>	Ludvig Hallberg, Mathilda Holm, Cecilia Prior
<i>Advisor:</i>	Anders Anell
<i>Key words:</i>	Expectation gap, change, auditors, client, expectations
<i>Purpose:</i>	The purpose of the thesis is to investigate how the expectation gap between auditors and clients has changed as several new regulations linked to audit have been implemented. We want this thesis to examine some of the newly implemented regulatory changes in audit, and whether these might have had an impact on the change of the expectation gap. We also want to gather statements from experts concerning the impact of the new regulations on the perception of audit and the auditor's role. We intend to capture clients' and auditors' perceptions of the expectation gap and the potential impact of regulatory frameworks on the expectation gap.
<i>Methodology:</i>	The method used consists partly of a qualitative study based on semi-structured interviews with clients and auditors as well as a qualitative article-study.
<i>Theoretical perspectives:</i>	The theories and regulations used in the study are directly, or indirectly, linked to the expectation gap.
<i>Empirical foundation:</i>	The empirical material consists of qualitative data collected through our interview study and consists of clients and auditors' perceptions of the audit, the auditor's role and expectation gap.
<i>Conclusions:</i>	Based on statements made by our respondents, we found that the expectation gap between auditors and clients still exists. There were differing views on how the expectation gap appears and how it has changed over the last ten years. Changes in regulations do not seem to have changed the approach to auditing and the auditor's role.

## Förord

Vi vill tacka vår handledare Anders Anell som har bidragit med rådgivning och goda idéer under arbetsprocessen. Vi vill även tacka de revisorer och klienter som tog sig tid att ställa upp som respondenter i vår intervjustudie. Utan deras medverkan hade vi inte kunnat genomföra denna undersökning.

*Lund, 12 januari 2015*

---

Ludvig Hallberg

Mathilda Holm

Cecilia Prior

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b>	<b>8</b>
<b>1.1 BAKGRUND</b>	<b>8</b>
<b>1.2 PROBLEMATISERING</b>	<b>9</b>
<b>1.3 SYFTE</b>	<b>10</b>
<b>1.4 AVGRÄNSNINGAR</b>	<b>10</b>
<b>1.5 FORTSATT DISPOSITION</b>	<b>11</b>
<b>2. METOD</b>	<b>12</b>
<b>2.1 FORSKNINGSPROCESSEN</b>	<b>12</b>
<b>2.2 METODANSATS</b>	<b>12</b>
<b>2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT</b>	<b>13</b>
<b>2.4 INTERVJUSTUDIE</b>	<b>13</b>
2.4.1 URVAL AV RESPONDENTER	14
2.4.2 UTFORMNING AV INTERVJUFRÅGOR	15
2.4.3 GENOMFÖRANDE AV INTERVJUER	16
<b>2.5 ARTIKELSTUDIE</b>	<b>16</b>
<b>2.6 VAL AV TEORIER</b>	<b>17</b>
<b>2.7 UNDERSÖKNINGENS VÄRDE</b>	<b>17</b>
2.7.1 RELIABILITET	18
2.7.2 VALIDITET	18
<b>2.8 KÄLLKRITIK</b>	<b>19</b>
<b>3. REVISION UNDER GÄLLANDE REGELVERK</b>	<b>20</b>
<b>3.1 REVISIONENS INNEBÖRD</b>	<b>20</b>
<b>3.2 REVISORNS UPPDRAG</b>	<b>20</b>
<b>3.3 REVISION I TVÅ DELAR</b>	<b>21</b>
3.3.1 RÄKENSKAPSREVISION	22
3.3.2 FÖRVALTNINGSREVISION	22
<b>3.4 REVISORNS RAPPORTERING</b>	<b>22</b>
3.4.1 REVISIONSBERÄTTELSEN	23
<b>4. ARTIKELSTUDIE</b>	<b>24</b>
<b>4.1 UTVECKLINGEN AV REVISIONSSTANDARDER</b>	<b>24</b>
4.1.1 RS REVISIONSSTANDARD	24
4.1.2 UPPDRAGSBREVET (RS 210)	25
4.1.3 CLARITY PROJECT	26
<b>4.2 UTVECKLINGEN AV REVISIONSBERÄTTELSEN</b>	<b>27</b>
<b>4.3 IFRS-IMPLEMENTERINGEN</b>	<b>28</b>
<b>4.4 AVSKAFFAD REVISIONSPLIKT FÖR SMÅ AKTIEBOLAG</b>	<b>28</b>
<b>5. TEORETISK REFERENSRAM</b>	<b>31</b>
<b>5.1 BEHOVET AV REVISION</b>	<b>31</b>
<b>5.2 INTRESSENTMODELLEN</b>	<b>32</b>
<b>5.3 KRAV PÅ REVISORN</b>	<b>33</b>
5.3.1 OBEROENDE	33

5.3.2 KOMPETENS	34
5.3.3 TYSTNADSPLIKT	34
<b>5.4 FÖRTROENDE</b>	<b>35</b>
5.4.1 FÖRTROENDE FÖR REVISORN	36
<b>5.5 FÖRVÄNTNINGAR</b>	<b>37</b>
<b>5.6 FÖRVÄNTNINGSGAPET</b>	<b>39</b>
5.6.1 DEFINITION	39
5.6.2 ORSAKER BAKOM FÖRVÄNTNINGSGAPET	41
5.6.3 PROBLEMATIKEN OCH UTVECKLINGEN	42
5.6.4 ÅTGÄRDER MOT FÖRVÄNTNINGSGAPET	42
<b>6. INTERVJUSTUDIE</b>	<b>44</b>
<b>6.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER</b>	<b>44</b>
<b>6.2 PRESENTATION AV INTERVJUSVAR</b>	<b>45</b>
6.2.1 REVISORN SOM KONSULT	45
6.2.2 REVISORNS ANSVAR	46
6.2.3 REVISORNS OBEROENDE	53
6.2.4 REVISORNS RAPPORTERING	56
6.2.5 FÖRVÄNTNINGSGAPET	57
<b>7. ANALYS &amp; DISKUSSION</b>	<b>63</b>
<b>8. SLUTSATS</b>	<b>71</b>
<b>9. FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING</b>	<b>72</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>73</b>
<b>BILAGA 1: INTERVJUGUIDE - KLIENT</b>	<b>78</b>
<b>BILAGA 2: INTERVJUGUIDE - REVISOR</b>	<b>80</b>

## Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IASB	International Accounting Standards Board
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	The International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
RL	Revisorslagen
RS	Revisionsstandard i Sverige
SRF	Sveriges Redovisningskonsulters Förbund
SRS	Svenska Revisorsamfundet

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Revisorns roll tycks vara i ständig utveckling då revisionsverksamheten under de 30 senaste åren har utvecklats från att främst ses som ett gransknings- och kontrollorgan till att gå mot att bli allt mer serviceinriktad. Revision beskrevs under 80-talet som “en i efterhand utförd oberoende granskning av redovisning och förvaltning under en viss tidsperiod. Revision är kontroll, en kritisk prövning av att den granskade verksamheten sköts så att man följer de regler och normer som ställts upp för att skydda olika intressen.” (Johansson, Rydström & Nyström, 1987). Definitionen av revisionsverksamheten har idag kommit att utökas med “rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning...” (Revisorslagen, 2001:883)

“De fyra stora” byråerna (EY, PwC, KPMG och Deloitte) presenterar sig i allt mindre utsträckning som revisionsbyråer och lägger istället allt större vikt vid att lyfta fram de servicetjänster som erbjuds (Malmqvist, 2011). Revisionsbranschen har gått mot att bli allt mer affärsinriktad med ett större fokus på vinstmaximering (Duska & Duska, 2003) och man kan fråga sig hur revisorns beroendeställning påverkas av detta.

Diskussionen kring revisorns ansvar och skyldigheter är ett ständigt aktuellt ämne, inte minst när det kommer till att kartlägga dennes roll i samband med oegentligheter. Är det revisorns plikt att kunna förebygga och upptäcka oegentligheter så att ekonomiska problem av denna typ inte uppstår? Denna typ av frågeställning har kommit att bli kontroversiell, då det inte riktigt verkar finnas en enhetlig uppfattning kring denna frågeställning. När intressenternas uppfattningar om revisionen inte stämmer överens med revisorernas talar man om att det finns ett *förväntningsgap*. (Öhman, 2007).

Förväntningsgapet inom revision är inget nytt fenomen då uttrycket introducerades redan på 1970-talet av Liggio. Han beskrev det då som skillnaden mellan den förväntade prestationen föreställt av den oberoende revisorn och av användaren av finansiella uttalanden. (Koh & Woo, 1998) Under mitten av 1990-talet gjordes en omfattande studie av Fant där han jämförde revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Sverige och Finland. I denna studie kom Fant fram till att det existerade ett förväntningsgap gällande



frågor som behandlade revisorns roll. (Fant, 1994) Förväntningsgapet blev senare också ett högaktuellt ämne i samband med de redovisningsskandaler som uppdagades i början av 2000-talet, där Enron-skandalen blev startskottet för en rad kommande företagsskandaler som uppmärksammades i media. För att exemplifiera svenska skandaler kan Skandia, Carnegie, HQ Bank och Panaxia nämnas. Starka reaktioner från allmänheten öppnade upp för diskussion kring varför inte revisorn drog i larmklockan. (Halling, 2013)

## 1.2 Problematisering

Revision är till för att företagets intressenter ska kunna förlita sig på att informationen i bokföring och årsredovisning ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning (FAR, 2006). Denna oberoende granskning är alltså till för att kontrollera att företagsledningen sköter sina åligganden rätt gentemot intressenterna. Inom revision är det enligt svensk lagstiftning de grupper som har en relation till det granskade företaget som utgör företagets intressenter. (Diamant, 2004) Klienten, det vill säga det granskade företaget, kan därav utgöra en viktig intressentgrupp eftersom det ligger i dennes intresse att kunder, leverantörer, myndigheter samt övriga intressenter till företaget kan förlita sig på den bild av företagets ställning som klienten lämnar. Följaktligen är det även viktigt att klienten kan förlita sig till det arbete som revisorn utför, det vill säga att informationen är kvalitetssäkrad. (FAR, 2006)

Eftersom det är revisorns roll att se till att informationen är kvalitetssäkrad (FAR, 2006), kan det därför ses som en viktig förutsättning att klienten känner ett förtroende för revisorn och dess arbete. Revisorns uppdrag kan därmed ses som ett förtroendeuppdrag (Cassel, 1996). När redovisningsrelaterade skandaler kommer upp till ytan ställs ofta frågan var revisorn befann sig, och revisorns roll kan därmed komma att ifrågasättas (Danielsson, 2012). Intressenter kan ställa sig frågan om revisorn inte borde ha upptäckt dessa oegentligheter vid granskningen, och det blir därmed uppenbart att revisorns arbete inte lever upp till intressenternas förväntningar. Exempelvis var det ett flertal problem i revisionsbranschen som lyftes fram under debatten kring kollapserna av Enron och Worldcom i början av 2000-talet och som hade en direkt koppling till förväntningsgapet (Shaikah & Tahla, 2003).

Som tidigare nämnt är förväntningsgapet inget nytt begrepp utan har existerat sedan 1970-talet och studier har påvisat dess fortsatta existens än idag (Engström, 2012; Stojanovic & Wu, 2011). Man kan därför ställa sig frågan hur utvecklingen av förväntningsgapet har sett ut under de senaste åren samt hur det gestaltar sig idag. Sedan uppkomsten av tidigare nämnda redovisningsskandaler, där revisorns roll har kommit att ifrågasättas, är det även ett flertal nya standarder och regelverk som har utvecklats för att tydliggöra denna roll. Under åren har en rad nya

regelverk tillkommit, bland annat RS 210 innehållande en rekommendation om uppdragsbrev, som FAR (2006) hoppades skulle leda till ett minskat förväntningsgap. Därför är det intressant att undersöka om dessa regelverksändringar har kommit att ha någon effekt på förväntningsgapet.

Utifrån ovanstående resonemang ämnar vi besvara följande frågeställningar:

- *Är det några av de regelverk som har tillkommit inom revision under de senaste åren som har haft en inverkan på förväntningsgapet?*
- *Hur har uppfattningen om förväntningsgapet mellan revisor och klient förändrats under de senaste åren?*

### 1.3 Syfte

Uppsatsen syftar till att undersöka hur förväntningsgapet mellan revisor och klient har förändrats i takt med att många nya regelverk kopplade till revision har tillkommit. Vi vill med denna uppsats undersöka några av de regelverksändringar kopplade till revision som har implementerats och om de kan tänkas ha haft någon inverkan på förändringen av förväntningsgapet. Vi vill även samla experters uttalanden kring huruvida dessa nya regelverk har påverkat uppfattningen om revision och revisorns roll. Vi avser att fånga klienters och revisorers uppfattning om förväntningsgapet och regelverkens eventuella påverkan på detta.

### 1.4 Avgränsningar

I uppsatsen fokuseras endast på förväntningsgapet mellan revisor och klient, vilket innebär att en avgränsning görs där vi inte kommer att behandla förväntningsgapet mellan revisor och övriga intressenter. Avgränsning har dessutom skett till den lagstiftning som gäller i Sverige.

## 1.5 Fortsatt disposition



## 2. Metod

---

*I detta kapitel presenteras vilka metoder som har använts för att uppnå undersökningens syfte och därmed besvara dess frågeställningar. Kapitlet inleds med en redogörelse för tillvägagångssättet som använts i undersökningen. Därefter beskrivs hur empirisk data i form av en intervjustudie har samlats in. Sedan följer en beskrivning av hur regelvärksändringar och kommentarer från professionen sammanställts. Sedan motiveras valet av teorier i den teoretiska referensramen. Kapitlet avslutas med en diskussion kring undersökningens värde.*

---

### 2.1 Forskningsprocessen

Vi började med att studera tidigare rapporter som har behandlat ämnet, och därefter formulerades syftet. Sedan formades den teoretiska referensramen och därefter insamlades data genom en artikelstudie och en intervjustudie. Dessa inleddes med att utföra intervjuer, varpå resultatet av dessa sammanställdes parallellt med att artikelstudien utfördes. När allt material var sammanställt påbörjades vår analys och diskussion, vilka sedan landade i uppsatsens slutsats.

### 2.2 Metodansats

Studiens syften har sina ursprung i artiklar samt tidigare uppsatser som behandlar ämnet. Intresset för ämnet väcktes efter en genomgång av ämnesförslag till uppsatser på revisionsbyråers hemsidor, där förväntningsgapet i revisionsbranschen var det ämne som var mest tilltalande. Flertalet studier behandlar frågeställningar kring huruvida detta förväntningsgap existerar i olika kontexter och därmed kändes en undersökning av dess existens överflödigt, eftersom denna i så fall inte skulle bidra med något nytt till forskningen. Vi fann studier från tidigt 2000-tal som i sina avslutande diskussioner snuddade vid huruvida förväntningsgapet eventuellt skulle komma att påverkas av införandet av RS 210 år 2004 samt IFRS-implementeringen år 2005. Med utgångspunkt i de regelverksändringar som har skett under de senaste tio åren, väcktes idén om att undersöka hur förväntningsgapet har förändrats under denna period. Vi valde därför att i vår undersökning avgränsa oss till denna period. I syftena valde vi däremot att inte avgränsa oss till endast regelverksändringarnas eventuella

påverkan på förväntningsgapet, eftersom det kan finnas ytterligare faktorer som kan ha påverkat förväntningsgapet, vilka vi inte ville exkludera.

## 2.3 Tillvägagångssätt

Eftersom vi ämnade studera hur förväntningsgapet har förändrats under de senaste tio åren hade det optimala tillvägagångssättet varit att välja ut ett flertal revisorer och klienter, och intervjua dessa om deras uppfattning om förväntningsgapet med jämna mellanrum under en tioårsperiod. För att bilda sig en uppfattning om hur förväntningsgapet har förändrats hade det varit optimalt att utföra intervjuerna en gång årligen. Att genomföra intervjuer med samma frågor och samma respondenter vid ett flertal tillfällen innebär att man utför en så kallad kohort longitudinell studie (Bryman & Bell, 2005). Vår studie genomfördes dock inom en begränsad tidsram och detta tillvägagångssätt var därför inte möjligt. För att komma så nära en sådan typ av studie som möjligt valde vi istället att använda oss av en kombinerad ansats. Vi tog utgångspunkt i en intervjustudie, i vilken vi intervjuade såväl revisorer som klienter om deras uppfattning om hur förväntningsgapet gestaltar sig idag. Dessutom fångade deras uppfattningar om hur förväntningsgapet har förändrats under de senaste tio åren samt vilka faktorer som har kunnat ligga bakom förändringen. Vi utförde även en artikelstudie, och denna syftade till att undersöka några av de regelverk som har implementerats eller förändrats under de senaste tio åren och som kan kopplas till revision. Vi var intresserade av att se vilka av dessa som eventuellt kunde kopplas till förväntningsgapet, och valde därför att studera experters uttalande kring detta. Syftet med att studera expertuttalanden var att skapa underlag för en mer trovärdig analys om förändringen av förväntningsgapet.

## 2.4 Intervjustudie

Då ett av uppsatsens syften var att fånga klienters och revisorers uppfattning om förväntningsgapet valde vi att göra en intervjustudie där primärdata samlades in i form av intervjusvar från klienter och revisorer. Undersökningen utfördes enligt kvalitativ metod, vilket innebär en datainsamling som mynnar ut i uttalanden och formuleringar. Alternativet hade varit att utföra en kvantitativ metod och därav få ut numeriska observationer och resultat. (Backman, 2008) Då vi ville fånga respondenternas uppfattningar, samt resonemangen som ligger bakom dessa, ansåg vi att detta var enklast att göra genom att samla in data i form av uttalanden och formuleringar.

Eftersom det inte var möjligt att intervjua samma respondenter under en tioårsperiod, och därmed se en utveckling av deras uppfattning om förändringen

av förväntningsgapet, utformades intervjuerna så att respondenterna fick ta ställning till hur deras uppfattning har förändrats under de senaste tio åren. I denna studie bestod respondenterna av två revisorer samt sex klienter. Eftersom vi samlade in data från ett flertal respondenter vid en viss tidpunkt i syfte att kunna upptäcka ett mönster hade studien en tvärsnittsdesign (Bryman & Bell, 2005). Intervjustudien kom att bli en explorativ undersökning, vilket innebär att undersökningen är av utforskande karaktär. Denna typ av undersökning syftar till att ta reda på orsakssamband och nå så mycket kunskap som möjligt inom ett bestämt område. (Lundahl & Skärvad, 1999) I vår undersökning har vi ämnat ta reda på orsakssamband i förändringen av förväntningsgapet mellan klient och revisor.

Vid kvalitativa undersökningar finns begränsningar i att använda ett alltför strukturerat tillvägagångssätt vid insamling av data, eftersom detta utgör en risk för att man skapar en snäv referensram för det möjliga utfallet. En mer flexibel undersökning är därför att föredra då den ger en större möjlighet att fånga individens uppfattning, eftersom denna kan bestå av aspekter som man inte ens övervägt i förhand. (Bryman & Bell, 2005) Då strävan var att fånga respondenternas uppfattningar, samt resonemangen som ligger bakom dessa valde vi därför att utföra semi-strukturerade intervjuer. I en semi-strukturerad intervju bestäms på förhand ett antal ämnen som ska diskuteras under intervjun, men personen som intervjuas ges stor frihet att formulera tankar och svar under intervjun, vilket också tillåter intervjuaren att ställa följdfrågor (Bryman & Bell, 2005).

Ett annat alternativt tillvägagångssätt att utföra intervjuerna på hade varit att genomföra helt ostrukturerade intervjuer, där man som intervjuare exempelvis bara ställer en enda fråga för att respondenten ska kunna associera fritt kring ämnet. (Bryman & Bell, 2005) Detta tillvägagångssätt kändes dock inte optimalt för oss eftersom vi i syftet hade valt att delvis se hur vissa specifika faktorer kan ha kommit att påverka förändringen av förväntningsgapet.

#### 2.4.1 Urval av respondenter

Respondenterna valdes ut genom att söka igenom våra kontaktnät efter individer som vi ansåg uppfyllde de kravbilder som vi på förhand hade satt upp. Denna urvalsmetod benämns enligt Bryman & Bell (2005) bekvämlighetsurval. Vi valde att intervjua totalt åtta personer, varav sex personer var revisionens klienter och två personer var revisorer. Kravbilden för de revisorer vi intervjuade var att de skulle ha arbetat som revisor under de senaste tio åren, eftersom vi ville undersöka hur förändringen av förväntningsgapet sett ut under denna period. Den ena revisorn som valdes ut arbetar på en större revisionsbyrå och har erfarenhet av att revidera små, medelstora och stora företag. Den andra revisorn arbetar på en

mindre revisionsbyrå och reviderar i första hand små och medelstora företag. Anledningen till att vi valde att intervjua revisorer på revisionsbyråer med olika storlek var att vi ville fånga en uppfattning som är mer representativ för revisorsprofessionen.

