Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

**Examensarbete VT 2009**
**Magisteruppsats**

# Informationens effekt

## - kan professionen påverka kundens förväntningar på revision?

Författare
Caroline Ivarsson
Mirela Zejnic

Handledare
Gunnar Wahlström

# Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Informationens effekt – kan professionen påverka kundens förväntningar på revision?

**Seminariedatum:** 5 juni 2009

**Ämne/kurs:** FEKP01, Examensarbete magisternivå, Företagsekonomi, Avancerad nivå, 15 Högskolepoäng

**Författare:** Caroline Ivarsson, Mirela Zejnic

**Handledare:** Gunnar Wahlström

**Fem nyckelord:** Förväntningsgap, information, revision, revisorns roll, revisorsprofessionen

**Syfte:** Syftet med denna uppsats är att identifiera attityder till små svenska aktiebolags förväntningar på revision. Författarna vill därefter analysera vad professionen av revisorer kan göra för att påverka förväntningarna.

**Metod:** Grundad teori

**Teoretiskt perspektiv:** Litteraturgenomgången har sin utgångspunkt i revisionen. Denna beskrivs först utifrån ett historiskt perspektiv, där Kreugerkraschen och Enronskandalen influerat utvecklingen. Därefter förklaras revisorns roll och de förväntningar som finns på revisorn. Professionen är de som besitter expertkunskapen samtidigt som den är en stark aktör inom området. I litteraturgenomgången behandlas även hur sanningar skapas.

**Empiri:** Denna uppsats bygger på tre olika empiriska undersökningar. Den offentliga debatten om kunders förväntningar på revisorn, var den första undersökningen. Utifrån denna debatt konstruerades de intervjufrågor som utgjorde grunden till de övriga två undersökningarna, det vill säga intervjuer med revisorer samt företagsrepresentanter från små aktiebolag i Sverige.

**Resultat:** En stark profession av revisorer kan påverka kundens förväntningar på revisionen, genom att ge klar information om vad revision innebär och vad som ingår i revisorns arbetsuppgifter. Kundens förväntningar på revision varierar från företag till företag och det går inte att urskilja vilken revisionsbyrå som anlitas, genom att enbart titta på vilka förväntningar kunden har på revision.

# Abstract

**Title:** The effect of information – can the auditing profession influence clients expectations on audit?

**Seminar date:** June 5, 2009

**Course:** FEKP01, Degree Project Master Level, Business Administration, Master Level, 15 University Credits Points

**Authors:** Caroline Ivarsson, Mirela Zejnic

**Advisor:** Gunnar Wahlström

**Key words:** Audit, auditing profession, expectation gap, information, the role of the auditor

**Purpose:** The purpose with this essay is to identify attitudes to small Swedish limited companies expectations on audit. After that the authors wants to analyse what the profession of auditors can do to affect expectations.

**Methodology:** Grounded theory

**Theoretical perspectives:** The literary review has its base in the audit. It's first described from a historical perspective, where the Kreuger crash and the Enron scandal have influenced the development. After that the role of the auditor is presented and the expectations that exist on the auditor. The profession has the expert knowledge as well as they are a strong operator in the area. The literary review also presents how the truth creates.

**Empirical foundation:** This essay is based on three different empirical studies. The public debate about clients expectations on the auditor was the first study. From this debate the questions that underlay the other two studies were constructed, interviews with auditors and with people representing small Swedish limited companies.

**Conclusions:** A strong profession of auditors can effect clients expectations on audit, by giving them clear information about the meaning of audit and what is included in auditors job assignments. Clients expectations on audit variegate from company to company and it is not possible to distinguish which auditing firm is hired, just by looking at which expectations clients have on audit.