Kravbilden för klienterna var att dessa skulle ha arbetat med redovisning i en position där man tar beslut angående revisionen och/eller är involverad i revisorernas arbete, det vill säga har kontakt med revisorerna när de är på plats och förbereder underlag till revisionen. Erfarenhetsmässigt skulle de ha arbetat inom en sådan position under de senaste tio åren. Detta av samma anledning som för revisorerna, det vill säga att möjliggöra att klienterna kunde ta ställning till hur förväntningsgapets förändring sett ut de senaste tio åren. Vi intervjuade totalt sex stycken klienter, varav två arbetar på små företag, två arbetar på medelstora företag och två arbetar på stora företag.

## 2.4.2 Utformning av intervjufrågor

Intervjuguiden som användes vid intervjuerna baserades på det frågeformulär som Fant (1994, s. 272) utformade och använde sig av under en komparativ studie av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Sverige och Finland. Detta frågeformulär gav oss en bra inblick i vilka olika frågor som kan ställas för att fånga uppfattningar om revisionen och revisorns roll. Medan Fant samlade in data genom en kvantitativ enkätundersökning med flervalfrågor innehöll vår intervjuguide istället förhållandevis öppna frågor, där respondenterna tilläts svara fritt. I likhet med Fants studie valde vi att ställa frågor till revisorerna och klienterna som speglar varandra, för att på ett enklare sätt kunna jämföra svaren och urskilja likheter och skillnader i respondenternas uppfattningar. Alla frågor som ställdes till klienterna och revisorerna var uppbyggda så att frågorna till klienterna fokuserade på hur de ser på revisorns roll, medan frågorna till revisorerna fokuserade på hur de ser på sin egen roll. Frågorna var således identiska förutom att de antog olika perspektiv.

Intervjuguiden inleddes med allmänna frågor. Till klienterna ställde vi då frågor som berörde deras nuvarande befattning, storlek på företaget klienten arbetar på samt vilken bransch företaget är verksam inom. Revisorerna frågades om hur länge de har varit auktoriserad revisor samt storleken på revisionsbyrån de arbetar på. Detta gjordes för att samla in bakgrundsinformation om klienterna och revisorerna då vi var intresserade av om svaren kunde präglas av respondenternas bakgrund. Efterföljande frågor delades in i olika kategorier där respondenterna fick uttala sig om hur de såg på olika områden kopplade till revision och revisorns roll. De områden frågorna berörde var "revisor som konsult", "revisorns ansvar", "revisorns oberoende", "revisorns rapportering" samt "förväntningsgapet". Samtliga områden, förutom "förväntningsgapet", hämtades från Fants

frågeformulär. Alla de frågor som hämtades från Fants frågeformulär kompletterades med en följdfråga där respondenten fick ta ställning till hur de trodde sig ha svarat på frågan för tio år sedan. Detta gjordes då vi hade för avsikt att undersöka respondenternas uppfattning om utvecklingen av revision och revisorns roll.

Vissa frågor som i Fants frågeformulär föll inom ett visst område valde vi att placera inom ett annat område, då detta föreföll mer naturligt för oss. Vi valde bort vissa frågor på grund av att vi inte ville att intervjun skulle ta orimligt lång tid och därmed gjordes ett urval av hans frågor utifrån vilka vi ansåg vara av störst vikt för vårt ändamål. Frågor som berörde förväntningsgapets existens och utveckling lades till då vi ville fånga respondenternas direkta uppfattning om förväntningsgapet och dess utveckling.

### 2.4.3 Genomförande av intervjuer

Samtliga intervjuer genomfördes per telefon. Innan varje intervjutillfälle försågs respondenterna med de frågor vi avsåg ställa under intervjun för att de skulle vara väl förberedda och kunna ge genomtänkta svar. Under tiden som intervjuerna hölls spelades dessa in då vi vid ett senare tillfälle kunde lyssna igenom dessa för att transkribera samtliga svar. Vid varje intervjutillfälle var minst två av oss närvarande.

## 2.5 Artikelstudie

Artikelstudien är en kvalitativ undersökning där sekundärdata samlades in i form av artiklar. Syftet med denna studie var att presentera de centrala förändringar av regelverk och standarder gällande revisorns roll som har skett under de senaste tio åren. De nya standarderna och regelverken som vi har valt att presentera är de som vi uppfattade som de mest betydelsefulla i ämnet när vi samlade in information till studien. Artiklarna till studien är hämtade från tidskrifterna *FAR Info* och *Balans* och är skrivna av experter inom området (FAR:s generalsekreterare, revisionsexperter, f.d. auktoriserade revisorer, ledamöter i FAR osv). *FAR Info* utgavs mellan åren 1994 och 2011 och hade som syfte att ge vägledning och information om officiellt bekräftade nyheter. Därav ansåg vi att detta material gav ett bra underlag för en studie över förändringar. Tidskriften *Balans* består däremot av debattartiklar, vilka studerades i syfte att kunna återge mer kritiska uppfattningar och kommentarer till de förändringar som presenterats med hjälp av *FAR INFO*-artiklar. Eftersom *FAR Info* slutade ges ut 2011 studerades händelser uppkomna mellan 2012 och 2013 istället i *Balans*. Både *FAR Info* och *Balans* finns tillgängliga på Far Online ([faronline.se](http://faronline.se)).



Valet av att studera artiklar mellan 2003-2013 och inte 2004-2014 gjordes utifrån antagandet att många nya regelverk och standarder implementeras vid årsskiftena, vilket exempelvis innebär att en revision utförd år 2004 bygger på regelverk som implementerades 2003. Eftersom vi ville se till förändringen under perioden 2004-2014 var detta då logiskt att göra.

Efter redogörelsen för de nya regelverk och standarder som tillkommit under de senaste 10 åren samt vilka händelser som ledde fram till dessa, valde vi dessutom att presentera experters kommentarer och åsikter om dem. Kommentarererna hämtades mestadels från Balans, som då var av mer debatterande karaktär, men också från FAR Info. Anledningen bakom användandet av kommentarer var att vi senare i analysen ämnade kunna hänvisa till dem för att styrka respondenternas uppfattning om faktorer som har påverkat förväntningarna på revisorn.

## 2.6 Val av teorier

Teorierna som valdes till den teoretiska referensramen avsågs vara lämpliga för att kunna studera uppsatsens ämne. Vi har därmed valt teorier som vi kan använda oss av vid analys av vår insamlade data. För att få fram information kring revision, revisorns roll och förväntningsgapet har vi använt oss av befintlig litteratur i form av böcker, artiklar samt kandidat- och magisteruppsatser som behandlar dessa ämnen. De böcker och artiklar vi har använt oss av har vi funnit genom att söka på ett flertal databaser. Dessa var Google Scholar, LUBSearch och Emerald, och vi använde oss av sökord som förväntningsgap, expectation gap, revision, revisor, förväntningar, audit etc. Mycket information hämtades även från FAR:s hemsida Faronline.se, ur vilken vi med hjälp av universitetsbibliotekets IP-inloggning fick tillgång till tidskrifterna FAR Info:s och Balans historiska arkiv.

## 2.7 Undersökningens värde

Det är framför allt två termer som beskriver en undersökningens värde: dess *reliabilitet* och dess *validitet*. Bryman & Bell diskuterar dessa termer i boken "Företagsekonomiska forskningsmetoder" (2005) och framhåller vikten av dem i kvantitativa undersökningar, då de lämpar sig bra när syftet är att mäta olika parametrar. Begreppens starka relation till kvantitativa undersökningar är något som dessutom tas upp i Lundahl & Skärvads bok "Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer" (1999). Många kvalitativt inriktade forskare har visserligen ifrågasatt essensen av dessa termer i kvalitativa undersökningar, i vilka mätning inte är det främsta syftet. Bryman & Bell presenterar två olika ståndpunkter som kvalitativa forskare antagit istället. Den ena ståndpunkten innebär att innebörden av begreppen reliabilitet och validitet anpassas till kvalitativa undersökningar. Den andra ståndpunkten innebär användandet av

alternativa kriterier, där författarna hänvisar till Lincoln & Gubas (1985) och Guba & Lincolns (1994) föreslagna grundkriterier trovärdighet och äkthet. Vi har valt att anta den förstnämnda ståndpunkten vid beskrivning av vår undersöknings värde. Viktigt att påpeka är att anpassningen av begreppen inte leder till att begreppens innebörd ändras, utan snarare att mindre vikt läggs vid mätningssparametern.

### 2.7.1 Reliabilitet

Le-Compte & Goetz delar in reliabiliteten i *extern reliabilitet* och *intern reliabilitet*. Den externa reliabiliteten förklaras som i vilken utsträckning undersökningen kan upprepas och uppnå samma resultat, vilket i stort påminner om den definition av *replikation* som ges i Bryman & Bell (2005). I vår undersökning har vi försökt uppnå en hög extern reliabilitet genom att tydligt presentera vårt tillvägagångssätt, skrivit ut vad för typ av företag respondenterna arbetar på och den befattning de innehar samt bifogat den intervjumall som legat till grund för intervjuerna i en bilaga. Då kvalitativa metoder syftar till att studera det sociala sammanhang som personer ingår i, och sociala miljöer sällan är "frysta" (Bryman & Bell, 2005), kan det trots allt vara svårt att replikera vår undersökning och återfå samma resultat som vi kommit fram till. Även det faktum att vår intervjustudie utfördes med ett urval på endast åtta respondenter, gör att det förefaller mindre troligt att samma resultat skulle utvinnas på nytt, om en likadan studie upprepades.

För att uppnå en hög intern reliabilitet menar LeCompte & Goetz att "medlemmarna i ett forskarlag kommer överens om hur de ska tolka det de ser och hör" (Bryman & Bell, 2005). I vår undersökning har vi, genom att spela in varje intervju och tillsammans transkriberat dem, kunnat säkerställa att den informationen som framkommit från intervjuerna är korrekt och fri från tolkningsfel. Detta anser vi har lett till en ökad grad reliabilitet i undersökningen.

### 2.7.2 Validitet

Validitet handlar om att undersöka det som man säger sig göra. Även validiteten delar LeCompte & Goetz upp i en *intern* och en *extern* del. Med den *interna validiteten* menas att det ska finnas en god överensstämmelse mellan de observationer som görs i undersökningen och de teoretiska idéer som utvecklas. (Bryman & Bell, 2005) En god intern validitet i vår undersökning uppnås således om vi lyckas finna god samhörighet mellan resultatet av vår empiriska undersökning och den frågeställning vi formulerat. Vi har i vår undersökning lagt stor vikt vid formuleringen av våra intervjufrågor, så att de är tydliga och svåra att misstolka. Om respondenterna trots detta visat sig ha haft svårigheter med att

uppfatta innebörden av vissa frågor, har vi varit noga med att med att förklara dessa så gott möjligt så att rätt saker mäts i frågorna.

Det är viktigt att påpeka att resultatet från vår undersökning inte kan generaliseras till att gälla för andra sociala miljöer eller populationer än den vi ämnat beskriva. Det är i detta sammanhang man kan tala om den *externa validiteten*, som LeCompte & Goetz (Bryman & Bell, 2005) väljer att definiera den, eller *generaliserbarhet*, som Lundahl & Skärvad (1999) benämner den. Här spelar delvis det faktum att vi utförde ett bekvämlighetsurval men också det faktum att vi endast intervjuade åtta respondenter in. Då vår empiriska undersökning är begränsad och endast baseras på åtta intervjuer innebär det att vi omöjligt kan ge en representativ bild av klienters och revisorers uppfattning om förväntningsgapet. Dessutom kan vi omöjligt veta vilken typ av population vårt stickprov är representativt för, med tanke på det bekvämlighetsurvalet vi genomförde. Ovanstående innebär att det istället är kvaliteten på de teoretiska slutsatserna som är av vikt för generaliserbarheten (Bryman & Bell, 2005).

## 2.8 Källkritik

Då vi ville undersöka hur uppfattningen av förväntningsgapet förändrats under de senaste tio åren, och det inte var möjligt att genomföra en kohort longitudinell studie, valde vi att fråga respondenterna om deras uppfattning samt hur de upplevde att situationen såg ut för tio år sedan. Vi är medvetna om att tio år är en lång tid och att det därmed finns en risk för att respondenterna inte minns eller har förvrängt sin uppfattning om hur situationen såg ut för tio år sedan.

Vi är medvetna om att den litteratur som har använts till vår teoretiska referensram är av varierande ålder. Däremot ansåg vi att resonemangen samt de modeller som presenterades i denna litteratur är aktuella än idag.

## 3. Revision under gällande regelverk

---

*Kapitlet presenterar revisionens innebörd, revisorns uppdrag, räkenskapsrevision, förvaltningsrevision, revisorns rapportering samt revisionsberättelsen utifrån gällande regelverk och standarder.*

---

### 3.1 Revisionens innebörd

I Revisorslagens 2 § 8 p a) anges revisionsverksamhetens innebörd som:

*”verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren,”*

samt b)

*”rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,”*

Revisorn antar sedan, utifrån ovan nämnda bestämmelser, rollen som granskare och rådgivare (FAR, 2006). Målet med en revision beskriver FAR därefter som att den uttalade revisorn ska lämna en revisionsberättelse som tillsammans med årsredovisningen fungerar som beslutsunderlag för företagets intressenter.

### 3.2 Revisorns uppdrag

Vad som är revisorns huvudsakliga uppgift är enligt ovanstående benämning att granska bolagets årsredovisning och bokföring, men också styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall enligt 9 kap. 4 § ABL ske i enlighet med bolagsstämmans anvisningar, givet att de varken strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.

Vad som menas med god revisionssed förklaras tydligt i FAR (2006):

*”God revisionssed är enkelt uttryckt det sätt på vilken en revision ska genomföras. Det handlar om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den goda seden utvecklas både internationellt, inom FAR och av Revisorsnämnden samt genom domstolarnas praxis.”*

Vidare nämner FAR att god revisionssed inte ska förväxlas med varken god revisorssed eller god redovisningssed, vars definitioner lyfts fram som följande:

*“God revisorssed är yrkesetiska regler för revisorer. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisionssed! FARs regler och Revisorsnämndens tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetik.”*

*“God redovisningssed är normer och praxis för bokföring och bokslut och olika finansiella rapporter. Den seden är alltså snarare en norm att granska mot än en norm för hur revisorn själv ska göra.”*

När revisorn utför revisionen skall detta ske med en professionell skeptisk inställning. Detta betyder att revisorn ska bedöma risken för oegentligheter och fel som väsentligt kan påverka företagets resultat och ställning. Vad som bör ha i åtanke är att det inte är revisorns huvudsakliga uppgift att upptäcka eller förhindra fel eller oegentligheter. Finns det däremot anledningar till misstankar om fel eller oegentligheter har revisorn ansvar för beslut om åtgärder, och ska då informera VD och styrelse. Däremot är det inte alltid revisorn har möjlighet att upptäcka fel eller oegentligheter, och revisorn ska därför fokusera på hur pålitlig redovisningen är. (FAR, 2006)

Efter både redovisningsrevisionen och förvaltningsrevisionen skall revisorn sedan ha skapat sig en uppfattning och skall utifrån denna uppfattning upprätta en revisionsberättelse (9 kap. 5 § ABL).

Vidare omnämner 20-21 § revisorslag (2001:883) revisorns skyldighet att utföra sina uppdrag med såväl opartiskhet och självständighet samt med objektiva antaganden, samt i varje uppdrag pröva om det föreligger några som helst omständigheter som kan tänkas göra att skyldigheterna inte efterlevs.

### 3.3 Revision i två delar

I Sverige brukar revisionen delas in i två delar. Den ena delen är en revision av årsredovisningen och bokföringen (*räkenskapsrevision*) och den andra delen är en

revision av den verkställande direktörens samt styrelsens förvaltning av verksamheten (*förvaltningsrevision*). Gränsen mellan de båda delarna är inte alltid klar då de båda delarna hänger ihop och kan också utföras samtidigt. (FAR, 2006)

### 3.3.1 Räkenskapsrevision

En räkenskapsrevision kan ske i enlighet med två olika granskningsmetoder. Den ena innebär en granskning av kontroller eller substansgranskning och den andra innebär en kombination av dessa, vilket också är det mest förekommande. Granskning av kontroller innebär kortfattat att revisorn talar med personal, studerar dokumentation eller testar olika kontrollmoment för att kunna verifiera att allt fungerar som de ska. I en substansgranskning går revisorn in och studerar innehållet i olika resultat- och balansräkningsposter samt vilka transaktioner som gett upphov till dessa. Detta görs exempelvis genom att närvara vid lagerinventering, utföra nyckeltalsanalyser eller att göra avstämningar mot bankkonton. (FAR, 2006)

### 3.3.2 Förvaltningsrevision

Aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar m.fl. lagar samt bolagsordningen/stadgarna ställer upp ett antal regler för styrelse och VD i ett företag. Förvaltningsrevisionen syftar till att undersöka om kraven enligt dessa regler är uppfyllda. Det grundläggande syftet med en förvaltningsrevision är att revisorn ska bedöma handlingar utförda av styrelse och VD som skulle kunna leda till ersättningskyldighet mot företaget de är verksamma inom. Utöver detta ska revisorn dessutom bedöma övriga överträdelser av lagstiftningen och bolagsordningen. För att revisorn i revisionsberättelsen skall kunna uttala sig om ansvarsfrihet för styrelse och VD, krävs att en förvaltningsrevision upprättas. (FAR, 2006)

## 3.4 Revisorns rapportering

Revisorns rapportering sker både löpande under året (i form av muntliga och skriftliga rapporter) samt i slutet av året i en revisionsberättelse. De löpande rapporterna kan omfatta iakttagelser och kritiska synpunkter på den interna kontrollen i företaget eller gälla brister i de interna kommunikations- och informationssystemen. De löpande rapporterna syftar också delvis till att rätta till eventuella fel innan räkenskapsårets slut då det sedan är dags att upprätta revisionsberättelsen. (FAR, 2006)

### 3.4.1 Revisionsberättelsen

I revisionsberättelsen, som enligt FAR (2006) är “den enda offentliga årliga rapporten från revisorn”, skall revisorn redogöra för vad denne kommit fram till i sin räkenskapsrevision och förvaltningsrevision. I revisionsberättelsen skall även det normsystem för revision som revisorn har tillämpat anges, uttalanden om huruvida företagets årsredovisning följer lagstiftningen samt anmärkningar på om revisorn har ”funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet” (9 kap. 30-33 § ABL). Revisorn har även möjlighet att i revisionsberättelsen själv inkludera upplysningar som denne anser vara viktiga för företaget att ta del av (9 kap. 35 § ABL).

## 4. Artikelstudie

---

*Kapitlet innehåller en översiktlig presentation av de essentiella förändringar som har skett i regelverk och standarder gällande revisorns roll mellan åren 2003 och 2013. Löpande under kapitlet inflikas kommenterar och uttalanden från den svenska revisionsprofessionen samt andra experter om vad dessa förändringar har inneburit för revisionen.*

---

### Nyckelhändelser

- |   |             |
|---|-------------|
| • Clarity Project                                     | 2003 - 2008 |
| • Införandet av RS Revisionsstandard i Sverige        | 1/1 2004    |
| • IFRS-Implementeringen                               | 1/1 2005    |
| • Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag | 1/11 2010   |
| • Avskaffandet av RS/Införandet av ISA i Sverige      | 1/1 2011    |

### 4.1 Utvecklingen av revisionsstandarder

I början av 2003 tog IAASB fram en tvåårig handlingsplan som hade som grundläggande mål att de internationella revisionsstandarderna ISA, vilka ges ut av det internationella organet IFAC, skulle bli allmänt accepterade världen över och integreras i de nationella regelverken. Revisionsbranschen hade på den tiden befläckats av diverse företagsskandaler, vilket hade minskat allmänhetens förtroende för publika bolag och deras revisorer. Handlingsplanens planeringsåtgärder syftade till att förbättra revisionens kvalitet och till att skydda investerare, vilket var tänkt att uppnås genom skarpare regler för tillsyn, oberoende, god sed och revisionsstandarder. Detta var startskottet för den våg av förändring som under de kommande tio åren kom att skölja över revisionsbranschen. (FAR Info, 2003a) (FAR Info, 2003b)

#### 4.1.1 RS Revisionsstandard

Året därpå, den 1 januari 2004, började RS revisionsstandard i Sverige att tillämpas vid revision av svenska företag. RS baserades på de internationella revisionsstandarderna ISA, men var anpassade på ett sätt som gjorde dem mer



lämpade för svensk lagstiftning. (FAR, 2006) RS-införandet resulterade direkt i en rad olika förändringar som påverkade revisionen i Sverige. Bland dessa fanns exempelvis en ny revisionsberättelse och förvaltningsberättelse, införandet av uppdragsbrev samt skärpta oberoenderegler. (FAR Info, 2003c) Dessa kom sedan successivt att kompletteras med nya rekommendationer och standarder till dess att de år 2011 avskaffades och ersattes av ISA, vilket även omnämns senare i detta kapitel.

#### 4.1.2 Uppdragsbrevet (RS 210)

År 2004 var även det år som FAR tog fram en rekommendation rörande det så kallade uppdragsbrevet, i vilket både revisorn och klienten skall definiera sina inbördes villkor för revisionsuppdraget. Ett av de främsta skälen bakom framtagandet av uppdragsbrevet var enligt FAR att allmänhetens uppfattningar om revisorns roll hade blivit allt mer otydlig. Man hade under senare år sett en utveckling på marknaden för revisionstjänster som hade lett till att revisorn alltmer framstod som en tjänsteleverantör som företagen begärde offerter av, likt vilken annan typ av leverantör som helst i näringslivet. Dessutom hade man sett en utveckling på området för bolagsstyrning vilken hade genererat tydligare krav på revisorn som bolagsorgan, framför allt i oberoendefrågor, vilket också lett till en mer diffus syn på revisorn som extern part. Uppdragsbrevet skulle medföra ökad transparens gällande innehållet i revisionstjänsten och ett klagörande gällande parternas rättigheter och skyldigheter. Förhoppningarna var att uppdragsbrevet genom detta även skulle bidra till att förväntningsgapet minskade. (FAR Info, 2005a)

**Kommentar:** En debattartikel med rubriken “Uppdragsbrevet - en papperstiger”, publicerades i Balans i början av 2013. I denna debatterades det resultat en uppsats vid Linnéuniversitetet (Andréasson & Rang, 2013) hade fått fram genom en explorativ enkätundersökning bland Sveriges auktoriserade och godkända revisorer. Undersökningen utfördes delvis i syfte att ta reda på om uppdragsbrevet upprättats för att överbrygga det förväntningsgap som finns mellan revisor och klient. Resultatet av undersökningen påvisade att uppdragsbrevet inte upprättas i detta syfte eftersom uppdragsbrevet tenderar att inte utformas specifikt för varje enskild klient samt att det tenderar att inte presenteras ordentligt för klienten. Slutsatsen av studien presenterade författarna enligt följande:

*“Det (uppdragsbrevet) förefaller knappast vara ett livfullt instrument för att skapa förståelse för revisorns arbete. Slutsatsen är att brevet knappast används för att överbrygga ett eventuellt förväntningsgap.”*  
(Andréasson & Rang, 2013)

Viktigt att nämna är här att resultatet från undersökningen måste betraktas som explorativt eftersom endast 221 av 3416 svar kunde analyseras i undersökningen.

### 4.1.3 Clarity Project

Parallellt med RS-införandet i Sverige inledde IAASB 2003 sitt Clarity Project. Med detta projekt hade de för avsikt att försöka få en större internationell spridning av de internationella revisionsstandarderna ISA. För att lyckas med detta ämnade man uppdatera och tydliggöra de 36 olika revisionsstandarderna som fanns gällande, och dessutom att göra detta på ett sätt som underlättade för översättningar. Projektet kom sedan att fullbordas i slutet av 2008 och för svensk del beslutade FAR SRS att ersätta den då gällande RS med svenska översättningar av dessa internationella standarder. Obligatorisk tillämpning av ISA i Sverige började sedan gälla för räkenskapsår från och med den 1 januari 2011. (FAR Info, 2009a) (FAR Info, 2009b)

**Kommentar:** Rakel Lennartsson sammanfattade i en artikel i Balans (2011) förändringen enligt följande:

*”Vid årsskiftet ersattes nuvarande RS av ISA. Därmed har Sverige fått en ny revisionsstandard som inte bara är internationell utan även uppdaterad och anpassad till omvärldens förväntningar på vad revision ska innehålla... ISA är en gemensam internationell standard och den kan betraktas som en grund. Inget får dras bort från ISA. Däremot kan man göra tillägg, exempelvis förvaltningsrevisionen som bara finns i Sverige.”*

I artikeln framfördes dessutom följande uttalanden från Björn Bäckvall, auktoriserad revisor och medlem i FAR:s policygrupp:

*“Nya ISA har en tydligare riskbaserad ansats, där man tittar på vilka risker som finns i ett företags omvärld och hur dessa kan påverka årsredovisningen och revisionen. Revision har alltid tagit hänsyn till en inneboende risk, men detta är ett nytt angreppssätt där den riskbaserade ansatsen genomsyrar hela strukturen och ställer högre krav på förståelse för företagets verksamhet och specifika risker kopplade till den...”*

*Konkret syns utvecklingen tydligt i enskilda standarder som till exempel den om hanteringen av oegentligheter (RS ISA 240). I RS var den fem sidor. I nya ISA är den fjrtio sidor. Vad som är tillämpligt är sedan beroende av omständigheter, som var ett företag är verksamt och hur stort det är. Medan ett börsnoterat bolag kan ha intresse av att blåsa upp sin vinst kan ett litet*

*företag vilja dölja den för att undkomma skatt... Uppfattningen har varit att ISA är mer inriktad mot storbolag, men nyligen gav IFAC ut en handbok som är väldigt bra för mindre företag.”*

## 4.2 Utvecklingen av revisionsberättelsen

I takt med att den ökade trenden av revisionsberättelser i EU som omfattade mer än den finansiella rapporteringen, trädde en ny internationell revisionsstandard i kraft den 31 december 2006. Denna nya standard gavs namnet ISA 700 och innebar en revisionsberättelse uppdelad i två delar: en del för revisionen av den finansiella rapporteringen baserad på de internationella standarderna och en del för övrig revision baserad på medlemsländernas nationella krav. Enligt IAASB-uttalanden år 2005 syftade den nya revisionsberättelsen till att tydliggöra ansvarsfördelningen mellan revisor och klient. (FAR Info, 2005b) År 2008 uttalade sig FAR sedan om att revisionsberättelsens hade förlorat sin relevans i förhållande till den komplexitet och krav på redovisningen som hade uppstått i takt med nya standarder. (FAR Info, 2008a)

Inför övergången från RS till ISA år 2011, som nämnts tidigare i avsnittet, tog FAR även fram ett komplement till den revisionsberättelse som ovan omnämndes ISA 700. Detta för att bättre stämma överens med de internationella standarderna och svensk lag. (FAR Info, 2010a)

**Kommentar:** FARs generalsekreterare Dan Brännström och revisionsspecialisten Lennart Iredahl skrev en debattartikel som publicerades i Balans (2012) i vilken de ställde sig kritiska till den utvecklingen av revisionsberättelsen som skett under de senaste åren. Artikelförfattarna betonade risken av att göra revisionsberättelsen allt för krånglig och därav oanvändbar för dess intressenter. Kort därefter publicerades även en debattartikel av Siv Berlin (2012), före detta auktoriserad revisor och styrelseledamot i FAR, som grundades på Brännströms och Iredahls uttalanden. Berlin menade att revisionsberättelsen riskerade att bli ”en löjeväckande text som ingen orkar läsa”. Dessutom menade hon att detta inte var första gången revisionsberättelsen utsattes för ”allvarliga sabotage”, som hon valde att uttrycka det.

Berlin hävdade att dessa angrepp mot revisionsberättelsen alltid uppkom ur kölvattnet av ekonomiska katastrofer som andra aktörer i affärsvärlden har råkat ut för. Hon tog i artikeln läsarna tillbaka till sin tid som auktoriserad revisor, när revisionsberättelsen var kort och koncis, och om det fanns något att påpeka syntes detta tydligt. Avslutningsvis uttryckte Berlin följande förhoppning:

*”Det är min innerliga förhoppning att det i de standardsättande internationella kommittéerna finns några pragmatiska och förnuftiga personer som kan sansa sig. Back to basic!”*

### 4.3 IFRS-implementeringen

Under 2002 beslutades det att samtliga noterade bolag inom EU, från och med 2005, måste tillämpa IFRS i sin koncernredovisning. Beslutet grundade sig främst i det faktum att varje lands utveckling och reglering av sina respektive regelverk skett i olika takt och riktningar, vilket har lett till att jämförbarheten mellan ländernas nationella redovisning har minskat. Globaliseringen har med åren ökat det ekonomiska utbytet mellan länder och därmed också ställt högre krav på möjligheten att kunna jämföra finansiella rapporter länder emellan. IFRS skulle också, till skillnad från tidigare regelbaserade regelverk, vara principbaserade, vilket skulle öka användarnas möjligheter till att göra egna professionella bedömningar av de finansiella rapporterna. (FAR Info, 2004a) (Marton, Lumsden, Lundqvist & Pettersson, 2012)

**Kommentar:** Enligt FAR-uttalanden innebar övergången till IFRS, och det fortsatta arbetet med denna, en större arbetsbelastning för revisorerna. Detta med tanke på att regelverket medförde högre precisionskrav i redovisningen samt krav på att revisorn även skulle göra översiktliga granskningar på halvårsrapporter. (FAR Info, 2004a)

Jan Marton, ekonomie doktor på Göteborgs universitet samt redovisningsexpert på KPMG i Göteborg, hävdade i en artikel publicerad i Balans (2011) att det efter IFRS-implementeringen ställdes högre krav på revisorn att utföra mer avancerade bedömningar än tidigare. Förutom revisorns huvudsakliga granskning i enlighet med IFRS, var revisorn nu dessutom tvungen att kommunicera ut informationen från granskningen till personer som inte var insatta i kontexten, vilket enligt Marton var ett stort problemområde.

På förhand fruktade man att framförallt mindre företag och revisionsbyråer skulle komma att ha extra svårt med implementeringen av IFRS, eftersom det befarades finnas kunskapsbrister hos dessa. (FAR Info, 2004b) Det visade sig dock att flera revisionsbyråer under implementeringsperioden införde interna kvalitets-säkringsprocesser som tillät revisorerna att söka stöd hos såväl inhemska som internationella IFRS-expert, vilka var anställda av byrån för att låta dessa verifiera revisorns granskning och rapportering. (FAR Info, 2004c)

### 4.4 Avskaffad revisionsplikt för små aktiebolag

Den första november 2010 avskaffades revisionsplikten för små aktiebolag, vilket enligt uppgifter från FAR Info (2010b), innebar att drygt 70 procent av bolagen från och med denna tidpunkt hade möjlighet att själva besluta om revision skulle genomföras i företaget eller inte. I samband med avskaffningen kompletterades Aktiebolagslagen (2005:551) med SFS (2010:834) som bland annat innefattade

nya gränsvärden. För att ett aktiebolag numera inte ska behöva utföra en revision krävs det enligt 9 kap. 1 § ABL att företaget inte överskrider två av de följande tre kriterier:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

**Kommentar:** Avskaffandet av revisionsplikten för små företag menade FAR:s generalsekreterare, Dan Brännström, var en välkommen reform, eftersom detta innebar att revisionstjänsterna kom att bli efterfrågestyrda. Dessutom uttryckte Brännström följande om den nya reformen:

*”Företagaren får nu frihet och ansvar att själv bestämma hur förtroendet för verksamheten ska skapas. Det gör också att varje företags behov bättre kan matchas mot de verktyg och tjänster som revisorer och redovisningskonsulter kan erbjuda.”*  
(FAR Info, 2010b)

I en artikel som publicerades i Balans (2013) utvärderade en debattpanel de tre första åren med frivillig revision. Debattpanelen bestod av Steve Ribbestam (ordförande i SRF), Annika Fritsch (skatteexpert inom organisationen Företagarna) samt Carola Lundgren (godkänd revisor och ledamot i FAR:s styrelse). Nedan följer de viktigaste åtagandena från denna artikel:

Med utgångspunkt i siffror framtagna av Bolagsverket, kunde Ribbestam konstatera att tre av fyra nystartade aktiebolag hade valt bort revision samt att hälften av de företag som inte längre var skyldiga att ha revision hade valt bort den. Samma undersökning av Bolagsverket visade visserligen att årsredovisningar, som varken granskats av en revisor eller redovisningskonsult, var av sämre kvalitet.

Annika Fritsch förklarade organisationen Företagarnas gemensamma bild av reformen som följande:

*“Det är en populär reform, både bland dem som startar nya företag och bland redan etablerade. De äldre företagen har ju all anledning att fundera igenom vilken kvalitetsgranskning de har bäst nytta av och det blir ofta något annat än revision.”*

Carola Lundgren ansåg att reformen hade gått bättre än väntat och upplevde situationen som följande:

*“De kunder som väljer att ta bort revisionen, har tacksamt tagit emot de andra tjänsterna vi i stället har erbjudit. De som har valt att behålla revisionen är nu mer insatta i vad de får ut av en revision och känner sig därmed mer nöjda.”*

## 5. Teoretisk referensram

---

*I detta kapitel presenteras den litteratur och de modeller som ligger till grund för vår undersökning. Först beskrivs behovet av revision utifrån principal-agentteorin, sedan vilka revisionens intressenter är följt av vilka krav som ställs på revisorn gentemot dessa. Därefter förs olika teorier och modeller fram rörande förtroende och förväntningar samt hur förväntningsgapet uppstår när revisorerna inte lever upp till allmänhetens förväntningar. Slutligen presenteras olika definitioner av förväntningsgapet, vilka orsaker som ligger bakom det, problematiken och utvecklingen av det över tid samt vilka åtgärder som skulle kunna leda till att minska det.*

---

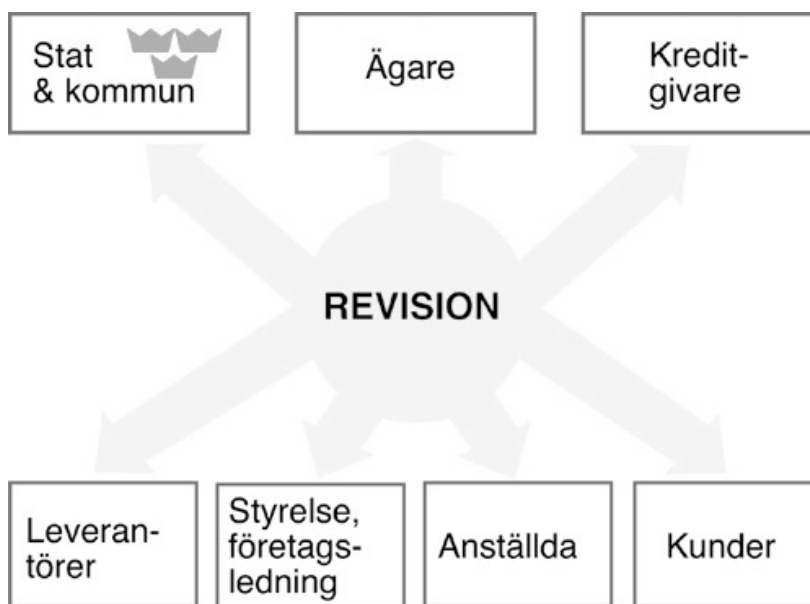
### 5.1 Behovet av revision

Behovet av revision i ett bolag där ägande och förvaltningen av bolaget är skilda kan förklaras av principal-agentteorin. Enligt denna teori är företagsledningen ombud (agenter) åt företagets ägare (principaler). Ett viktigt antagande är dock att det finns motsättningar mellan principalernas och agenternas intressen. Ägarna strävar efter maximal avkastning på satsat kapital, men detta är inte alltid vad företagsledningen prioriterar. (Alvesson, Sveningsson, 2012) För att säkerställa att ledningens agerande sker i ägarnas intresse kan ledningen antingen belönas för önskvärda beteenden eller övervakas. Det anses dock svårt att hitta ett belöningsystem som är lika effektivt och billigt som övervakning. (Diamant, 2004)

För att försäkra sig om att ledningen agerar i ägarnas intressen är revision en vanlig övervakningsmetod. Genom denna oberoende granskning kontrolleras ifall agenterna sköter sina åligganden gentemot intressenterna. Revisionen har därför en kvalitetssäkrande funktion, och enligt Diamant är detta kvalitetssäkrande till för den enskilda granskade verksamheten men även för övriga intressenter eftersom allmänheten har ett intresse av en välfungerande värdepappersmarknad. (Diamant, 2004)

## 5.2 Intressentmodellen

I intressentmodellen klassificeras ett företags intressenter som den grupp människor som har en betydande relation med företagen. Enligt denna definition kan det vara problematiskt att göra en avgränsning mellan intressenter som är avgörande för att ett företag ska uppnå sina mål och de intressenter som enbart i liten utsträckning påverkas av ett företags handlingar. (Friedman & Miles, 2006) När intressentmodellen appliceras på revisionsbranschen menar man inom svensk lagstiftning att de grupper som har en relation till det granskade företaget är revisionens intressenter (Diamant, 2004). FAR (2006) har delat in revisionens intressenter enligt figuren nedan.



Figur 1: Revisionens intressenter (FAR, 2006)

- *Ägarna* kan delas in i två undergrupper; ägare i små företag och ägare i stora företag. Medan ägare i små företag har bra kontroll och information över sina finansiella rapporter, kan ägare i stora företag omöjligt ha fullständig information om verksamheten, och de måste förlita sig på de uppgifter som VD och styrelse lämnar. Om revisorn kan styrka att de uppgifter som dessa lämnar är korrekta, kan ägarna utifrån den angivna informationen besluta om sitt ägande. (FAR, 2006)
- *Kreditgivare* utgör en viktig intressentgrupp då de är i behov av tillförlitlig information om företagets finansiella ställning då de finansiella rapporterna utgör underlag vid beviljande av lån. Att de finansiella



rapporterna har granskats av en oberoende part blir en trygghet för kreditgivarna.

- *Leverantörerna* måste förlita sig på att de uppgifter revisorn har granskat har gett en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, eftersom de först då kan ta ställning till om de vågar leverera varor och tjänster och ge kredit.
- *Kunder* är i behov av att känna till företagets ekonomiska position då de vill kunna försäkra sig om att företaget levererar de varor som kunden har beställt.
- *Anställda* utgör en intressentgrupp då de av personliga skäl är beroende av att de förses med korrekt information.
- För *Styrelse och VD* blir ofta revisorn en viktig samtalspartner då denne kan komma med värdefulla synpunkter gällande ekonomiska frågor och andra viktiga händelser inom företaget.
- *Stat och kommun* är beroende av att granskat material är tillförlitligt då detta utgör underlag för hur mycket företagen ska betala i avgifter och skatter. Eftersom företagen själva ansvarar för sin skatteinbetalning är det viktigt att revisorn granskar denna ordentligt. Då företagen vet att de blir granskade minskar risken för att de skulle missköta denna uppgift. Företag kan dessutom få ekonomisk hjälp av stat och kommun i form av bidrag, och dessa bidrag grundas på information om företagets finansiella ställning, och det är ofta revisorns roll att intyga dessa bidrag.

## 5.3 Krav på revisorn

### 5.3.1 Oberoende

Enligt 20 § i Revisorslagen ska revisorn “utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden”. Detta krav på oberoende kan förklaras av kontrollsystemets natur som bygger på principen att den som kontrollerar inte är beroende av den som kontrolleras, annars förlorar kontrollen sitt värde. Kontrollen sker samtidigt i en interaktion med den som kontrolleras, och måste därför ske i rimligt samförstånd för att konflikter inte ska hindra att kontrollen kan utföras. Ett absolut oberoende i en kontrollsituation är önskvärt, men därmed inte möjligt i praktiken. (Johansson, Nyström & Rydström, 1987) Däremot ska revisorn vara så pass oberoende i relationen med uppdragsgivaren att revisorns professionalitet inte riskeras. Dessutom gäller kravet på revisorns oberoende både faktiskt och uppfattat oberoende. (Cassel,

1996) Att just uppfattas som oberoende, det vill säga att övertyga revisionens intressenter om att en tillräcklig grad av oberoende förekommer, är enligt Cassel (1996) en av de väsentligaste utmaningarna för revisorn.

Revisorslagens regler kring revisorns oberoende bygger, enligt 20 §, på den så kallade analysmodellen. Lagen anger omständigheter som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, och grundregeln är att revisorn ska avstå från ett uppdrag ifall någon av följande omständigheter förekommer:

- *Egenintressehot*, revisorn har ett ekonomiskt intresse för klientens verksamhet
- *Självgranskningshot*, revisorn granskar eget utfört arbete som denne tidigare har utfört för klienten
- *Partställningshot*, revisorn har i en förhandling eller liknande tagit ställning för eller emot klienten
- *Vänskaps-/förtroendehot*, revisorn har personliga relationer till någon som ska granskas eller påverkas till ett okritiskt förhållningssätt till klienten
- *Skrämselhot*, revisorn riskerar att påverkas av någon som ska granskas eller utsätts för påtryckningar

I de fall revisorn utför revisionsrådgivning, det vill säga rådgivning angående rättelser av fel eller svagheter i revisionen, gäller inte grundregeln om att revisorn måste avsäga sig uppdraget på grund av självgranskningshot som medföljer rådgivningen. (FAR, 2006)

### 5.3.2 Kompetens

Enligt 9 kap. 11 § ABL ska revisorn "ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullborda uppdraget". Enligt FAR (2006) uppnås en hög kompetens genom att revisorn genomgår en kvalificerad grund- och basutbildning, genomgår fortlöpande vidareutbildningar samt skaffar sig erfarenhet genom utförande av uppdrag.