# Förkortningar

| | |
|---|---|
| **ABL** | Aktiebolagslag |
| **BFN** | Bokföringsnämnden |
| **EG** | Europeiska gemenskapen |
| **EU** | Europeiska unionen |
| **FAR** | Föreningen Auktoriserade Revisorer |
| **FAR SRS** | Förenade Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet |
| **Kap.** | Kapitel |
| **PCAOB** | Public Company Accounting Oversight Board |
| **Prop.** | Proposition |
| **RedR** | Redovisningsrekommendation |
| **RevL** | Revisorslag |
| **RS** | Revisionsstandard i Sverige |
| **SEC** | Securities and Exchange Commission |
| **SPE** | Special Purpose Entities |
| **SOU** | Statens offentliga utredningar |
| **USA** | United States of America |
| **VD** | Verkställande direktör |
| **ÅRL** | Årsredovisningslagen |

# Definitioner

| | |
|---|---|
| **Förvaltningsrevision** | Revisorns granskning av: *”de personer som varit förmån för granskning har skött sitt uppdrag i enlighet med de åtaganden de gjorde när de accepterade att ta uppdraget.”* (Diamant, 2004, s. 86) |
| **Förväntningsgap** | *”Diskrepansen mellan vad revisionen förväntas leverera jämfört med vad den i själva verket levererar”* (Johansson et al., 2005, s. 64) |
| **God redovisningssed** | *”God redovisningssed är en rättslig standard som grundas på lag, praxis och rekommendationer. Den innebär en skyldighet att följa lagen och de redovisningsprinciper som anges i lagen. Särskild betydelse tillmäts också allmänna råd och rekommendationer av normgivande organ som BFN och Redovisningsrådet på områden där normgivning från BFN saknas.”* (RedR 1 2 kap. 6 stycket Årsredovisningens innehåll) |
| **God revisionssed** | *”Enkelt uttryckt är god revisionssed detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme.”* (http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL) |

| | |
|---|---|
| **God revisorssed** | ***”****Bestämmelsen innebär att skyldigheten inte begränsas till egentliga revisionsuppdrag, utan är tillämplig på revisorns yrkesverksamhet överhuvudtaget, alltså även på andra närliggande uppdrag som förekommer inom ramen för revisorsyrkets utövande, som rådgivning, skattefrågor m.m.”* (http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38328&_dad=portal&_schema=PORTAL) |
| **Små aktiebolag** | Små aktiebolag har mellan 10 och 49 anställda. De ska ha en årlig omsättning som understiger 7 miljoner euro eller en balansomslutning som inte överstiger 5 miljoner euro. (http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/n26001.htm) |

# Förord

Vi vill inledningsvis tacka alla revisorer och företagsrepresentanter som tagit sig tid till intervjuer och därmed gett ett ytterst betydelsefullt bidrag till vår uppsats.

Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare, Gunnar Wahlström, som under uppsatsskrivandet varit ett stort stöd. De råd och den konstruktiva kritik vi fått har varit till stor hjälp under uppsatsskrivandets gång.

Lund den 29 maj 2009

Caroline Ivarsson & Mirela Zejnic

# Innehållsförteckning

**1 INLEDNING ..... 10**

1.1 BAKGRUND ..... 10
1.2 PROBLEMFORMULERING ..... 13
1.3 FRÅGESTÄLLNING ..... 15
1.4 SYFTE ..... 15
1.5 DISPOSITION ..... 16

**2 LITTERATURGENOMGÅNG ..... 17**

2.1 MODELL ÖVER LITTERATURGENOMGÅNGEN ..... 17
2.2 REVISIONENS HISTORIA ..... 18
2.3 HISTORISKA HÄNDELSER ..... 20
2.3.1 Kreugerkraschen ..... 20
2.3.2 Enronskandalen ..... 22
2.4 REVISION ..... 24
2.4.1 Uppdragsbrev ..... 25
2.4.2 RS 200 Mål och generella principer för revision ..... 25
2.4.3 Granskning av mindre företag ..... 26
2.4.4 Varför revision ..... 26
2.5 REVISORNS OLIKA ROLLER ..... 27
2.5.1 Granskare ..... 27
2.5.2 Rådgivare ..... 29
2.6 ANALYSMODELLEN ..... 29
2.7 PROFESSIONALISM ..... 30
2.7.1 Streeck & Schmitters ramverk ..... 33
2.7.1.1 Begränsningar med Streeck & Schmitters ramverk ..... 34
2.8 FÖRVÄNTNINGAR ..... 35
2.8.1 Förväntningsteori ..... 35
2.8.2 Förväntningsgapet inom revision ..... 36
2.9 STUDIER OM FÖRVÄNTNINGSGAPET ..... 37
2.9.1 Porters studie ..... 37
2.9.2 Humphrey et als. studie ..... 38
2.9.3 Öhmans studie ..... 39
2.10 HUR SANNINGAR SKAPAS ..... 40
2.11 SAMMANFATTANDE DISKUSSION ..... 41