### 5.3.3 Tystnadsplikt

Revisorn får inte använda eller föra vidare uppgifter som revisorn tagit del av i sin yrkesutövning, i syfte att skapa fördelar för sig själv eller för att skada eller skapa

nytta för någon annan (26 § Revisorslagen). Revisorns tystnadsplikt gäller gentemot företagets aktieägare, styrelseledamöter och anställda samt mot utomstående aktörer som exempelvis kreditgivare och leverantörer. Det som revisorn skriver i revisionsberättelsen är i princip det enda som utomstående får ta del av. Tystnadsplikten kan i vissa fall medföra svårigheter för revisorn. Ett exempel som kan nämnas är de fall då en revisor blir kritiserad i media, men inte kan försvara sig genom att förklara hur situationen faktiskt ser ut. (FAR 2006, s. 119-120)

Oberoende, kompetens och tystnadsplikt är förutsättningar för att intressenter ska känna förtroende för revisorn (FAR, n.d.).

## 5.4 Förtroende

Att känna förtroende i sociala utbyten och relationer är mycket viktigt ur flera aspekter. Då förtroende är något som kan tillämpas och upplevas på många olika sätt är nyttan som följer med detta applicerbart på ett flertal områden, exempelvis samarbete, politiskt samtycke och trovärdighet. I situationer där man möter ohederligheter och bedrägerier blir förtroende extra värdefullt, även om det inte erbjuder ett skydd mot sådant. Förtroende är onekligen en värdefull och essentiell byggsten i vårt samhälle, men man måste också vara medveten om att detta är något som inte kan tas för givet. (Barbalet, 2009) Simmel beskriver vikten av förtroende på följande vis:

*”Without the general trust that people have in each other, society itself would disintegrate, for very few relationships are based entirely upon what is known with certainty about another person, and very few relationships would endure if trust were not as strong as, or stronger than, rational proof or personal observation”*

(Barbalet, 2009)

Med förtroende följer alltså acceptans om att man inte kan ha full insikt i eller kunskap om hur andra aktörer kommer att agera, men tack vare förtroende och tillit till andra är det möjligt att handskas med osäkerhet och rädsla för framtiden (Neu, 1991). Luhmann menar att förtroende överbryggar nutid med framtid, och beskriver detta som en nödvändig förväntan om ett framtida utfall som skapas genom tillit. Med hjälp av denna förväntan möjliggörs och realiserar utfall som annars inte hade kunnat uppnås om förtroende inte fanns. (Barbalet, 2009) Det har en unik förmåga att effektivisera koordinationen av kunskapsintensiva aktiviteter både inom och mellan organisationer, vilket är viktigt för att kunna anpassa sig till dagens klimat där det ställs höga krav på organisationer att ligga i framkant då utveckling sker i hög hastighet (Adler, 2001).

Enligt Adler byggs förtroende upp mellan individer, eller system, genom upprepad interaktion som skapar en känsla av förtrogenhet. Detta sker med hjälp av normer, vilka bidrar med förutsägbarhet och trovärdighet. De mekanismer som styr denna normbildning utgörs av interpersonell kontakt, såväl som rykten och institutionell kontext. Vidare beskriver Adler hur basen av förtroende bildas av ett flertal komponenter som består av stadigvarande tillit, kompetens, lojalitet och välvilja, ärlighet och öppenhet etc. (Adler, 2001)

#### 5.4.1 Förtroende för revisorn

Inom revisionsbranschen är förtroende nödvändigt för att revisorns arbete ska kunna vara meningsfullt. Om revisionens intressenter inte känner tilltro till revisorn är den kvalitetssäkring som utförs värdelös. Eftersom revision är ett förtroendeuppdrag är det fatalt för branschen om det utträttade arbetet inte upplevs som korrekt. (Cassel, 1996)

I en artikel skriven av McMillan (2004) beskrivs hur det finansiella systemet bygger på ett ömsesidigt förtroende och när allmänheten har tappat förtroende för ett företag får detta ödesdigra konsekvenser för verksamheten. Som exempel ges hur revisionsbyrån Arthur Andersens förfall blev ett faktum då den förlorade marknadens förtroende efter att Enron-skandalen uppdagades. (McMillan, 2004)

Revisorn kan inge förtroende med hjälp av sitt oberoende om det inte finns någon anledning för intressenterna att ifrågasätta dennes lojalitet. För att lojalitet skall inbringas bör revisorn rikta in sig på uppdragsgivarens långsiktiga ekonomiska intressen, men skall alltid beakta revisionsyrkets kompetenskrav och etiska värden i först hand. Revisorn måste alltid sträva efter ett oberoende och det räcker inte att endast uppdragsgivaren har förtroende för revisorn i fråga. Utöver hur förtroendet för revisorn påverkas av dess grad av oberoende, vinner revisorn förtroende genom att vara kompetent och professionell. Detta uppnås genom att revisorn håller sig till de lagar och förordningar som är upprättade där god redovisningssed och god revisorssed alltid ska beaktas. (Cassel, 1996)

För att bygga upp och bevara förtroende för revisorsprofessionen finns ett antal metoder att tillämpa. Enligt Neu (1991) vinner man förtroende och skapar en bild av att vara trovärdig genom fyra aspekter. Till att börja med är det viktigt att det finns ett inledande krav för att överhuvudtaget få utöva professionen, vilket innebär att revisorn måste ha med sig rätt utbildning (krav på kurser som ska läsas) och att alla som utövar professionen har en homogen bild av hur yrket går till, alltså ska alla revisorer besitta samma kunskap. Nästa aspekt berör vilken teknologi som används i professionen, vilket exempelvis kan röra sig om vilka regelverk som skall följas i branschen. Utöver att revisorn måste besitta rätt

kunskap och följa relevanta regler är det även viktigt att revisorn utför aktiviteter av symbolisk karaktär i syfte att vinna förtroende. Dessa är så kallade "Good Works-aktiviteter" och kan exempelvis vara att visa sig på arbetsmarknadsdagar på universitet och högskolor. Neu (1991) nämner till sist att revisorer bör utöva disciplinära aktiviteter så som yrkesutbildningar i syfte att uppnå professionalitet, vilka bör vara synliga för utomstående aktörer.

## 5.5 Förväntningar

Inom tjänstemarknadsföring är det enligt Grönroos (1991) viktigt att förstå vad kunderna efterfrågar och vad som ingår i deras bedömning av ett tjänsteföretag. Konceptet tjänstekvalité beskriver vilken kvalité som kunden upplever att tjänsten har. Detta koncept är av vikt för att tjänsteföretag ska kunna veta hur kunderna utvärderar kvalitén på tjänsten, eftersom de då i större utsträckning kan påverka kundens utvärdering i önskvärd riktning. (Grönroos, 1991) Hur väl en kund upplever servicen beror på hur väl den upplevda servicen stämmer överens med kundens förväntningar (Grönroos, 1991). Hur hög kvalité kunden upplever att tjänsten har grundar sig därför till stor del i vad kunden har för förväntningar på tjänsten.

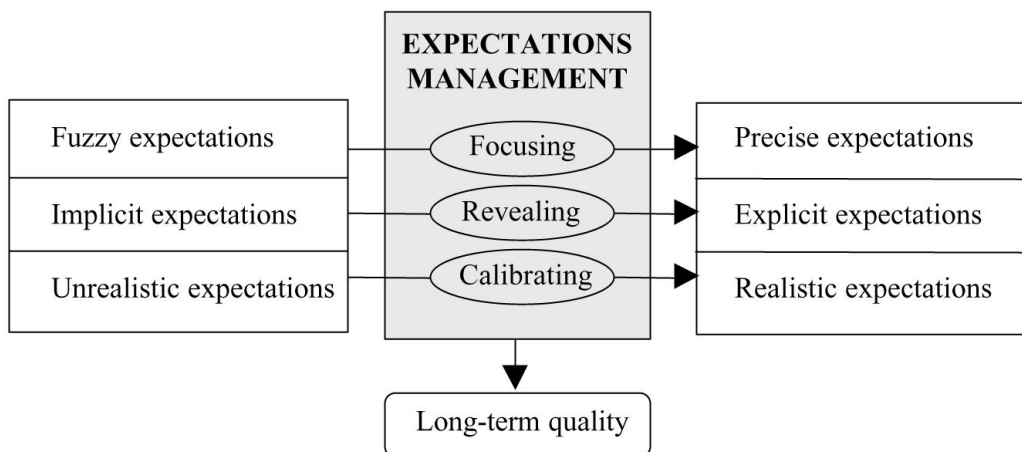
Ojasalo (2001) menar att kundens förväntningar kan vara *oklara* (fuzzy), *implicita* (implicit) och *orealistiska* (unrealistic). Kundens förväntningar är *oklara* när denne inte vet exakt vad man förväntar sig utav servicen. Kunden har en uppfattning om att man söker en förbättring men man inte vad det är man vill ska förbättras. Kunden kan ha en vag uppfattning om inom vilket område man söker en förbättring, men om förväntningarna inte förverkligas upplever kunden servicen som otillfredsställande men man vet inte anledningen till detta. Precisa förväntningar är motsatsen till oklara förväntningar. (Ojasalo, 2001) Precis som Grönroos menar att det är viktigt att förstå vad kunderna efterfrågar så menar Ojasalo att det är av vikt att fokusera de oklara förväntningarna, det vill säga att försöka översätta de till precisa förväntningar, för att öka sannolikheten för att kunden blir eller förblir tillfredsställd och därmed uppnå en högre långsiktig servicekvalité. Fokuseringen av de oklara förväntningarna sker i en dialog mellan tjänsteutövaren och kunden för att på så sätt fokusera på vad kundens förväntningar egentligen är, och därmed göra förväntningarna mer precisa eftersom kunden får en bättre bild av vad denne efterfrågar. (Ojasalo, 2001)

*Implicita* förväntningar är förväntningar som i en viss situation kan vara så självklara att kunden inte ens tänker på dem, eller att de inte skulle förverkligas. Ifall de implicita förväntningarna förverkligas är kunden inte medveten om detta eftersom man inte är medveten om förväntningarna, men om de inte förverkligas blir de implicita förväntningarna explicita, det vill säga att kunden blir medveten om dem. Explicita förväntningar är kunden medveten om att man har, och man

uppmärksammar ifall dessa uppfylls, och i de fall de inte gör det vet man ofta varför. (Ojasalo, 2001) Under en kundrelation kan det hända att kunder börjar se vissa servicerelaterade faktorer som självklara, speciellt under en lång kundrelation. Med andra ord kan explicita förväntningar bli implicita, det vill säga de är så självklara för kunden att denne inte ens tänker på dem. Om kunden börjar betrakta många servicefaktorer som självklara är det en större risk att kundens upplevelse inte sammanfaller med kundens förväntningar. För att komma runt detta problem kan tjänsteutövaren avslöja de implicita förväntningarna. Att avslöja de implicita förväntningarna ökar sannolikheten för hög kundnöjdhet i det långa loppet, och därmed en hög långsiktig tjänstekvalité. Däremot kan det påverka den kortsiktiga kundnöjdheten negativt eftersom själva avslöjandet kräver tid av kunden. (Ojasalo, 2001)

*Orealistiska* förväntningar är förväntningar som är omöjliga eller högst osannolika att bli uppfyllda. Ju mer realistiska förväntningar, det vill säga förväntningar som troligtvis kommer att uppfyllas, kunden har, desto större är sannolikheten att kunden upplever en god servicekvalité. Sannolikheten att kunden upplever en god service är större om förväntningarna sänks och/eller om utförandet av servicen förhöjs. (Ojasalo, 2001) När kundens förväntningar är orealistiska är det nästintill omöjligt att kundens förväntningar uppfylls. Kan däremot de orealistiska förväntningarna göras realistiska, finns det en möjlighet att förväntningarna kan uppfyllas. Om man justerar kundens orealistiska förväntningar före servicen eller tidigt i processen kan framtida besvikelser hos kunden undvikas. Självklart kan kunden bli besviken när det går upp för denne att dennes förväntningar är orealistiska, men å andra sidan blir förmodligen besvikelsen större om kunden sent i processen, efter att ha lagt tid och pengar på servicen, får reda på att dennes förväntningar är orealistiska. (Ojasalo, 2001)

Ojasalo sammanfattar hanteringen/styrningen av olika förväntningar för att uppnå en långsiktig kvalitet och kundnöjdhet genom följande figur:



Figur 2: A Framework for managing customer expectations (Ojasalo, 2001)

## 5.6 Förväntningsgapet

När revisorerna inte lever upp till allmänhetens förväntningar ökar problematiken med det så kallade förväntningsgapet.

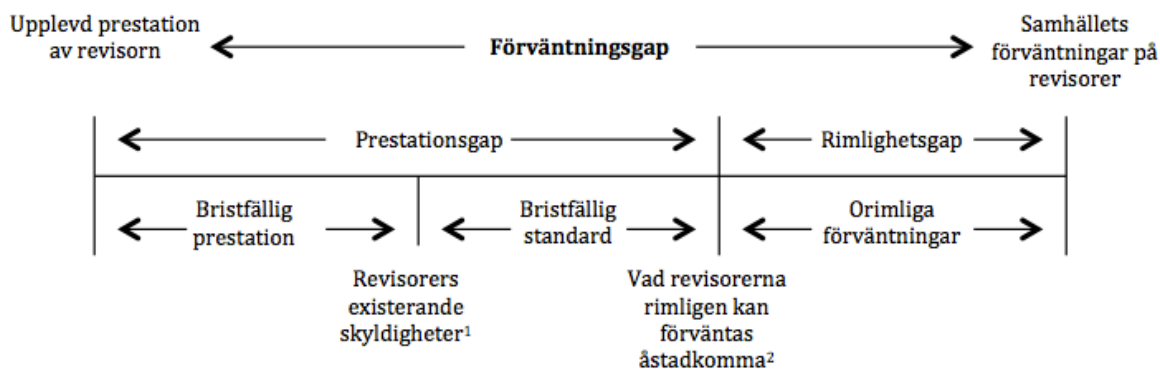
*”The audit expectation gap is critical to the auditing profession because the greater the unfulfilled expectations from the public, the lower is the credibility, earnings potential and prestige associated with the work of auditors.”*

(Lee, Ali & Bien 2009 baserat på Sikka et al. 1998)

### 5.6.1 Definition

Liggio var först med att år 1974 introducera begreppet förväntningsgap inom revision och han definierade det som skillnaden mellan den förväntade prestationen föreställt av den oberoende revisorn och av användaren av finansiella uttalanden. Ett par år senare utökade The Cohen Commission definitionen genom att överväga om det finns ett gap mellan vad allmänheten förväntar sig eller behöver av revisionen och vad revisorn kan och rimligen bör förväntas åstadkomma. (Koh & Woo, 1998)

Porter (1993) uppger att det gap som orsakar kritik mot revisorer är gapet mellan vad samhället förväntar sig av revisorer och vad de upplever att de erhåller ifrån dem. Porter menar därför att gapet bör definieras som skillnaden mellan samhällets förväntningar på revisorer och revisorers prestationer, såsom de uppfattas av samhället. Detta gap delar hon upp i två delar: ett *rimlighetsgap* och ett *prestationsgap*.



1. Skyldigheter enligt lag och professionell praxis
2. I enlighet med vad som är kostnadseffektivt

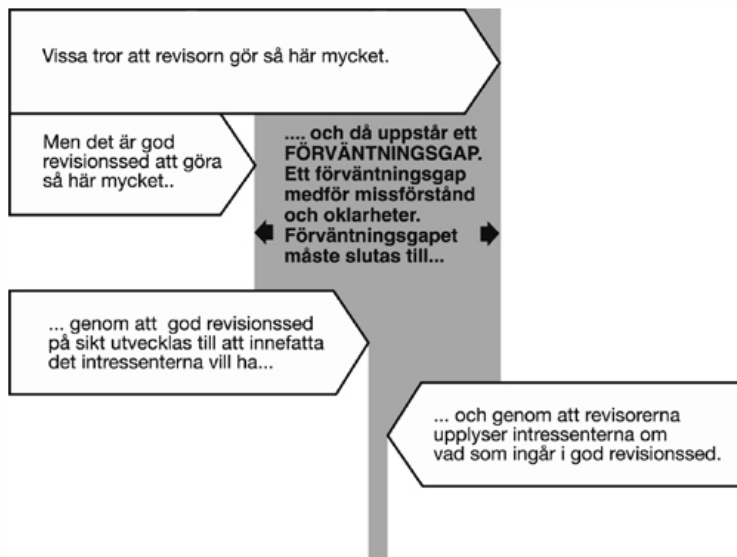
Figur 3: Modell av revisionens förväntningsgap baserad på Porter (1993)

1. *Rimlighetsgapet* är skillnaden mellan vad intressenterna förväntar sig att revisorer ska åstadkomma och vad revisorerna rimligen kan förväntas åstadkomma.
2. *Prestationsgapet* är skillnaden mellan vad samhället rimligen kan förvänta sig av revisorer och vad intressenterna faktiskt uppfattar att revisorerna åstadkommer. Prestationsgapet delar Porter i sin tur in i två komponenter:
  - 2.1 Bristfällig standard representerar gapet mellan de uppgifter som intressenterna rimligen kan förvänta sig att revisorn ska åstadkomma och de existerande skyldigheter de besitter enligt lag och professionell praxis.
  - 2.2 Bristfällig prestation representerar gapet mellan de existerande skyldigheter revisorn besitter enligt lag och professionell praxis och vad intressenterna faktiskt upplever att revisorn åstadkommer.

Jennings, Kneer & Reckers (1993) ger en liknande definition av förväntningsgapet; att detta är skillnaden mellan vad allmänheten förväntar sig av revisionsbranschen och vad branschen faktiskt erbjuder.

Enligt FAR (2006) uppstår ett gap när intressenternas förväntningar inte speglas mot vad revisorn kan och får göra, och illustrerar gapet med följande bild:





Figur 4: Förväntningsgapet (FAR, 2006)

Det har alltså inte skapats en generell definition av förväntningsgapet, men enligt Öhman (2007) är det centrala i begreppet, nämligen att intressenternas uppfattningar om revisionen inte stämmer överens med revisorernas, en gemensam nämnare.

### 5.6.2 Orsaker bakom förväntningsgapet

Shaikah & Tahla (2003) menar att det inte råder en enighet kring orsaken till förväntningsgapet, men några utav de orsaker som har hänförts till förväntningsgapet är revisionens komplexa natur, okunskapen och orealistiska förväntningar hos intressenter, att utvärderingen av revisorns prestationer baseras på information som tillkommit efter revisorns arbete samt företagsskandaler som har lett till nya förväntningar eller krav på revisorn.

Enligt Koh & Woo (1998) uppstår ett gap när revisorerna och allmänheten har olika uppfattningar om revisorns uppgifter och ansvarsområden och meddelanden som framförs i revisionsrapporter. Baron et al. (1977) kom fram till att revisorer och användare av finansiella rapporter har signifikant åtskilda uppfattningar och preferenser om omfattningen av revisorns ansvar för att upptäcka och avslöja oegentligheter och olagliga handlingar. Speciellt håller användare revisorerna mer ansvariga för oegentligheter och olagliga handlingar än vad revisorerna anser sig vara. Porter (1993) menar att den utbredda kritiken och rättstvister mot revisorer är en förgrening av att revisorer misslyckas med att möta samhällets förväntningar på dem, och att ett sådant misslyckande leder till att förtroendet för revisorerna och deras arbete minskar.

### 5.6.3 Problematiken och utvecklingen

Problematiken kring skilda uppfattningar om revisorns roll är även något som Cassel (1996) fastställde som aktuellt strax före millennieskiftet, då han menade att uppdragsgivare ofta har en oklar bild av revisorsrollen. Om revisorn inte anmärker på några oegentligheter tolkas ofta detta av uppdragsgivarna som en garanti på att oegentligheter inte förekommer. Detta, menar Cassel, hänger samman med att uppdragsgivarna ofta tror att revisorns granskning är mer omfattande än vad som egentligen krävs för att utfärda en välgrundad revisionsberättelse. (Cassel, 1996)

Debatter kring kollapserna av Enron och Worldcom i början av 2000-talet lyfte fram ett antal problem som hade en direkt koppling till förväntningsgapet. De frågor som diskuterats är bland annat revisorns oberoende, tillhandahållandet av icke revisionsrelaterade tjänster, rotationen av revisorer samt behovet av att omvärdera effektiviteten av revisionsprocessen, lagar och revisionsstandarder. (Shaikah & Tahla, 2003)

Enligt FAR (2006) finns ett antal områden där förväntningsgap ofta uppstår och dessa gäller årsredovisningens "riktighet", obestånd och konkurs, förskingringar och andra oegentligheter.

### 5.6.4 Åtgärder mot förväntningsgapet

Cassel menar att förväntningsgapet kan minskas genom flertalet åtgärder, bland annat att det revisorerna i praktiken gör bättre ska svara mot deras lagstadgade roll, att revisions roll bättre kommuniceras ut av revisorer och revisionsorganisationer samt att uppdragsgivare och granskade behöver vara bättre på att ta reda på deras egen roll och deras relation till revisorsrollen. (Cassel, 1996)

Koh & Woo (1998) har i sin studie bland annat sammanfattat de åtgärder som i litteraturen föreslås för att minska förväntningsgapet. De åtgärder som nämns i litteraturen är:

- *Utökade revisionsrapporter*, föreslås av Nair & Rittenberg (1987) eftersom att en utökad rapport skulle förändra användarnas uppfattning om ledningens och revisorns roll.
- *Utbildning*, föreslås av bland annat Monroe & Woldiff (1993) då de menar att gapet är mindre mellan mindre utbildade användare och revisorer än mellan mindre utbildade användare och revisorer.

- *Strukturerade revisionsmetoder*, en ökad användning av beslutshjälpmedel för revisorer i hopp om att minska revisorernas juridiska ansvar och på så sätt minska gapet, är en åtgärd som ökat bland revisionsbyråer.
- *Utökning av revisorns ansvarsområden och förbättring av revisorns oberoende*, föreslås av bland annat Humphrey, Moizer & Turley (1993) med motiveringen att det är inte någon idé att förvänta sig att allmänheten kommer att överge sin tro om att revisorerna är ”bedrägeridetektiver” genom utbildning, eller att förändra längden på revisionsrapporten eller att högt uppmärksammade revisionsmisslyckanden är undantag.
- *Övrigt*, Porter (1993) föreslår att varje gång allmänheten kritiserar en revisors utförande av en skyldighet så bör detta analyseras och härledas till vilken del av gapet det representerar, och därefter bör lämplig åtgärd vidtas.

Även uppdragsbrevet har föreslagits som åtgärd för att minska förväntningsgapet. Genom att uppdragsbrevet klargör revisorns arbetsuppgifter och ansvarsområden är det ett verktyg för att hantera klientens förväntningar. (Shaikah & Tahla, 2003).

Enligt FAR (2006) kan problemet med förväntningsgapet bearbetas på två olika sätt i syfte att minska detta. Det ena är att intressenterna kan informeras om vad revisionen omfattar och vad revisorsrollen innebär. Det andra sättet är att tydliggöra vad som är revisorns ansvar och vad som är styrelsens och VD:ns ansvar.

I en artikel i tidskriften *Balans* (Danielsson, 2011) angående medias inverkan på revisionsbranschen menar de fyra stora revisionsbyråernas (Ernst & Young, PwC, KPMG och Deloitte) styrelseordföranden att förväntningsgapet aldrig kommer att kunna försvinna helt och hållet genom information. Detta på grund av att revisorerna trots allt är människor som kan begå misstag, och trots att de för det mesta gör ett bra jobb, är det de fåtal fall där misstag skett som sprider sig i media.

## 6. Intervjustudie

---

*Intervjustudien är en empirisk undersökning som har utförts i syfte att ta reda på såväl revisorers som klienters syn på förväntningsgapet och dess förändring de senaste tio åren. Kapitlet inleds med en tabell innehållande en översiktlig presentation av respondenterna. Därefter presenteras de svar som erhållits från respondenterna.*

---

### 6.1 Presentation av respondenter

#### Revisorer

Befattning	År som auktoriserad revisor		Byråstorlek	Benämning i presentation
Auktoriserad revisor	18		Liten	Revisor mindre byrå
Auktoriserad revisor	11		Stor	Revisor större byrå

#### Klienter

Befattning	Företagstyp	Bolagsform	Företagstorlek	Benämning i presentation
VD	Fond- och kapitalförvaltningsbolag	AB	Litet	VD litet företag
Delägare	Reklambyrå	AB	Litet	Delägare litet företag
Redovisningsansvarig	Internationellt IT-företag	AB	Medelstort	Redovisningsansvarig medelstort företag
Ekonomichef	Ekonomikonsultföretag	AB	Medelstort	Ekonomichef medelstort företag
Redovisningschef	Industriellt konglomerat	AB	Stort	Redovisningschef stort företag
Ekonomichef	Tjänsteföretag för finansiella och administrativa tjänster	AB	Stort	Ekonomichef stort företag

Tabell 1: Presentation av respondenter

## 6.2 Presentation av intervjusvar

### 6.2.1 Revisorn som konsult

Detta avsnitt presenterar respondenternas uppfattning om i vilken mån klienterna förväntar sig konsultation av revisorn, samt i vilken mån revisorn brukar/anser sig behöva utföra denna konsultation. Frågorna behandlade huruvida revisorn bör kommentera utförda affärsbeslut vid revisionen, samt inom vilka områden klienterna förväntar sig att få rådgivning, och inom vilka områden revisorn brukar ge råd.

#### **Att kommentera utförda affärsbeslut**

##### **Klienternas uppfattning**

Vad gäller frågeställningen kring huruvida revisorn ska kommentera gjorda affärsbeslut eller ej ansåg ingen av klienterna att detta bör göras av revisorerna. Däremot ska revisorerna, enligt den redovisningsansvarige från ett av de medelstora företagen samt VD:n från ett av de små företagen, kontrollera och granska att beslutsunderlagen är rimliga. Klienterna på de stora företagen hade avvikande åsikter gällande förändringen de senaste tio åren, då ekonomichefen på det stora företaget ansåg att det inte hade skett någon förändring medan redovisningschefen på ett av de stora företagen ansåg att revisorn var mer inblandad i affärsbeslut för tio år sedan än vad de är idag. Övriga klienters svar var i samma linje, då de menade att revisorn hade en mer kontrollerande och distanserad roll för tio år sedan, vilket i detta sammanhang betyder att de då inte beblandade sig med dessa typer av frågor.

##### **Revisorernas uppfattning**

Revisorn från den mindre byrån var av åsikten att man som revisor bör kommentera och granska de väsentliga beslut som har fattats, och då framförallt säga till om en klient har gjort en dålig affär som hade kunnat undvikas då företagarna i somliga fall inte själva är medvetna om att de faktiskt har gjort en dålig affär. När revisorn från den större byrån besvarade denna fråga menade denne att man som revisor principiellt inte ska behöva kommentera bra eller dåliga affärsbeslut. Dock finns en skyldighet att ta reda på vad företaget har gjort, varför de har gjort så och hur detta beslut kommer påverka verksamheten framöver samt vilka eventuella risker detta kan medföra i revisionen. Även om denne var av åsikten att det inte är en revisors skyldighet att kommentera affärsbeslut, menade denne att det är ett tecken på bristande intresse för klientens verksamhet om man som revisor inte gör det. De båda revisorerna menade att deras uppfattningar kring ämnet inte har förändrats under de senaste tio åren.

## **Att ge råd om nya investeringsmöjligheter, budget- och planeringsfrågor samt produktionsomläggningsfrågor**

### **Klienternas uppfattning**

När det kommer till förväntningar om ifall revisorn ska ge råd kring nya investeringsmöjligheter, budget- och planeringsfrågor samt produktionsomläggningsfrågor var samtliga klienter överens om att de inte förväntade sig denna typ av hjälp, och ingen ansåg heller att det är revisorns uppgift att förse dem med den typen av hjälp. Ingen av klienterna menade heller att deras förväntningar har förändrats inom detta område.

### **Revisorns uppfattning**

På denna fråga var de två revisorerna av ganska skilda åsikter. Revisorn från den större byrån påstod att denne inte brukar ge råd angående nya investeringsmöjligheter och produktionsomläggningsfrågor, men däremot att denne brukar ge råd angående budget- och planeringsfrågor. Revisorn från den mindre byrån menade att denne alltid brukar ge råd angående nya investeringsmöjligheter och budget- och planeringsfrågor. Angående rådgivning om nya investeringsmöjligheter uttryckte sig revisorn som följande:

*”Det gör man alltid. Ofta hör de (klienten) av sig och vill att man ska kasta ett öga på det som de säger, att man tittar på avtalet eller diskuterar vilka funderingar som de har, och så kan man då delge sin erfarenhet. Dels så har man ju ganska bra faktakunskaper inom mycket och så har man ju en viss erfarenhet också kring hur folk brukar tänka och göra. En erfarenhetsbank har man ju.”*

Angående rådgivning gällande produktionsomläggningsfrågor svarade samma revisor att frågan sällan är aktuell då det knappt finns några producerande företag i Stockholm där denna revisor arbetar. Båda revisorerna menade dock att den rådgivning de utför inom dessa områden kan ses som service eller en tilläggstjänst. Gällande förändringen de senaste tio åren menade båda revisorerna att det inte hade skett någon sådan inom denna aspekt.

### **6.2.2 Revisorns ansvar**

Inom detta avsnitt besvarade respondenterna frågor gällande revisorns ansvarsområden, som handlade om huruvida respondenterna ansåg att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att förhindra överträdelser av den ekonomiska lagstiftningen samt att aktivt söka efter oegentligheter. Vidare fick respondenterna ta ställning till huruvida de ansåg att ekonomiska problem ska upptäckas i tid och konkurser tidigare upptäckas samt att förskingring ej ska kunna uppstå ifall

revisorn har skött sina åligganden rätt. Respondenterna fick även ta ställning till om de ansåg att man kan lita på uppgifterna i bokslutet och årsredovisningen ifall en ren revisionsberättelse lämnas. Avsnittet avslutas med hur revisorn informerar klienten om sina skyldigheter gentemot denna.

## **Att förhindra överträdelser av den ekonomiska lagstiftningen**

### **Klienternas uppfattning**

Alla klienter var överens om att revisorn ska kontrollera om några oegentligheter har ägt rum, och om de stöter på något konstigt ska de flagga för det. Däremot är det ingen av klienterna som menar att revisorn egentligen kan förhindra överträdelser av lagstiftningen, men ekonomichefen på ett av de stora företagen nämnde att revisorn kan hjälpa bolaget att försvåra möjligheten till att oegentligheter kan ske. Vidare var samtliga klienter eniga om att revisorns roll ur denna aspekt är likadan som för tio år sedan. Däremot tog den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen och VD:n på ett av de små företagen upp att det idag är tydligare med att revisorn faktiskt ska kontrollera detta, det vill säga revisorns kontrollerande roll betonas mer.

### **Revisorernas uppfattning**

Ingen av revisorerna ansåg att de egentligen ska förhindra överträdelser av lagstiftningen. Däremot menade båda revisorerna att man gör vissa typer av kontroller som därmed kan leda till att man upptäcker ekonomisk brottslighet. Revisorn från den mindre byrån nämnde att denne alltid kontrollerar vem som tecknar banken och vem som attesterar, så att det inte är samma person som utför båda sysslorna, samt att det är viktigt att hålla en löpande uppsikt på likvida medel. Denna revisor menade dock att det är omöjligt att granska så att det blir idiotsäkert, det vill säga att trots kontroller kan ändå ekonomisk brottslighet äga rum utan att upptäckas.

Revisorn från den större byrån besvarade frågan som att denne inte riktar in sin revision på att försöka hitta en massa ekonomisk brottslighet. Det viktiga i hans värld är väsentlighet och risk. Denne revisor uttryckte vidare:

*”Men är det så att när man gör sin granskning och det visar sig finnas brister i hanteringen i stort, däri kan jag tänka att man flaggar för det, men annars är det inte min uppgift eller utgångspunkt att jaga det.”*

Angående förändringen de senaste tio åren svarade revisorn från den mindre byrån att det, enligt honom, inte har skett någon förändring. Revisorn från den större byrån uttryckte sig däremot som följande:

*”Jag tänkte mer på detta förr, men det kan ha att göra med att jag jobbat med det under endast 11 år. Jag vill inte säga att man blir avtrubbad, men det är lite så att när man började så var det mer så att man var pekpinne (tycka ditten och datten om allt). Men om vi skulle sagt att jag var tio år äldre för tio år sedan skulle jag nog tyckt likadant som idag.”*

## **Att aktivt söka efter oegentligheter**

### **Klienternas uppfattning**

När det kommer till vad klienterna ansåg ingår i revisorns ansvar menade båda klienterna från de stora företagen och ekonomichefen på ett av de medelstora företagen att revisorn inte aktivt ska söka efter oegentligheter, eftersom de inte ska gå in med inställningen att de letar efter fel utan snarare kontrollera att allt har gått rätt till. Dessa klienter är eniga om att revisorn bör agera om denne stöter på något problem, men det är inget som ingår i revisorns huvudsakliga uppgift. De tre övriga klienterna, den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen och båda klienterna på de små företagen, menade att revisorn aktivt ska söka efter oegentligheter. Den redovisningsansvarige på det medelstora företaget menade att det handlar om att skydda aktieägare, och VD:n i ett av de små företagen poängterade vikten av att undersöka vilka risker som finns. Delägararen i ett av de små företagen konstaterade:

*“Jo, absolut. Det är jätteviktigt! Att oegentligheter skulle uppstå i vårt företag ser jag som osannolikt då vi bara är två stycken, så det kanske mer blir viktigt att revisorn söker aktivt i större bolag.”*

Samtliga klienter ansåg att de hade svarat likadant på frågan för tio år sedan.

### **Revisorernas uppfattning**

Revisorn från den mindre byrån besvarade frågan på följande vis:

*”Inte i sig, det tycker jag inte, utan det är mer att man ska granska själva kontrollorganet så att risken för bedrägeri minskar samt att kontrollorganet upptäcker om det sker.”*

Denna revisor menade att man även kontrollerar att klienten inte blir utsatt för bedrägerier genom att se över bolag som skickar fakturor och på något sätt kan verka misstänksamma. Revisorn från den större byrån uttryckte sig som följande:

*”Inte aktivt. Bara delvis. Inledningsvis i revisionen förhör man i princip styrelse och ledning och ägare om det har varit några oegentligheter och i övrigt är det så att när man tittar på de*



*konton man bedömt som väsentliga och gör sin granskning, kollar man ju om något sticker ut samt kollar om det borde vara några konstigheter.”*

Revisorn från den större byrån menade alltså att det inte handlar om att aktivt leta efter oegentligheter, utan snarare om att kontrollera så att allt har gått rätt till, och visar det sig att något inte är rätt så följs detta upp.

Revisorn från den mindre byrån menade att denne hade svarat detsamma på denna fråga för tio år sedan. Revisorn från den större byrån ansåg att det generellt sett var mycket mindre fokus på detta för tio år sedan.

## **Att upptäcka ekonomiska problem**

### **Klienternas uppfattning**

Samtliga klienter menade att revisorn, förutsatt att denne sköter sina åligganden rätt, till viss del kan bidra till att konkurser oftare kan undvikas eller att ekonomiska problem kan upptäckas tidigare. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen uttryckte att denne förväntar sig att revisorn ska meddela klienten om något inte står rätt till. Två klienter, ekonomichefen på ett av de stora företagen och delägaren i ett av de små företagen, menade att revisorns möjlighet att upptäcka ekonomiska problem beror på vilken nivå av kontakt man har med revisorn och hur frekvent denne gör besök hos klienten. Vid hög grad av kontakt samt mer frekventa besök så menade klienterna att de förväntar sig mer av revisorn angående dennes förmåga att upptäcka ekonomiska problem. Ingen av klienterna påstod att de skulle ha svarat annorlunda på denna fråga för tio år sedan.

### **Revisorernas uppfattning**

Revisorn från den mindre byrån uttryckte sig som följande gällande att upptäcka ekonomiska problem:

*”Jag tror att företagarna själva har koll på att det går dåligt. Det är snarare själva redovisningskonsulten som ska flagga för att det är kaos eller kris. Däremot så ska ju revisorn ändå försöka få lite löpande rapporter och ha lite löpande kontakt med kunden under året. Och ser man då att det är kris så kan man då framföra det....*

*Men det är väl där lite av förväntningsgapet tror jag till viss del. Att de kan tycka, “varför har inte du sett det?”. Man kan få sådana frågor ibland. Jag tror att det ligger i själva samhällsklimatet, att det är så att man ska hela tiden kunna skylla på någon annan. Lite så kan det vara ibland, men får man*

*inga rapporter så kan man heller inte upptäcka att det är något som inte står rätt till. De flesta kunderna som hamnar i trångmål hör normalt av sig och ber om råd.”*

Revisorn från den större byrån besvarade samma fråga på följande sätt:

*”Nej det tror jag inte. I de fall där det är konkurser är det så att har man ett bolag som hela tiden går dåligt så är det klart att man är mer på och har en mer löpande kontakt. Sköter man då sina åligganden rätt kan man såklart förhindra några. Men sen är det såklart i vissa fall så att funkar det inte så funkar det inte. Vidare kan man ju göra så att skadan blir mindre, dels för styrelsen själv och dels för intressenterna.”*

Denna revisor menade vidare att ju bättre löpande kontakt man har med ett företag, desto enklare är det att upptäcka problem. Det handlar alltså om hur revisorns relation till företaget ser ut och denna är i sin tur beroende av hur mycket företaget är beredda att betala. Båda revisorerna menade att de hade svarat likadant på frågan för tio år sedan.

## **Att förhindra förskingring**

### **Klienternas uppfattning**

När klienterna besvarade frågan huruvida förskingring ej ska kunna uppstå, givet att revisorn sköter sina åligganden rätt, menade samtliga klienter att förskingring alltid kan uppstå ändå. Däremot tog majoriteten av klienterna upp att revisorn kan hjälpa till att minska risken för förskingring exempelvis genom att se till att företagets internkontroller försvårar möjligheten till förskingring. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen menade att dennes förväntningar inte var lika höga för tio år sedan, eftersom råd och hjälp gällande säkerhetsrutiner kan ses som en mer rådgivande funktion, och det var inget man förväntade sig av revisorn för tio år sedan. De övriga klienterna var dock eniga om att ingen förändring i förväntningar har skett under de senaste tio åren.

### **Revisorernas uppfattning**

Båda revisorerna menade att förskingring alltid kan uppstå även om revisorn sköter sina åligganden rätt. Revisorn från den mindre byrån uttryckte sig:

*”Nej, revisorn kan inte granska allting, det är en omöjlighet. Skulle man göra det så skulle det bli sådana ofantliga revisionsfakturor. Då är det bättre att ta risken för förskingring i sådana fall.”*

Revisorn från den större byrån besvarade frågan som följande:

*”Det kommer kunna uppstå ändå. Folk som förskingrar är så pass duktiga på det så vill man och är tillräckligt smart så kommer det kunna uppstå ändå... Bara för att man sköter sina åligganden rätt så kommer man inte kunna förhindra det.”*

Vidare menade båda revisorerna att de hade besvarat frågan likadant för tio år sedan.

## **Att kunna lita på de reviderade uppgifterna i bokslutet och årsredovisningen**

### **Klienternas uppfattning**

Klienterna var eniga om att en ren revisionsberättelse inte är en säkerhet för att allt står rätt till eftersom det är omöjligt för revisorn att kontrollera allt. Däremot hade klienterna delade meningar om till vilken grad man kan lita på revisionen. VD:n på ett av de små företagen menade att man inte kan lita på siffrorna bara för att de är reviderade. Ekonomichefen på ett av de stora företagen menade att en ren revisionsberättelse ändå är en sorts kvalitetsstämpel, och i linje med detta svarade den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen på följande vis:

*“Det måste man kunna göra... Revisorn har gjort en riskbedömning för fel som finns i årsredovisningen... vad ska man annars ha en revisor till?”*

Vad gäller den tioåriga förändringen av uppfattningarna kring frågan rådde det skilda meningar klienterna emellan. Den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen samt redovisningschefen på ett av de stora företagen menade att man har en större tillit till revisionsberättelsen nuförtiden eftersom denna har blivit mer tydlig och utförlig. Redovisningschefen på det stora företaget menade att detta till stor del kan ha berott på att företaget blev noterat på den amerikanska börsen år 2003, vilket för dem innebar en anpassning till amerikanska standarder som resulterade i en större upplevd tydlighet och utförlighet.