**3 METOD ..... 43**

3.1 METODOLOGISKA ÖVERVÄGANDE ..... 43
3.1.1 Grundad teori ..... 44

3.1.2 Analysmodell ..... 44
3.1.3 Kvalitativ och induktiv metod ..... 45
3.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT ..... 46
3.2.1 Offentlig debatt ..... 47
3.2.2 Intervjuer ..... 47
3.2.2.1 Intervjuer med revisorer ..... 48
3.2.2.2 Intervjuer med företagsrepresentanter ..... 50
3.3 LITTERATURSÖKNING ..... 51
3.4 METODKRITIK ..... 51
3.4.1 Kritik mot metodval ..... 51
3.5 ALTERNATIVA METODVAL ..... 53
3.6 KÄLLKRITIK ..... 54
3.7 SAMMANFATTNING ..... 54

**4 OFFENTLIG DEBATT ..... 56**

4.1 MODELL ÖVER DEN OFFENTLIGA DEBATTEN ..... 56
4.2 REVISIONSUPPDRAGET ..... 57
4.2.1 Uppdragsbrevet ..... 58
4.2.2 Revisorsnämnden ..... 59
4.2.3 Koden för bolagsstyrning ..... 59
4.3 REVISORNS ROLL ..... 60
4.4 FÖRVÄNTNINGSGAPETS EFFEKTER ..... 61
4.4.1 Faktorer som påverkar förväntningsgapet ..... 61
4.5 SAMMANFATTNING ..... 62

**5 INTERVJUER ..... 64**

5.1 KUNDENS FÖRVÄNTNINGAR PÅ REVISORNS ARBETE ..... 64
5.1.1 Kunskapsgraden om revisorns arbete ..... 68
5.1.2 Kundens uppfattningar om revision ..... 68
5.1.3 Informationens påverkan på kundens förväntningar ..... 69
5.1.3.1 Uppdragsbrev ..... 71
5.1.4 Avskaffandet av revisionsplikten ..... 71
5.1.5 Konkurrensstrategi ..... 72
5.2 SAMMANFATTNING ..... 74

**6 SLUTDISKUSSION ..... 76**

6.1 FORSKNINGSFRÅGAN BESVARAS ..... 76
6.2 STUDIENS TEORETISKA BIDRAG ..... 78
6.3 REFLEKTIONER VID STUDIENS SLUTSATSER ..... 80
6.4 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER ..... 80

# 1 Inledning

---

*Det inledande kapitlet ger en inblick i revisionens utveckling och hur ett gap uppstår, mellan kundens förväntningar och revisorns arbete. Vidare förs en diskussion om varför detta ämne är av intresse och vilka problem som har uppstått kring revisionen. Kapitlet avslutas med en problemformulering, två frågeställningar samt uppsatsens syfte.*

---

## 1.1 Bakgrund

Regleringen inom redovisning och revision har en tendens att utvecklas i samband med kriser. (Jönsson, 1991; Flesher & Flesher, 1986; Savic, 2008) Ett skäl till detta kan vara att kriser skapar det samförstånd som krävs för att kunna genomföra förändringar. (Savic, 2008) I samband med Kreugerkraschen 1932 utvecklades regleringen kring både redovisning och revision. Detta gjordes för att förhindra en upprepning av liknande skandaler. Kreugerkraschen synliggjorde hur bristande regelverket var, genom att visa hur enkelt reglerna kunde kringgås. (Jönsson, 1991; Jönsson, 1994) I Sverige skedde betydelsefulla förändringar både inom professionen och för revisorerna (Johansson et al., 2005, s. 30), bland annat genom att revisorsyrket fick större betydelse (Jönsson, 1991) samt att den då gällande ABL utvecklades (Diamant, 2004, s. 38). Utvecklingen i USA resulterade i den så kallade Securities Act, det vill säga en ny lag vars uppgift var att förhindra ekonomisk brottslighet. Den mest betydande regeln var kravet på en lagstadgad revision för alla noterade bolag. (Flesher & Flesher, 1986)