Övriga klienter menade att man kunde ha en större tillit till revisorernas arbete för tio år sedan. Anledningen till detta, menade båda klienterna från de små företagen, var att allmänheten har haft en mer kritisk inställning till siffrornas kvalitet på senare år, vilket till viss del kan förklaras av de redovisningsrelaterade skandalerna som uppkommit de senaste åren. En annan anledning, menade VD:n på det lilla företaget, kan vara att “man har blivit äldre och mer cynisk”. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen delade samma åsikt om att tilliten till revisorernas arbete var större för tio år sedan, men menade att anledningen till detta istället berodde på att allmänheten hyste mer respekt för

revisorer för tio år sedan. Redovisningschefen på ett av de stora företagen menade slutligen att det inte skett någon förändring alls på detta område.

### **Revisorernas uppfattning**

Revisorerna var eniga om att man kan lita på informationen i bokslutet och årsredovisningen i den bemärkelsen att det inte skall finnas några väsentliga fel. Att den är 100 procent korrekt kan de dock inte garantera. När revisorn från den större byrån spannar vidare i ämnet kunde denne koppla samman detta område med förväntningsgapet:

*“Här kan det dock sägas finnas ett ganska stort förväntningsgap, att när någon säger sig ha lämnat en ren revisionsberättelse så tycker många att skattemyndigheter då inte ska kunna komma dit och säga att man har gjort ditten och datten fel. Men det är ju fortfarande många bolag, såväl små som stora, som tror detta. Ju större bolaget är desto lättare har de att förstå att revision är en sak och skatt är en annan, och att man pratar om väsentlighet och risk, att det är dessa två begrepp som styr numera. Däremot ser många små bolag en ren revisionsberättelse som ett kvitto på att allt är rätt”.*

När samma revisor beskrev hur denne upplevde situationen för tio år sedan menade denne att det inte var lika många som förstod att revision är en sak och att garantera att allt stämmer är en annan. Detta är, enligt denne, något som klienter är bättre informerade om idag och denne tycker sig kunna se en stor förändring inom detta område.

## **Hur klienterna informeras om revisorns skyldigheter gentemot dem**

### **Klienternas uppfattning**

Samtliga klienter menade att de informeras om revisorns skyldigheter både muntligt och skriftligt. Den skriftliga informationen lämnas i form av det uppdragsbrev som revisorerna lämnar över innan revisionen utförs. Samtliga klienter uttryckte vidare att den kommunikation de har med sin revisor är god och att förväntan kring vad revisorn ska göra är tydlig.

Det rådde delade meningar kring hur väl klienterna ansåg att de blev informerade för tio år sedan. Den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen menade att man i bästa fall fick muntlig information från revisorerna, och ser därför uppdragsbrevet som något som har hjälpt mycket i kommunikationen. VD:n på ett av de små företagen menade också att revisorerna har blivit mycket tydligare i kommunikationen. Ekonomichefen på ett av de stora företagen menade däremot att det fungerade bättre förr, eftersom uppdragsbrevet bara är en

formalitet som i själva verket inte förbättrar kommunikationen. Övriga klienter menade att det inte har skett någon förändring.

### **Revisorernas uppfattning**

Båda revisorerna menade att de informerar sina klienter om vilka skyldigheter de har gentemot dem genom uppdragsbrevet och poängterade även vikten av god kommunikation och diskussion i tillägg till detta. Revisorn från den mindre byrån nämnde även att man som revisor ibland får informera om de lagar som gäller i samband med bokslut och stämma. Samma revisor hävdar vidare att uppdragsbrevet inte hjälper så mycket i syfte att minska förväntningsgapet då denne menar att klienter ofta bara blir förvirrade av det, eller inte ens läser det. Det är enligt denne revisor något som snarare bara är resurskrävande och onödigt, i varje fall för små företag.

När revisorerna ser tillbaka på hur de informerade sina klienter för tio år sedan (innan man började använda uppdragsbrevet) menade revisorn från den större byrån att man på den tiden förde en allmän diskussion, eller snarare "snabb överenskommelse", om vad revisorernas skyldighet var. Vidare diskuterar denne att många klienters reaktioner på uppdragsbrev, eller framförallt uttalandebrevet från företagsledningen, är skepticism.

*"Det är många som tycker "vad är det för skit som vi ska skriva på, om man får uttrycka sig så", att... tar inte ni ansvar för någonting?" "ska vi ta ansvar för allt?"."*  
(Revisor, större byrå)

Revisorn från den mindre byrån menade även han att de informerade sina klienter muntligt förr. I och med att många lagar har tillkommit med ökade sanktioner har det blivit hårdare idag och viktigare för revisorerna att informera om sin roll.

### **6.2.3 Revisorns oberoende**

I detta avsnitt presenteras respondenternas uppfattning om huruvida revisorn bör markera sin roll som oberoende part samt vilka revisionens viktigaste intressenter utgörs av.

#### **Att markera sin roll som oberoende part**

##### **Klienternas uppfattning**

Alla klienter är eniga om att revisorn bör markera sin roll som oberoende part förutom ekonomichefen på ett av de stora företagen som menar att denne inte har något behov av en sådan markering eftersom att alla berörda parter redan är så pass införstådda med vad deras ansvarsområde innefattar. Denna klient menade

även att situationen inte hade förändrats under de senaste tio åren. Övriga klienterna ansåg däremot att behovet av att revisorn tydliggör sitt oberoende har ökat med åren och VD:n på ett av de små företagen uttryckte sig som följande:

*“Det är idag viktigare att revisorn markerar sin oberoende roll. Detta är nog på grund av alla skandaler som skett där revisorn har ifrågasatts.”*

Sambandet mellan ett högre krav på att revisorn markerar sin oberoende roll och skandaler var även något som den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen tog upp.

### **Revisorernas uppfattning**

När revisorerna skulle besvara frågan huruvida de ansåg att de borde markera vilken roll de har för att bibehålla förtroendet som oberoende part rådde det delade meningar revisorerna emellan. Revisorn från den mindre revisionsbyrån ansåg att denne som revisor har en skyldighet att markera sin roll, medan revisorn från den stora byrån inte såg detta som något denne bör göra. Revisorn från den större byrån menade dock att revisorer gör detta hyfsat bra idag, men påpekade samtidigt att olika revisorer har olika roller och att det finns många nivåer på konsultation inom yrket.

*”Det är väldigt stor skillnad beroende på hur många revisorer man har över och under sig samt beroende på kund. På större bolag är det inte revisorn som gör konsultationen utan där slussas den bara igenom, vilket tydliggör rollen som revisorn besitter. Däremot är den (rollen) lite svårare att tydliggöra på de lite mindre och medelstora företagen.”*

(Revisor, större byrå)

Samma revisor menade vidare att uppdragsbrevet är något som har hjälpt till att tydliggöra den roll revisorn skall uppträda och att förväntningarna på revisorn var betydligt högre innan detta infördes, med tanke på att man tidigare förväntades kunna i stort sett allt. Gällande hur situationen såg ut för tio år sedan menade samma revisor att den inte har förändrats, det vill säga att de inte borde markera sin roll som oberoende part. Till skillnad från denna revisor menade revisorn från den mindre byrån att denne för tio år sedan även då ansåg att det var revisorns egen skyldighet att markera sin roll.

### **Revisionens viktigaste intressenter**

#### **Klienternas uppfattning**

När klienterna skulle ta ställning till vilka de ansåg var revisionens viktigaste intressenter gav alla liknande svar.

*“Revisionen utförs i första hand för aktieägarna i mina ögon. Nummer två är styrelsen. Sen finns det fler intressenter som är viktiga, exempelvis kreditgivare, leverantörer och anställda.”*  
(Ekonomichef, stort företag)

Denna åsikt var representativ då samtliga klienter ansåg att ägarna är revisionens viktigaste intressenter. Flera klienter nämnde även dem styrelsen, kreditgivare, leverantörer och anställda som viktiga intressenter. Ytterligare intressenter som benämndes som viktiga var myndigheter, företagsledning och kunder. Samtliga klienter var överens om att detta inte är något som förändrats under de senaste tio åren.

### **Revisorernas uppfattning**

Båda revisorerna ansåg att ägarna är revisionens viktigaste intressenter, då det är på deras uppdrag revisionen utförs och det är mot dem man jobbar i syfte att bidra med någonting. Revisorn från den större byrån gjorde en distinktion mellan de viktigaste intressenterna i små respektive stora bolag:

*“I de stora bolagen gör man den för ägarna och styrelsen, ägarna har ju dock inte den kontrollen i de större bolagen och kommer inte åt det på samma sätt. Styrelsen kommer visserligen inte heller alltid åt det på samma sätt. Så han skulle även vilja konstatera att det är ekonomiavdelningen och redovisningsavdelningarna. I de mindre bolagen är det mer direkt. Då är styrelse och ledning oftast densamma. I sådana fall kommer man mer in som en konsult och stöttar dem och fungerar mer som ett bollplank. Det bli då mindre revision och mer konsultation.”*

Övriga intressenter som revisorerna nämnde var banker, leverantörer, personal, kunder och Skatteverket.

I jämförelse med hur man såg på de viktigaste intressenterna för tio år sedan menade revisorn från den mindre byrån att hans uppfattning inte har ändrats. Revisorn från den större byrån nämnde dock att man går in i rollen som en kontrollant från statens sida numera, vilket denne inte upplevde att man gjorde på samma sätt för tio år sedan.

## 6.2.4 Revisorns rapportering

### Revisionsberättelsen

#### Klienternas uppfattning

Samtliga klienter ansåg att den standardiserade revisionsberättelsen inte ger tillräckligt med information av olika anledningar. Klienterna från de två stora företagen menade att revisionsberättelserna är alldeles för standardiserade och att de av den anledningen inte ger så mycket information som hade önskats, utan behöver anpassas till det enskilda företaget så att det blir mer "individuell" prägel på den. De andra klienterna menade att extra rapportering till styrelsen är nödvändig då revisionsberättelsen inte ger tillräckligt med information.

Gällande hur klienterna såg på detta för tio år sedan rådde det delade meningar klienterna sinsemellan. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen ansåg att revisionsberättelsen ger lika mycket information idag som för tio år sedan, medan den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen och båda klienterna från de små företagen tyckte att revisionsberättelsen idag ger mycket bättre information om verksamheten. Ekonomichefen på ett av de stora företagen ville inte ta ställning till om revisionsberättelsen var bättre utformad för tio år sedan, men konstaterade att den var kortare för tio år sedan och därmed enklare att förstå sig på. Redovisningschefen på ett av de stora företagen ansåg dock att revisionsberättelsen var bättre förr, eftersom den då uppfyllde behovet av information bättre. Däremot menade denna klient att behovet av information ser annorlunda ut idag, då man idag ställer högre krav på revisionsberättelsen.

#### Revisorernas uppfattning

Revisorernas svar skilde sig åt i denna fråga:

*“Nej, det tycker jag inte, den är för komplicerad. Mer till för revisionsbranschen, för komplicerad för den vanliga företagaren. Enligt nya sättet kan de tro att de får en ren berättelse eftersom den är mer komplicerad.... Komplexiteten har tagit överhanden.”*  
(Revisor, mindre byrå)

*“Ja, det tycker jag faktiskt på ett sätt. Sen skulle man kunna tänka sig se att man kanske borde skriva om vissa andra saker, men det blir oftast så att man ändå slutar upp med att inte skriva om dessa. Här kanske dock revisor A skriver om det men inte revisor B exempelvis, men så kommer det alltid att vara.”*  
(Revisor, större byrå)

När revisorerna skulle ta ställning till hur de såg på situationen för tio år sedan berättade revisorn från den mindre byrån att denne tyckte att revisionsberättelsen



var bättre förr eftersom den var kortare, och därmed tydligare. Denna revisor upplevde att det var mycket enklare att se ifall någonting var orent förr, medan man idag är överförklarande. Enligt revisorn från den större byrån var det lättare att skriva en revisionsberättelse för tio år sedan i den meningen att det var större frihet i det man skrev, och man skrev det man tyckte att man hade upptäckt. Nuförtiden är det, enligt denna revisor, betydligt mer standardiserat och mer styrt i den bemärkelsen att det finns tydliga restriktioner för vad som ska skrivas under vilka rubriker i revisionsberättelsen.

### 6.2.5 Förväntningsgapet

I detta avsnitt besvarade klienterna och revisorerna frågor som berörde hur förväntningsgapet har förändrats med tiden, och vilka externa och interna faktorer som har påverkat denna förändring. Sedan diskuteras de problem som uppstår med ett förväntningsgap, samt vilka åtgärder som kan vidtas för att överbrygga gapet.

#### **Förändring av förväntningsgapet**

##### **Klienternas uppfattning**

Den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen samt de två klienterna på de små företagen upplevde att det fanns ett större förväntningsgap för tio år sedan och förklarar detta med de skandaler som har skett de senaste åren. Till följd av skandalerna hävdar de att det blivit allt viktigare att ha en tydlig kommunikation med sin revisor om vad denne skall göra, vilket de också upplever har skett under de senaste åren. Revisorerna har, enligt dem, blivit bättre på att framföra sin roll. De upplever att man nuförtiden förstår varandras (sin egen och revisorns) roller bättre, och därmed har gapet minskat. Redovisningschefen på ett av de stora företagen menade även denne att gapet har minskat, om än inte betydande. Ekonomichefen på ett av de stora företagen menade att förväntningsgapet inte handlar om att denne har annorlunda förväntningar på revisorns arbete än vad revisorn faktiskt ska göra, däremot menade denna klient att det snarare handlar om ett förväntningsgap angående tidsomfattningen. Ifall företaget antar att något ska ta en dag för revisorn att utföra kan det istället ta en vecka. Denna klient menade att detta beror på att revideringen blivit så pass mycket mer komplex och omfattande de senaste åren, då kraven på dokumentation blivit mycket högre. Detta beror dock till stor del på att företaget är ett kreditinstitut och därmed omfattas av reglering angående revideringen. Den sista klienten, ekonomichefen på ett av de medelstora företagen, ansåg att dennes uppfattning om revisorns roll förändrats från att se revisorn mer som en kontrollant till någon som även ägnar sig åt rådgivning. Vidare anser denne att gapet har ökat på senare år då förtroendet för revisorerna har minskat på senare år på grund av de skandaler som har uppdagats.

### **Revisorernas uppfattning**

Gällande förändringen av förväntningsgapet mellan klient och revisor under de senaste tio åren hade revisorerna skilda åsikter. Revisorn från den mindre byrån ansåg att gapet har blivit större, trots införandet av uppdragsbrev, uttalandebrev samt en ny revisionsberättelse. Detta eftersom samhället generellt förväntar sig mer idag, och klienterna förväntar sig mer av revisionen även om de faktureras lika stor summa som förr. Denna revisor menade vidare att det finns ett större gap mot mindre företag än mot större företag, och förklarar detta med att de stora företagen besitter en större kompetens inom ekonomiområdet, främst med tanke på att de ofta har egna ekonomi- och redovisningsansvariga med spetskompetens inom redovisning och revisionsfrågor.

*”För tio år sedan gjorde man vad man gjorde utan att någon ifrågasatte vad man gjorde”*

(Revisor, större byrå, angående revisorns förändrade roll)

Däremot ansåg denne att situationen, till skillnad från tidigare nämnd revisors åsikt, har lett till ett minskat förväntningsgap, men var dessutom tydlig med att uttrycka att det är skillnad beroende på om man ser till klienterna i de stora respektive de mindre bolagen. Även denna revisor ansåg att förväntningsgapet mellan revisor och större bolag är mindre än det mellan revisor och mindre bolag. Anledningen bakom detta var enligt denna revisor att klienter i de stora företagen många gånger har antingen arbetat med revision själva eller har en mer omfattande utbildning inom ekonomi vilket har ökat förståelsen för vilken roll både revisorn själv har samt den roll revisorn innehar. Orsaken bakom minskningen av gapet härleder denna revisor främst till den ökade konkurrensen mellan revisionsbyråerna vilket har tvingat dessa att tydliggöra sina tjänsteutbud gentemot klienterna. Denna revisor menade även att den ökade komplexiteten på marknaden tvingat revisorerna att tydliggöra distinktionen mellan revision och konsultation, vilket i sin tur lett till att gapet minskat.

### **Externa faktorer**

#### **Klienternas uppfattning**

Den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen och VD:n på ett av de små företagen menade att externa faktorer i form av nya regelverk har medfört att revisionen blivit en tydligare och mer dokumenterad process, och att dessa faktorer har lett till att gapet minskat. Ekonomichefen på ett av de stora företagen som är inom kreditbranschen menade att nya regelverk har gjort processen alltmer komplicerad eftersom alla finansiella institut fått mer omfattande rapporteringskrav. Redovisningschefen på det andra stora företaget som är noterat på den amerikanska börsen menade att regelförändringar i USA har lett till att

revisorerna nu utför sin granskning på ett annat sätt vilket enligt klienten har varit positivt. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen menade att revisorns roll förändrats från att ses som en granskare till en rådgivare och konsult. Vad som har föranlett detta menade denne främst var avskaffandet av revisionsplikten vilket resulterade i att revisorerna i större utsträckning började sälja in tjänster utöver revisionen. Vidare framförde samma klient också en koppling mellan förtroendet och förväntningsgapet och hävdade att de skandaler som har uppmärksamrats har lett till att förtroendet har minskat, och därmed har lett till att gapet har förändrats till att bli större på senare år. Slutligen kommenterade delägaren på ett av de små företagen att denne inte ansåg att några externa faktorer har påverkat förväntningsgapet.

### **Revisorernas uppfattning**

Enligt revisorn från den mindre byrån förväntar sig både samhället och klienterna generellt sett mer av en revision idag än vad man gjorde förr och tror idag att revisorn skall kontrollera allting trots att de varken vill eller faktiskt betalar för det. Varför det är på detta vis förklarade revisorn med den komplexitet som bakats in i revisionen på senare år, det vill säga att en högre grad av komplexitet har ökat förväntningarna på revisionen. Det överflöd av information ("information overload") som kommer från revisionen varken hinner eller orkar klienterna läsa, vilket skapar informationsasymmetri mellan klient och revisor. Detta menade denne i sin tur leder till ett förväntningsgap då klienten inte vet exakt vilket ansvar och vilka roller parterna besitter.

Revisorn från den större byrån menade också att revisionen har blivit mer komplex, till viss del på grund av införandet av IFRS. Även om IFRS till viss del har gjort revisionen mer komplex, ansåg revisorn att tydligheten kring vad som är konsultation och vad som är revision däremot har ökat. Vidare menade samma revisor att konkurrensen bland revisionsbyråerna har ökat drastiskt. Detta menade denne bland annat har varit en följd av avskaffandet av revisionsplikten för små bolag, vilket har lett till ett minskat antal kunder att konkurrera om. Revisionsbyråerna har till följd av detta tvingats utöka och i högre grad skräddarsy sitt tjänsteutbud för att vara mer attraktiva.

Slutligen hävdade revisorn från den mindre byrån att de på senare år har använt sig av ett så kallat uttalandebrev. Detta är till för klientens räkning och ämnar intyga att de har fullföljt sina lagstadgade skyldigheter och inte förtigit sanningen. Detta menar denne är något som kan ha minskat förväntningsgapet då klienten blir informerad om sina egna skyldigheter gentemot revisorn.

## **Interna faktorer**

### **Klienternas uppfattning**

Alla klienter, förutom VD:n på ett av de små företagen, menade att god kommunikation med revisorn är det man rent företagsinternt jobbar mest med i syfte att minska gapet. Ekonomichefen på ett av de stora företagen hävdade att existensen av en tydlig struktur och rutiner för hur man internt dokumenterar information underlättar för revisorn och gör det då lättare för denne att utföra ett bra arbete. Både muntlig och skriftlig kommunikation mellan företagen och revisorerna är något majoriteten av klienterna poängterade vikten av. VD:n på ett av de små företagen, som inte nämnde något om kommunikationen, menade att de knappt har gjort något internt för att minska gapet under de senaste tio åren.

### **Revisorernas uppfattning**

För att minska detta gap hävdade revisorn från den mindre byrån att revisionsbyrån internt har försökt att kommunicera mer med klienterna så att dessa får större insikt i revisorernas arbete, information om vad som förväntas av båda parter och vem som bär det slutgiltiga ansvaret inom olika områden. Revisorn menade att den ökade kommunikationen mellan parterna också har lett till bättre och mer långvariga relationer, men att detta också kan slå tillbaka mot en i vissa fall. Här åsyftade revisorn främst på de gånger klienten har litat på att revisorn skall påminna om deadlines, som revisorn ibland brukar göra som service utöver dennes egentliga uppgifter, och där en utebliven påminnelse lett till utebliven aktion från klienten.

Revisorn från den större byrån menade att man internt på byrån har varit väldigt tydlig med att man måste använda sig utav uppdragsbrev samt att revisorerna får tydliga instruktioner från företagsledningen om hur deras arbete ska uträttas.