De senaste åren har det inträffat ett flertal redovisningsskandaler runt om i världen och en av de mest kända är Enronskandalen. I detta fall hade företaget ett nära

samarbete med deras revisorer från den välkända revisionsbyrån Arthur Andersen. Andledningen till att det uppstod ett nära samarbete med Arthur Andersen var att de hade många olika roller i Enron bland annat som externa och interna revisorer, konsulter samt rådgivare. När skandalen avslöjades fick Arthur Andersen skarp kritik för sin bristande kontroll i Enron, vilket kan ha påverkats av det nära samarbetet. (Reinstein & McMillan, 2004)

Innan dessa skandaler fanns det inga tydliga restriktioner på vad en revisor fick och inte fick göra. Skandalerna har lett till att regleringen kring redovisning och revision blivit hårdare. I USA blev resultatet en ny lag som heter Sarbanes Oxley Act 2002. (Reinstein & McMillan, 2004) Denna lag medförde bland annat en hårdare reglering av den interna kontrollen, för både företagsledare och revisorer (http://www.sarbanes-oxley.com/section.php; Rezaee, 2004). I samband med denna lag inrättades även en ny statlig revisorsnämnd PCAOB (http://www.pcaobus.org/), vars uppgift är att utveckla regleringen inom revision (Giles et al., 2004). Sarbanes Oxley Act 2002 påverkar även företag utanför USA, eftersom alla företag vars ägarstruktur har koppling till USA måste tillämpa denna lag. Exempelvis måste alla företag i en global koncern, vars moderbolag är beläget i USA, följa detta regelverk. (Svernlöv & B:son Blomberg, 2003)

Efter ett flertal redovisningsskandaler har mer fokus riktats på revisionen. Detta har lett till att förväntningsgapet inom revision ökat under de senaste åren. (Ehlin, 2008) I samband med redovisningsskandaler engagerar sig staten mer kring redovisningsregleringen. Skandalerna på senare tid har dock medfört att staten till viss del förlorat sitt inflytande och istället har den oberoende finansmarknaden tagit över. (Jönsson, 1991)

I Sverige finns regleringen kring revision i ABL. Enligt ABL 9 kap. 3§ är revisorns uppgift att granska bolagets årsredovisning och bokföring, men även styrelsens och VD:ns förvaltning. Denna granskning måste vara så djupgående och genomgripande som god revisionssed kräver. (Samlingsvolymen del 2, 2008) I dagens samhälle finns det ett enormt behov av att granska information och kontrollera ansvariga personer. Utvecklingen har lett till att det finns forskare som

påstår att vi lever i ett revisionssamhälle, på grund av revisionens utveckling i den industrialiserade västvärlden. (Johansson et al., 2005, s. 61)

Revisorer och intressenter har olika uppfattningar om vilka ansvar och skyldigheter revisorn har. (Monroe & Woodliff, 1993; Sikka et al., 1998) Detta går att spåra långt tillbaka i tiden och definierades för första gången år 1975 av Carl D. Liggio, som ett förväntningsgap inom revision. Liggio definierade förväntningsgapet på följande sätt:

> *“”expectation gap,” a factor of the levels of expected performance as envisioned both by the independent accountant and by the user of financial statements. The difference between these levels of expected performance is the expectation gap.”* (Liggio, 1975, s. 23)