## **Problem med förväntningsgapet**

### **Klienternas uppfattning**

I intervjuerna kunde klienterna identifiera flera olika problem med förväntningsgapets existens. Fyra av klienterna, båda klienterna från de två medelstora företagen, redovisningschefen på ett av de stora företagen samt delägaren på ett av de små företagen menade att det största problemet med förväntningsgapet är att man helt enkelt inte får vad man förväntar sig av revisionen. Värt att nämna är dock att samtliga av dessa klienter menade att detta inte var något som de själva har fått erfara eller haft några stora problem med. VD:n på ett av de små företagen menade däremot att det största problemet med förväntningsgapet ligger i revisorns oberoende kontra dennes vilja att tjäna pengar genom merförsäljning av andra tjänster än den grundläggande granskningen. Detta speciellt med tanke på att företagen nuförtiden inte är villiga att betala lika

mycket för en tjänst de betalade en specifik summa för tio år sedan. Den sista klienten, ekonomichefen på ett av de stora företagen, hävdade att gapet har blivit större på grund av att företaget i sig växt sig betydligt större under de senaste tio åren, och att spelreglerna för revisionen därför har förändrats.

### **Revisorernas uppfattning**

Revisorn från den mindre byrån menade att klienterna ofta tror att man gör mycket mer än vad man gör och att de inte förstår skillnaden på den legala uppgiften och på vad som är ren service.

Enligt revisorn från den större byrån har förväntningsgapet varit ett problem, men att detta knappt existerar längre. Det problem som finns kvar idag går att härleda till de mindre företagen, som kan uppfatta att det köpt en tjänst som skiljer sig mot vad de faktiskt har beställt. Revisorn menade dock att även detta problem har minskat i takt med att förväntningsgapet har minskat.

### **Krav för att gapet ska överbryggas**

#### **Klienternas uppfattning**

När klienterna besvarade frågan "Vad krävs enligt Dig för att förväntningsgapet skall överbryggas?" var de flesta skeptiska till om gapet någonsin kommer kunna överbryggas helt. VD:n på ett av de små företagen påstod dock att det kan överbryggas om man, som han uttryckte det, "har ett kund/leverantörsförhållande" som inte är en myndighetskontroll utan en renodlad tjänst. Detta skulle följaktligen leda till att rollerna blir ännu mer väldefinierade. Ekonomichefen på ett av de medelstora företagen, hävdade, i linje med svaret ovan, att ett totalt överbryggande av gapet kan bli svårt att uppnå på grund av att man köper en tjänst som både ska kontrollera och vara rådgivande. Samma klient belyste i sammanhanget essensen av att klient och revisor måste kunna kommunicera tydligt med varandra så att bägge parter är överens om vad som ingår i tjänsten. Värt att nämna är slutligen att samtliga klienter var eniga om att god kommunikation är avgörande för att förbättra situationen.

#### **Revisorernas uppfattning**

Revisorn från den mindre byrån ställde sig tveksam till om huruvida gapet går att överbrygga och uttalade sig enligt följande:

*"Ska man göra det måste man vara gammeldags och agera mer som en myndighet. Man håller strikt på att inte ge någon service, utan personlig touch. Då förväntar sig kunderna inte mycket, utan man har enbart en formell relation med kunderna."*

Revisorn från den större byrån menade att trots att förväntningsgapet har minskat kommer det aldrig kunna överbryggas helt. Det som däremot är viktigt är att man vågar föra en diskussion kring situationen med klienten, även om detta inte alltid ligger i revisorns intresse eftersom en diskussion ibland kan leda till frågor från klienten som är svåra för revisorn att hantera.

## 7. Analys & diskussion

---

*Analysen bygger på svaren från intervjustudien och tolkas och analyseras delvis med hjälp av den teoretiska referensramen, men också med stöd från artikelstudien över de regelverksändringar som har skett. Genom att applicera teorier och modeller från den teoretiska referensramen på vår empiriska studie försöker vi identifiera och tydliggöra de uppfattningar som respondenterna besitter och som har lett fram till ett upplevt förväntningsgap.*

---

Följande analys bygger på teorier hämtade från det teoretiska ramverket. De teorier som används är principal-agentteorin, analysmodellen, Porters modell av förväntningsgapet, Cassels koppling mellan förtroende och oberoende, Grönroos koncept om tjänstekvalité samt Ojasalos förväntningsteori. Våra resonemang stöds dessutom av uttalanden om kontrollsystem, förtroende, förväntningar och förväntningsgap. Tillsammans med information hämtad ur den teoretiska referensramen kompletteras vår diskussion med expertuttalanden från Balans och FAR.

När respondenterna förde fram sina meningar om hur förväntningsgapet gestaltar sig idag, och hur det har förändrats under de tio senaste åren, förekom variationer i svaren. VD:n på ett av de små företagen menade att det största problemet med förväntningsgapet idag är den motsättning som finns mellan revisorns oberoende och dennes strävan efter att tjäna pengar genom merförsäljning av andra tjänster utöver granskningen. Om man utgår från denna klients uttalande skulle det kunna finnas en problematik kring att revisorerna kan tänkas minska sitt oberoende genom utförandet av tjänster utöver granskningen. Den granskning som revisorn utför kan enligt principal-agentteorin beskrivas som en form av övervakning över hur väl företagsledningen (agenterna) sköter sina åligganden gentemot företagets ägare (principalerna). Enligt Johansson, Rydtröm & Nyström (1987) bygger kontrollsystem på principen om att den som utför kontrollen är oberoende av den som kontrolleras. Om den problematik som klienten beskriver skulle föreligga kan det finnas en risk för att revisorn hamnar i en beroendeställning gentemot klienten. Denna beroendeställning skulle kunna skapas genom att revisorn även säljer konsulttjänster och klienten följaktligen än mer kan ses som en inkomstkälla för revisorn. Om denna problematik skulle föreligga, eller om revisionsbranschen

skulle utvecklas åt detta håll, kan det enligt analysmodellen bli tal om en ökad risk för *egenintressehot* (FAR 2006) då revisorn kan tänkas få ett ekonomiskt intresse i klientens verksamhet om revisorn skulle hamna i en beroendeställning.

Revisionsberättelsen är en väsentlig del i revisionsprocessen. Detta eftersom revisionsberättelsen är den enda del av revisorns bedömning av ett företags verksamhet som revisionens utomstående intressenter får ta del av på grund av revisorns tystnadsplikt, vilket omnämndes i den teoretiska referensramen. I de företag där ägande och förvaltning av företaget är åtskilt är därmed denna handling den enda ägarna har att utgå ifrån när de skapar en uppfattning kring företagets verksamhet utifrån revisorns arbete. Enligt samtliga respondenter i vår intervjustudie är ägarna revisionens viktigaste intressenter. Därav kan man tänka sig att det är viktigt att ägarna förses med riktig och väsentlig information. Följaktligen är kvalitén på revisionsberättelsen av stor vikt. En del av IAS 700, som trädde i kraft 31 december 2006, innefattade nya standarder för utformandet av revisionsberättelsen. Den nya revisionsberättelsen syftade till att tydliggöra ansvarsfördelningen mellan revisor och klient. I vår begränsade intervjustudie framkom det att de två klienterna från de stora företagen samt en revisor från den större byrån ansåg att revisionsberättelsen idag är alltför standardiserad. Klienterna menade att revisionsberättelsen av denna anledning inte ger så mycket information som de hade önskat, och de skulle istället vilja se en revisionsberättelse som är mer anpassad till det enskilda företaget. Revisorn menade att de tydliga restriktioner för vad som får skrivas i revisionsberättelsen skapar begränsningar, vilket leder till att revisionsberättelsen blir alltför standardiserad.

Även revisorn från den mindre byrån kritiserade revisionsberättelsen. Denne hävdade att revisionsberättelsens ökade komplexitet har lett till att det blivit en handling som är anpassad till revisionsbranschen och inte för den "vanliga företagaren". Denna uppfattning fångas också av kommentarer från Dan Brännström och Lennart Iredahl som omnämndes i vår artikelstudie, i vilka de ställde sig kritiska till utvecklingen av revisionsberättelsen i den meningen att en alltför krånglig revisionsberättelse gör den oanvändbar för dess intressenter. Om åsikten om problematiken med att revisionsberättelsen anses vara för standardiserad och komplex skulle föreligga i en vidare omfattning kan man spekulera i om det föreligger något som Porter (1993) benämner *bristfällig standard*. Utifrån vårt insamlade material tolkar vi det som att klienterna i vår undersökning med tiden har utvecklat förväntningar om en revisionsberättelse som är mindre komplex och standardiserad, men då revisorernas frihet vid utvecklandet av revisionsberättelsen är starkt begränsad på grund av strikta regelverk, kan revisorerna omöjligt uppfylla klienternas förväntningar. Utifrån detta resonemang verkar det som att respondenternas uppfattning inte beror på *bristfälliga prestationer* från revisorns sida, utan snarare en *bristfällig standard*.



Med utgångspunkt från Porters modell väcks funderingar kring om detta skulle kunna betyda att prestationsgapet mellan revisor och klient har ökat.

Ett intressant tillägg till ovanstående diskussion är att det i Fants komparativa studie, som genomfördes år 1994, framkom att företagsledningen inte ansåg att den standardiserade revisionsberättelsen gav fullständig information om granskningsinsatsen från revisorns sida. Även om man i denna studie undersökte företagsledningen syn, och att vår undersökning är explorativ, är det intressant att åsikten om att revisionsberättelsen inte ger tillräcklig information framfördes i båda undersökningarna. Detta trots att undersökningarna utfördes med tjugo års mellanrum och att nya regelverk gällande revisionsberättelsen har tillkommit under denna period. Det kan därför finnas anledning att ställa sig frågan hur stor effekt regelverksändringar gällande revisionsberättelsen har haft.

Även om revisorn ska ha en skeptisk inställning vid revisionen, samt bedöma risken för att oegentligheter och fel förekommer, så är inte det huvudsakliga syftet med revisionen att förhindra eller upptäcka oegentligheter och fel (FAR, 2006). I vår undersökning menade däremot tre klienter att de anser att revisorn aktivt ska söka efter oegentligheter. Detta skulle kunna betyda att dessa klienter, enligt Porters modell (1993), har *orimliga förväntningar* på vad revisorn ska göra. Vi kan tänka oss att dessa eventuella orimliga förväntningar betyder att klienterna har en tro om att revisorns arbete är mer omfattande än vad som egentligen krävs för att utfärda en välgrundad revisionsberättelse. Detta var något som Cassel uppmärksammade i sin studie år 1996 och vi kan ställa oss frågan om denna problematik fortfarande lever kvar idag. Då vår studie är begränsad kan vi enbart spekulera i om detta fortfarande är fallet, men frågeställningen skulle vara intressant att studera i en mer omfattande studie. Cassel hävdade även att i de fall revisorn inte anmärker på några oegentligheter så tolkas det ofta av uppdragsgivarna som en garanti på att oegentligheter inte förekommer. Detta var något som revisorn från den stora byrån nämnde i vår undersökning. Revisorn menade att det kan finnas ett ganska stort förväntningsgap inom detta område i den bemärkelsen att många klienter tror att det inte kan få anmärkningar från Skatteverket eller liknande ifall revisorn har lämnat en ren revisionsberättelse. Denna revisor poängterade därmed att revision är en sak och att garantera att allt stämmer är en annan sak. Enligt denna revisor är detta något som var ett större problem för tio år sedan och att klienter idag är bättre informerade angående detta. Om vi hypotetiskt gör ett antagande om att detta skulle vara fallet kan detta kopplas till att klienterna hade mer orimliga förväntningar för tio år sedan, och att *rimlighetsgapet* i så fall skulle ha minskat under de senaste tio åren. Det förefaller rimligt att tro att detta i så fall skulle kunna bero på att kommunikationen mellan revisor och klient har förbättrats.

God kommunikation var något som samtliga klienter i vår undersökning ansåg att de har med sin revisor. Kravet på god kommunikation blir viktigt i de

sammanhang som revisorn ska informera sina klienter om vilka skyldigheter de har och detta var något som både revisorn från den mindre och den större byrån poängterade i vår studie. I vår studie uttryckte den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen och VD:n på ett av de små företagen ansåg att underrättelsen av information, och därmed kommunikationen, har blivit bättre under de senaste tio åren. Klienten från det medelstora företaget menade att man för tio år sedan i bästa fall fick muntlig information från revisorerna, och ser därför uppdragsbrevet som något som hjälpt mycket i kommunikationen. Enligt FAR skulle uppdragsbrevet klargöra parternas rättigheter och skyldigheter gentemot varandra. I kontrast till detta ansåg en klient från ett av de stora företagen i vår intervjustudie att uppdragsbrevet bara är en formalitet som inte förbättrat kommunikationen. Även revisorn från den mindre byrån menade att uppdragsbrevet är en onödig formalitet. Enligt denne blir klienterna oftast förvirrade av uppdragsbrevet, eller så läser de inte ens det. Att uppdragsbrevet endast är en formalitet var även något som utgjorde slutsatsen i en explorativ undersökning vid Linnéuniversitet rörande uppdragsbrevets funktion. Enligt vårt material framkom det alltså att respondenterna hade en delad uppfattning om huruvida uppdragsbrevet har förbättrat kommunikationen eller ej. Huruvida uppdragsbrevet har varit en bidragande faktor till förbättrad kommunikation eller inte kan vi inte dra en slutsats om utifrån vår studie och undersökningen vid Linnéuniversitet, då båda dessa studier är explorativa. Dock kan vi spekulera i att andra faktorer skulle kunna ha en påverkan på om uppdragsbrevet upplevs som positivt eller ej.

I vår undersökning deltog klienter från olika stora företag som är verksamma inom olika typer av branscher. Även om klienterna har liknande befattningar kan dessa tänkas ha olika innebörder på de företag som klienterna arbetar på. Klienternas närhet till revisorn och dess arbete skulle kunna variera, och därmed skulle förutsättningarna för kommunikation kunna vara annorlunda. Dessutom spelar möjligtvis även individuella aspekter in då klienterna dels kan ha olika erfarenhet, men även att olika individer har olika behov av kommunikation och således även olika uppfattningar om vad god kommunikation innebär. Därmed kan man ha olika förväntningar på kommunikationen. Grönroos (1991) beskriver att kundens upplevda tjänstekvalité beror på hur väl kundens upplevda service stämmer överens med dennes förväntningar. Om man ser till kommunikationens del i kundens upplevda tjänstekvalité är då dennes individuella förväntningar betydande för hur väl kunden upplever kommunikationen. Om man utgår från dessa spekulationer blir upplevd kommunikation ett subjektivt mått. Att klienterna upplevde olika förändringar i kvalitén på kommunikation under de senaste tio åren behöver nödvändigtvis inte betyda att klienterna ser den upplevda kommunikationen som förändrad, utan kan även betyda att deras förväntningar på kommunikationen har förändrats. Den förändrade uppfattningen kan även tänkas bero på att klienterna inte kommer ihåg hur de upplevde att kommunikationen

fungerade för tio år sedan, alternativt att deras uppfattning har förvrängts under dessa år.

I samklang med Cassels (1996) teori om att revisorn kan inge förtroende med hjälp av sitt oberoende, hävdade majoriteten av klienterna i vår studie att det har blivit allt viktigare på senare år att revisorn markerar sin roll som oberoende part. VD:n på ett av de små företagen uttryckte exempelvis hur denne inte längre litar på de reviderade siffrorna i lika stor omfattning som tidigare och förklarar det minskade förtroendet som en följd av de uppmärksammade redovisningsskandalerna. VD:n ansåg att behovet av att revisorn markerar sin roll som oberoende part och att kommunikationen kring revisorns uppgift och ansvarsområde är tydlig, är större idag än för tio år sedan. Även den redovisningsansvarige på ett av de medelstora företagen menade att de skandaler som har uppmärksammats har lett till ett ökat behov av att revisorn markerar sin roll som oberoende part. De båda klienterna delade samma bild av att kommunikationen kring revisorns uppgift och ansvar har blivit tydligare de senaste tio åren, och att detta har lett till att förväntningsgapet har minskat. Att tydliggöra revisorns roll och ansvar är även något FAR (2006) föreslår för att minska förväntningsgapet. Anledningen till att dessa klienter upplever att förväntningsgapet har minskat kan tänkas vara på grund av att deras förväntningar har blivit mer *realistiska* under de tio senaste åren. Enligt Ojasalo (2001) kan kundens förväntningar bli mer *realistiska* genom att justera dessa. Detta betyder inte att tjänsten i sig förändras, utan att kundens förväntningar på tjänsten läggs på en rimlig nivå. Med god kommunikation kan revisorns uppgift och ansvar klargöras så att kunderna får en tydligare bild av vad de kan förvänta sig.

En annan klient, ekonomichefen på ett av de medelstora företagen, ansåg däremot att förväntningsgapet har ökat de senaste tio åren på grund av de skandaler som har uppmärksammats då dessa har fört med sig ett minskat förtroende för revisorsprofessionen. McMillan (2004) menade att Enronskandalen var ett tydligt exempel på att redovisningsskandaler leder till ett minskat förtroende hos allmänheten. Vi kan fundera på om det minskade förtroende hos denna klient kan bero på att det sedan 2001 kontinuerligt har uppkommit en rad andra skandaler, vilket gör att revisorsprofessionen får svårigheter med att vinna tillbaka denna klients förtroende. Eventuellt kan denna klient först ha uppmärksammat att ett gap existerar i samband med att skandalerna hamnade i fokus, och att det inte var förrän då som denne klient upplevde ett gap. Om detta skulle vara fallet kan det vara så att denna klient starkt förknippar skandalerna med förväntningsgapet, och att så länge skandaler fortsätter att uppmärksammas kommer denna uppleva att ett gap fortfarande existerar alternativt ökar.

I diskussionen kring förväntningsgapet menade ekonomichefen på ett av de stora företagen att gapet för denne mest handlar om revisionens tidsomfattning. Denna klient menade att något som man på företaget tror kan ta en dag, istället tar en

vecka för revisorn att utföra. Detta menade klienten beror på att revideringen har blivit så pass mycket mer komplex och omfattande de senaste åren. Företaget denna klient arbetar på är ett kreditinstitut och omfattas därför av regelverk som är specifika för denna bransch, och denna klient menar att dessa regelverk är anledningen till att revisionen har blivit mycket mer komplex på senare år. Då vi i vår undersökning inte har studerat branschspecifika regelverk kan vi heller inte uttala oss om komplexiteten i dessa. Vi kan däremot utifrån denne klients uttalande spekulera kring vad individuella faktorer, så som vilken typ av företag man arbetar på, har för betydelse för individens uppfattning av förväntningsgapet.

Utifrån revisorernas uttalanden kan det finnas anledning att tro att storleken på det företag klienten arbetar på har en betydelse för hur förväntningsgapet uppfattas eller i vilken mån det existerar. Båda revisorerna hävdade att förväntningsgapet ofta är större bland mindre företag. Anledningen bakom detta förklarade de som att det ofta finns en större samlad kompetens inom större företag då dessa ofta har separata avdelningar för ekonomifunktioner. Detta skulle kunna betyda att problematiken kring förväntningsgapet möjligtvis är relaterat till företagsstorlek, och att små företag i större utsträckning drabbas av detta problem.

Gällande förändringen av förväntningsgapet i stort hade däremot revisorerna skilda åsikter. Revisorn från den mindre byrån ansåg att gapet har blivit större, trots införandet av uppdragsbrev, uttalandebrev samt en ny revisionsberättelse. Detta eftersom denne menade att samhället generellt förväntar sig mer idag, och att klienterna förväntar sig mer av revisionen även om de faktureras lika stor summa som förr. Utifrån denna åsikt väcks tankar kring om det skulle kunna vara så att samhällets förväntningar generellt blir högre, och eventuellt mindre *realistiska*, och att detta i så fall skulle kunna innebära större svårigheter med att uppfylla klienternas förväntningar. Vi anser att det även i detta fall kan vara möjligt att fundera över det som Porter (1993) kallar *bristfällig standard*, vilket vi dels baserar på det faktum att revisorerna rättar sig efter gällande regelverk och standarder, och dels på vårt antagande om att förändringen av gällande regelverk ofta inte kan följa samma hastighet som förändringen av samhällets förväntningar håller. Revisorn från den större byrån ansåg däremot att gapet har minskat, och menade att detta beror på att revisionsbyråerna har tvingats tydliggöra sitt tjänsteutbud gentemot klienterna i takt med att konkurrensen på marknaden ökat. Utifrån denna revisors uttalande kan man fundera kring om trenden går mot att klienternas förväntningar blir mer *realistiska* när revisionsbyråerna lägger allt större vikt vid att tydliggöra sitt tjänsteutbud. Den ökade konkurrensen förklarade revisorn med att revisionsplikten har avskaffats för små bolag, vilket har lett till att det blivit färre kunder att konkurrera om. Vi tänker oss att den rena revisionstjänsten (granskningen) är en standardiserad produkt och att revisionsbyråerna kan komma att behöva konkurrera med utökade faktorer. Priset kan tänkas bli en viktig faktor för att revisionsbyråerna ska hålla sig konkurrenskraftiga. I linje med detta resonemang menade VD:n från ett av de små

företagen att företag idag inte är villiga att betala lika mycket för en tjänst de för tio år sedan betalade en specifik summa för. Vi kan tänka oss att det kommer ställas högre krav på revisionsbyråerna att erbjuda en bra service och att detta skulle kunna bli en allt viktigare faktor vid val av revisionsbyrå om man tänker sig att prispressen inte kan dras hur långt som helst. Revisorn från den mindre byrån hävdade att denne redan idag arbetar mycket med service. Vi kan tänka oss att små revisionsbyråer är mer beroende av den enskilda klienten än en stor byrå. Om en kund faller bort bör det således ha en större negativ resultatpåverkan hos en mindre byrå jämfört med en större. Det förefaller därför rimligt att små revisionsbyråer arbetar mer med service och detta för oss till frågeställningen om de stora byråerna kommer tvingas följa samma utveckling för att vara konkurrenskraftiga. Om detta vore fallet bör revisionsbyråerna vara medvetna om att kunderna kan komma att skapa *implicita förväntningar*, alltså förväntningar som efter en viss tid blir så pass självklara att kunden inte ens tänker på dem, när en allt högre grad av service erhålls. Revisorn från den mindre byrån menade att ett större fokus på service ibland kan leda till missuppfattningar i serviceutövandet då klienterna börjar se vissa servicerelaterade faktorer som självklara eftersom de reagerar negativt om denna service uteblir.