I mitten av 1970-talet tillsatte USA en kommission, Cohen Commission, med uppdraget att utreda om det fanns ett gap mellan allmänhetens förväntningar och vad revisorer kan åstadkomma. Resultatet blev att ett förväntningsgap existerar, samt att det huvudsakliga ansvaret för att minska gapet ansågs ligga på revisorerna. (Troberg & Viitanen, 1999, s. 1-2; Giacomino, 1994) Tio år senare kom en rekommendation från Treadway Commission, som behandlade bedrägliga finansiella rapporter. Enligt denna rekommendation kan kvalitén på revisionen öka genom att utveckla de gällande revisionsstandards. (Troberg & Viitanen, 1999, s. 16-17)

Inom EU finns det en uppfattning om att det existerar ett förväntningsgap mellan vad allmänheten anser att revisorns uppgifter är och vad revisorns egentliga uppgifter är. Detta leder i sin tur till ett minskat förtroende för de reviderade räkenskaperna. Enligt EU uppstår förväntningsgapet eftersom det i dagsläget inte finns någon allmän definition av den lagstadgade revisionen. (EU:s grönbok)

Det har skett stora förändringar både i företagens omvärld och inom revisorsprofessionen de senaste årtionden. Någonting som däremot inte har förändrats är debatten kring revisorns ansvar och agerande. (Balans nr 2, 2008) Det som främst ifrågasätts är revisorns oberoende och objektivitet i förhållande

till samtliga intressenter. Kritik har även riktats mot att revisorer lägger alldeles för lite tid på förvaltningsrevision och på så sätt underlåter närgående granskning av hur företagsledningen sköter organisationen. Det påstås att revisorn fokuserar på fel saker, vilket i sin tur innebär att det uppstår ett förväntningsgap. (Johansson et al., 2005, s. 10-11)

## 1.2 Problemformulering

Regelverket kring redovisning och revision har, som nämnts ovan, på senare tid blivit striktare. När regelverket förändras finns det företag i samhället som inte besitter den kunskap som krävs. Detta leder till att företag väljer att anlita konsulter för bland annat upprättandet av bokslut och årsredovisning. (http://alltomrevision.wordpress.com/about/) De företag som väljer att anlita konsulter tappar ofta kontakten med sina revisorer. I många fall blir konsulten en länk mellan företaget och revisorn, vilket gör att företaget kan ha svårt att se vad konsulten respektive revisorn har utfört för arbete. (Halling, 2008:1) Många små företag saknar även kunskap om vilka revisorns uppgifter är (Johansson et al., 2005, s. 64) och anser att revision är en garanti för att alla finansiella rapporter är riktiga (Porter, 1993). Skälet till detta är att de oftast inte har ekonomisk kompetens och tror att det är revisorn som ska sköta deras bokföring och samtidigt se till att allt i bolaget är korrekt. (Halling, 2008:2) Revisorn kan inte vid en revision granska allt, utan måste hitta riskområden och fokusera på dessa. (Revision – en praktisk beskrivning, 2005)

Orsaken till att ett förväntningsgap uppstår kan både bero på revisorerna och deras kunder. I revisorernas fall kan det bero på deras oförmåga att informera kunderna om deras arbete och i kundernas fall kan det bero på oviljan att förstå vad revisorn gör. (Marriott & Marriott, 2000) Storleken på förväntningsgapet varierar beroende på hur kundrelationen ser ut och hur väl kunden är insatt i revisionen. En persons utbildningsnivå kan även kopplas till de förväntningar, som den har på revisorn. Detta kan exemplifieras genom att personer med högre utbildning lägger mindre

ansvar på revisorn jämfört med en person med lägre utbildning. (Bailey et al., 1983) En annan anledning till att ett förväntningsgap uppstår, kan bero på att revisorn inte i tillräcklig utsträckning informerar företaget om ansvarsfördelningen mellan företagsledningen och revisorn. (Fant, 1994)

Stora revisionsbyråer har möjlighet att erbjuda sina kunder olika tjänster, bland annat inom revision, rådgivning och skatt. Det är dock bara mindre företag[1] som får ta del av alla tjänster från en och samma revisionsbyrå. För att en revisionsbyrå ska kunna utföra både revision och konsultation till ett företag, krävs det dock att olika medarbetare gör jobbet. Anledningen till detta är att det annars skulle inbära självgranskning. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 11, 270-271)