Intressant att nämna är det faktum att det i vår intervjustudie förekom sparsamt med kommentarer rörande de regelverksändringar vi studerade i vår artikelstudie, trots att vi specifikt frågade respondenterna om regelverkens påverkan på förväntningsgapet. Detta kan tänkas bero på att respondenterna i vår intervjustudie ansåg att andra faktorer har haft en större påverkan på förväntningsgapet. De faktorer som togs upp i vår explorativa intervjustudie gällande ändrade regelverk och förändringen av förväntningsgapet kan enligt ovanstående diskussion sammanfattas med:

- Majoriteten av klienterna ansåg att det har blivit allt viktigare att revisorerna markerar sin roll som oberoende part, detta av två anledningar. För det första menar de att revisorerna idag utför rådgivningstjänster utöver den grundläggande granskningen i större utsträckning än tidigare och det blir då viktigare att revisorn markerar sin roll som oberoende part. För det andra har detta enligt klienterna blivit viktigare på grund av de skandaler där revisorn hamnat i blåsväder som har uppmärksammats på senare tid, vilket har lett till att förtroendet för revisorn har minskat.
- Rimlighetsgapet bland respondenterna i vår studie kan ha minskat då det verkar som att klienternas förväntningar har blivit mer rimliga genom att kommunikationen rörande revisorns uppgift och ansvarsområde har förbättrats. Förväntningarna hos klienterna skulle i så fall ha närmat sig vad som enligt regelverken är revisorns uppgift och ansvarsområde.

- I vår intervjustudie rådde det delade meningar om huruvida standarder och lagar har påverkat förväntningsgapet. Utifrån vissa respondenters uppfattningar kan man resonera kring om vissa standarder är bristfälliga då det framfördes åsikter om att revisionsberättelsen har blivit krångligare och mer standardiserad, samt att uppdragsbrevet är en resurskrävande formalitet. Å andra sidan menade somliga respondenter att revisionsberättelsen har blivit mer tydlig samt att uppdragsbrevet har hjälpt till att tydliggöra revisorns roll.
- De redovisningsrelaterade skandalerna som uppmärksammats de senaste åren nämndes både som en anledning till att förväntningsgapet skulle ha minskat men också som anledning till att det skulle ha ökat under de senaste tio åren.
- Individuella aspekter kan ha en inverkan på hur förväntningsgapet uppfattas och hur man ställer sig till frågor rörande revision och revisorns roll. Utifrån vårt explorativa resultat kan vi tänka oss att de individuella aspekterna i så fall kan handla om vilket typ av företag respondenten arbetar på samt storleken på företaget. Detta kan vara en anledning till att vi i vår begränsade undersökning fick varierande svar.
- Det verkar som att konkurrensen i revisionsbranschen ökar och att detta till viss del kan bero på den avskaffade revisionsplikten för små företag. Med ökad konkurrens kan vi tänka oss en ökad betydelse av att förse klienter med god service. Man kan även tänka sig att revisionsbyråerna kommer att behöva konkurrera med prissättning i en större utsträckning än tidigare.

## 8. Slutsats

---

*I detta kapitel besvaras undersökningens frågeställning i en slutsats.*

---

De regelverk som, enligt vår undersökning, har haft en inverkan på förväntningsgapet är den förändrade revisionsberättelsen samt införandet av uppdragsbrev. Däremot rådde det delade meningar kring huruvida dessa har fått förväntningsgapet att öka eller att minska. Enligt resultatet i vår undersökning verkar det dock som att individuella aspekter har haft en större inverkan på förväntningsgapet än regelverksändringar. De individuella aspekterna som omnämndes i undersökningen var vilket typ av företag klienten arbetar på, samt storleken på företaget.

I vår undersökning råder det delade uppfattningar om hur förväntningsgapet mellan revisor och klient har förändrats de under senaste åren. De förändringarna av förväntningsgapet vi har kunnat påvisa i so mliga respondenters svar är att rimlighetsgapet kan ha minskat och att prestationsgapet kan ha ökat.

## 9. Förslag till fortsatt forskning

---

*I detta avslutande kapitel diskuterar vi förslag på fortsatta studier. Dessa förslag baseras på de tankar som väckts såväl under som efter arbetets gång.*

---

Vår undersökning var av explorativ karaktär, vilket innebar att vi inte kunde dra några generella slutsatser kring klienters och revisorers uppfattning om förväntningsgapets förändring. I vår intervjustudie framfördes många intressanta tankar kring förväntningsgapet och eventuella förklaringar till förändringen av förväntningsgapet. Då vår intervjustudie hade en låg reliabilitet och det hade därför varit intressant att genomföra en liknande studie med ett mer omfattande urval av respondenter. I en sådan studie hade man kunnat utvinna uppfattningar från klienter och revisorer som skulle vara mer representativa för dessa grupper.

I intervjuvären framkom det att samtliga respondenter ansåg att ägarna är revisionens viktigaste intressenter, och det hade därmed varit intressant att göra en liknande undersökning där ägarnas uppfattningar kring förväntningsgapet hade samlats in. Detta vore speciellt intressant med tanke på att revisionen är en kvalitetssäkring om att företagsledningen agerar i ägarnas intresse, och att skandaler där företagsledningen inte har agerat i ägarnas intresse har varit kontinuerligt förekommande.

Vidare tänker vi oss att förväntningsgapet är ett fenomen som kan ses som en naturlig process. Eftersom det ligger i samhällets natur att vara i ständig rörelse kommer det antagligen alltid finnas någon typ av förväntningsgap. Revisorerna måste vid sin granskning följa och rätta sig efter regelverk och standarder. Troligtvis finns det en fördröjning mellan att nya regelverk tillkommer och att samhället anpassar sig till dessa. Dessutom kan man tänka sig att samhällets utveckling rör sig i en snabbare hastighet än regelverksändringar. I så fall kommer förväntningsgapet alltid att vara ett intressant ämne att undersöka.



## Källförteckning

Adler, Paul S. (2001). Market, Hierarchy, and Trust: The Knowledge Economy and the Future of Capitalism. *Organization Science*, Vol. 12, No. 2, pp. 215-234.

Alvesson, M. & Sveningsson, S. (2012). *Organisation, ledning och processer*, uppl. 2:1, Lund: Studentlitteratur AB

Andréasson E. & Rang M. (2013). Uppdragsbrevets funktion - vilka intressen påverkar utförandet av uppdragsbrevet?, Examensarbete, Ekonomihögskolan vid Linnéuniversitetet, Tillgänglig online:

<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:624935/FULLTEXT01.pdf>

[Hämtad 22 December 2014]

Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser*, uppl. 2, Lund: Studentlitteratur AB

Barbalet, Jack. A. (2009). Characterization of trust, and Its Consequence. *Theory and Society, Special Issue: Emotion And Rationality in Economic Life*, Vol. 38, No. 4, pp. 367-382.

Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. & Smith, C.H. (1977). Undercovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?, *Journal of Accountancy*, Vol. 144, No. 4, pp. 56-66

Berlin, S. (2012). Debatt: Revisionsberättelsen blir löjeväckande – nej, back to basic!. *Balans* (4). Tillgänglig: FAR Online.

Bryman, A. & Bell, Emma. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, uppl. 1:2, Lund: Liber AB.

Brännström, D & Iredahl, L. (2012). Debatt: Revisionsberättelse à la EU - något måste vara galet!, *Balans* (3). Tillgänglig: FAR Online.

Cassel, F. (1996). *Den Reviderade Revisionsberättelsen: En oren berättelse*, Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag

Danielsson, C. (2011). I mediestormens kölvatten, *Balans* (2) Tillgänglig: FAR Online.

Danielsson, C. (2011). Noteringar: Klarar konkurrensen - Rådgivare tar marknadsandelar. *Balans* (2). Tillgänglig: FAR Online.

Danielsson, C. (2012). Noteringar: "Det finns mycket att lära av skandalerna". *Balans* (11). Tillgänglig: FAR Online.

Diamant, A. (2004). Revisorns oberoende, Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion, uppl. 1, Uppsala: Iustus Förlag AB

Duska, R. F & Duska, B. S (2003). *Accounting Ethics*. Cornwall: Blackwell Publishing

Engström, A. (2012). Förväntningsgapet gällande revisorns ansvar för oegentligheter, avhandling, Institutionen för redovisning och handelsrätt, Svenska Handelshögskolan, Tillgänglig online:  
<https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/36746/engstrom.pdf?sequence=4>  
[Hämtad 3 januari 2015]

Fant, J-E (1994). Revisorns roll – en komparativ studie av revisorers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige. Helsingfors: Multiprint

FAR (2006). *Revision - En praktisk beskrivning*, Stockholm: Far Förlag AB.

FAR Info (2003a). 113. Internationella revisionsrekommendationer utvecklas vidare. *FAR Info* (3). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2003b). 217. Internationella revisionsstandarder i EU redan 2005. *FAR Info* (6). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2003c). 375. Nya revisionsberättelsen – när kan den börja användas?. *FAR Info* (10). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2004a). 450. Nya regler ökar kraven på revisorns arbetsinsats. *FAR Info* (11). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2004b). 402. IFAC-studie om utmaningar vid implementering av IFRS och ISA. *FAR Info* (10). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2004c). 500. FAR-uttalande om IFRS. *FAR Info* (12).  
Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2005a). 303. Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision. *FAR Info* (7). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2005b). 37. Ny internationell standard för revisionsberättelsen. *FAR Info* (1). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2008a). 62. FAR SRS föreslår en bättre revisionsberättelse. *FAR Info* (2). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2009a). 22. Åtta nya revisionsstandarder förtydligade. *FAR Info* (1). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2009b). 63. IAASB har fullbordat sitt klarhetsprojekt. *FAR Info* (3). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2010a). 234. Vägledning för nya revisionsberättelser. *FAR Info* (12). Tillgänglig: FAR Online.

FAR Info (2010b). 64. Frivillig revision för de minsta företagen. *FAR Info* (3). Tillgänglig: FAR Online.

FAR. (n.d) Tillgänglig online: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyckandeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/God-revisionsred/>  
[Hämtad 22 December 2014]

Friedman, A.L & Miles, S. (2006). Stakeholders Theory and Practice, uppl. 1, New York: Oxford university press

Grönroos, C. (1991). Strategic management and marketing in the service sector, uppl. 2, Lund: Studentlitteratur

Halling, P. (2013). Vi måste lära av skandalerna. *Balans* (6). Tillgänglig: FAR Online.

Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation, *Accounting and Business Research*, Vol. 23, No. 91A, pp. 395-411

Jennings, M., Kneer, D.C. & Reckers, P.M.J. (1993). The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, No. 2, pp. 489-507

Johansson, S-E., Rydström, E. & Nyström, B.A. (1987). Revision: kontroll, effektivitet och utveckling, uppl. 1:1, Malmö: Liber

- Koh, H.C. & Woo, E-S. (1998). The Expectation Gap in Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13, No. 3, pp. 147-154
- Lee, T.H, Ali, A.M. & Bien, D. (2009). Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap, *ICFAI Journal of Audit Practice*, Vol. 6, No. 1, pp. 7-35
- Lennartsson, R. (2011). Ny standard 2011: Far föregriper EU-reglering - har infört ISA i Sverige. *Balans* (1). Tillgänglig: FAR Online.
- Lincoln, Y.S. och Guba, E. (1985), *Naturalistic Inquiry* (Beverly Hills, Calif.: Sage).
- och Denzin, N. K. (1994), *The Fifth Moment*, i N. K. Denzin och Y. S. Lincoln (red.), *Handbook of Qualitative Research* (Thousand Oaks, Calif.: Sage).
- Lundahl, U. & Skärvad, P.H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, uppl. 3, Lund: Studentlitteratur.
- Malmqvist, P. (2011). Inblick: Revisorns anseende var bättre förr. *Balans* (10). Tillgänglig: FAR Online.
- Marton, J. (2011). Inblick: Slutet för den professionella revisorn?, *Balans* (3). Tillgänglig: FAR Online
- Marton, J., Lumsden, M., Lundqvist, P. & Pettersson, A. (2012). *IFRS - i teori och praktik*. 3. uppl. Stockholm: Sanoma Utbildning
- McMillan, Keith P. (2004) Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical perspectives on accounting*, Vol. 15, No. 6–7, pp. 943–953
- Monroe, G.S. & Woldiff, D.R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap, *Accounting and Finance*, Vol. 33, No. 1, pp. 61-78
- Nair, R.D. & Rittenberg, L.E. (1987). Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 7, No. 1, pp. 15-38
- Neu, Dean. (1991). Trust, impression management and the public accounting profession. *Critical perspectives on accounting*, Vol 2, pp. 295-313
- Ojasalo, J. (2001). Managing customer expectations in professional services, *Managing Service Quality: An International Journal*, Vol 11, No. 3, pp. 200-212

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68

Ribbestam, S., Fritsch, A & Lundgren, C. (2013). Debattpanelen - utvärderar tre år med frivillig revision. *Balans* (9). Tillgänglig: FAR Online.

Shaikah, J.M. & Tahla, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, No. 6/7, pp. 517-529

Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. & Cooper, C. (1998). The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, No. 3, pp. 299-330

Stojanovic, S. & Wu, Y.L. (2011). Förväntningsgapet – Skillnader mellan revisorns roll och småföretags förväntningar på revisorn, Examensarbete, Institutionen för data- och affärsvetenskap, Högskolan i Borås. Tillgänglig online: <http://bada.hb.se/bitstream/2320/8267/1/2011KF08.pdf>  
[Hämtad 3 december 2014]

Öhman, P. (2007). Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman, Doktorsavhandling, Institutionen för samhällsvetenskap, Mittuniversitetet, Sundsvall: Universitetstryckeriet

## Regelverk

Aktiebolagslagen (2005:551)

Revisorslagen (2001:883)

RS 2004

# Bilaga 1: Intervjuguide - klient

## Allmänna frågor

- Nuvarande befattning:
- Storlek på företag:
- Bransch:

## Revisorn som konsult

1. Anser Du att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att kommentera utförda affärsbeslut vid en revision?
  - 1.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
2. Inom vilka av följande områden förväntar du Dig att kunna få rådgivning av revisorn?
  - *Nya investeringsmöjligheter*
  - *Budget och planeringsfrågor*
  - *Produktionsomläggningsfrågor*
  - 2.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

## Revisorns ansvar

3. Anser Du att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att förhindra överträdelser av den ekonomiska lagstiftningen?
  - 3.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
4. Anser DU att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att aktivt söka efter oegentligheter?
  - 4.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
5. Om revisorn sköter sina åligganden rätt, anser Du att ekonomiska problem skall upptäckas i tid och konkurser oftare undvikas?
  - 5.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
6. Om revisorn sköter sina åligganden rätt, anser Du då att förskingring ej ska kunna uppstå?
  - 6.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
7. Om en ren revisionsberättelse lämnas till ett bokslut/årsredovisning, anser Du då att man kan lita på uppgifterna i bokslutet/årsredovisningen?
  - 7.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
8. Hur informeras Ni av revisorerna om deras skyldigheter gentemot er som klient?
  - 8.1. Uppdragsbrev? Andra sätt?
  - 8.2. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

## Revisorns oberoende

9. Anser du att revisorn borde markera vilken roll han/hon har för att bibehålla förtroendet som oberoende part?
  - 9.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

10. Vilka grupper anser Du vara revisionens intressenter? För vem utför revisorn i första hand sitt revisionsuppdrag
  - 10.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

### Revisorns rapportering

11. Anser Du att den standardiserade revisionsberättelsen ger tillräcklig information om vad som kommit fram i revisionen?
  - 11.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

### Förväntningsgapet

12. Förväntningsgap mellan revisor och klient är något som enligt litteraturen har funnits ända sedan 70-talet och många studier visar att fenomenet fortfarande existerar. Hur har, enligt Dig, förändringen av förväntningsgapet sett ut under de senaste 10 åren?
  - 12.1. Vilka *externa* faktorer anser du har bidragit till förändringen?
    - 12.1.1. Införandet av RS år 2004 med bland annat RS-210? (Uppdragsbrev)
    - 12.1.2. IFRS-implementeringen 2005?
    - 12.1.3. Annan åtgärd?
  - 12.2. Vad har Du eller Er organisation *internt* gjort under de senaste 10 åren för att minska förväntningsgapet?
13. Vad anser Du är det största problemet med förväntningsgapet?
  - 13.1. Vilket var det största problemet för 10 år sedan?
14. Vad krävs enligt Dig för att förväntningsgapet skall överbryggas?

### Övrigt

15. Finns det något Du vill tillägga?

## Bilaga 2: Intervjuguide - revisor

### Allmänna frågor

- Är som auktoriserad revisor:
- Storlek på revisionsbyrå:

### Revisorn som konsult

1. Anser Du att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att kommentera utförda affärsbeslut vid en revision?
  - 1.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
2. Inom vilka av följande områden brukar Du ge råd åt dina klienter?
  - *Nya investeringsmöjligheter*
  - *Budget och planeringsfrågor*
  - *Produktionsomläggningsfrågor*
  - 2.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

### Revisorns ansvar

3. Anser Du att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att förhindra överträdelser av den ekonomiska lagstiftningen?
  - 3.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
4. Anser DU att det ingår i revisorns arbetsuppgifter att aktivt söka efter oegentligheter?
  - 4.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
5. Om revisorn sköter sina åligganden rätt, anser Du att ekonomiska problem skall upptäckas i tid och konkurser oftare undvikas?
  - 5.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
6. Om revisorn sköter sina åligganden rätt, anser Du då att förskingring ej ska kunna uppstå?
  - 6.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
7. Om en ren revisionsberättelse lämnas till ett bokslut/årsredovisning, anser Du då att man kan lita på uppgifterna i bokslutet/årsredovisningen?
  - 7.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
8. Hur informerar Ni Era klienter om Era skyldigheter gentemot Dem?
  - 8.1. Uppdragsbrev? Andra sätt?
  - 8.2. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

### Revisorns oberoende

9. Anser du att revisorn borde markera vilken roll han/hon har för att bibehålla förtroendet som oberoende part?
  - 9.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?
10. Vilka grupper anser Du vara revisionens intressenter? För vem utför revisorn i första hand sitt revisionsuppdrag
  - 10.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?



## Revisorns rapportering

11. Anser Du att den standardiserade revisionsberättelsen ger tillräcklig information om vad som kommit fram i revisionen?
  - 11.1. Om vi hade frågat Dig samma fråga för 10 år sedan, hur hade Du svarat då?

## Förväntningsgapet

12. Förväntningsgap mellan revisor och klient är något som enligt litteraturen har funnits ända sedan 70-talet och många studier visar att fenomenet fortfarande existerar. Hur har, enligt Dig, förändringen av förväntningsgapet sett ut under de senaste 10 åren?
  - 12.1. Vilka *externa* faktorer anser du har bidragit till förändringen?
    - 12.1.1. Införandet av RS år 2004 med bland annat RS-210? (Uppdragsbrev)
    - 12.1.2. IFRS-implementeringen 2005?
    - 12.1.3. Annan åtgärd?
  - 12.2. Vad har Du eller Er organisation *internt* gjort under de senaste 10 åren för att minska förväntningsgapet?
13. Vad anser Du är det största problemet med förväntningsgapet?
  - 13.1. Vilket var det största problemet för 10 år sedan?
14. Vad krävs enligt Dig för att förväntningsgapet skall överbryggas?

## Övrigt

15. Finns det något Du vill tillägga?