Förväntningsgapet är ett allvarligt problem för revisorsprofessionen, näringslivet och samhället. Anledningen till detta är att revisorns arbete, med att kvalitetssäkra information, är en nödvändig funktion i samhället. Ett förtroende till företagets information är nödvändigt för att näringslivet och samhället ska fungera. Förväntningsgapet har på senare år ökat, vilket kan bero på medias intensiva bevakning, finansmarknadens utveckling och ett större antal företagsanalytiker med varierande kompetens. (Johansson et al., 2005, s. 11) En annan anledning till att förväntningsgapet har en benägenhet att öka, kan bero på att regelverkets komplexitet kring redovisning och revision ökat. (Halling, 2008:1)

De sju största revisionsbyråerna i Sverige är BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, SET och Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Dessa revisionsbyråer erbjuder samma utbud av tjänster och kan ses som relativt lika. För att vara konkurrenskraftiga krävs det att en strategi utvecklas, som skiljer sig från mängden. Det finns många olika strategier att välja mellan, exempelvis att en revisionsbyrå fokuserar på en viss typ av kunder. Beroende på vilken strategi som väljs kan kunden eventuellt ha olika förväntningar på revisorns arbete, vilket eventuellt kan påverka storleken på förväntningsgapet.

[1] Mindre företag definieras följande: maximalt medelantal på 50 anställda, balansomslutning på maximalt 25 miljoner och en nettoomsättning på maximalt 50 miljoner.

Ett avskaffande av revisionsplikten, som kommer ske inom en snar framtid, kommer att innebära nya utmaningar för revisionsbranschen och det är viktigt att revisionsbyråerna reagerar. Branschen bör tydliggöra revisorns roll och förtroendet för revisionen bör stärkas. Det är även viktigt att revisorsprofessionen klargör skillnaden mellan en redovisningskonsult och en revisor. (Ribbestam, 2009) Professionen är en viktig funktion i samhället (Jönsson, 1988) och det är professionen som besitter expertkunskapen inom ämnesområdet (West, 2003, s. 23-24). En välorganiserad profession höjer den enskilda medlemmens status samtidigt som den blir en viktig partner i samhällsutvecklingen. (Jönsson, 1988)

Förväntningsgapet som fenomen har tidigare studerats både nationellt och internationellt. Studierna är dock mer inriktade på att identifiera orsaker till gapets uppkomst. Författarna har därför valt att skriva denna uppsats för att analysera vilken roll professionen av revisorer har.

## 1.3 Frågeställningar

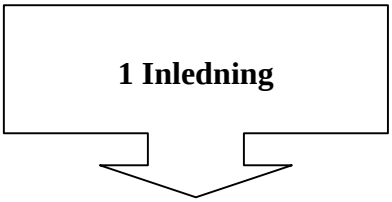
Denna uppsats har två huvudfrågor som författarna vill besvara.

1. Kan en stark profession av revisorer påverka kundens förväntningar på revision?
2. Ser kundens förväntningar på revision annorlunda ut beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas?

## 1.4 Syfte

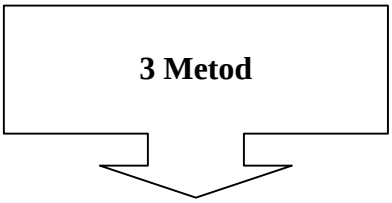
Syftet med denna uppsats är att identifiera attityder till små svenska aktiebolags förväntningar på revision. Författarna vill därefter analysera vad professionen av revisorer kan göra för att påverka förväntningarna.

## 1.5 Disposition

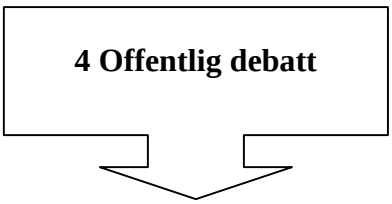



Uppsatsens första kapitel ger läsaren kunskap om bakgrunden till uppsatsen. Därefter följer en problemdiskussion, som utmynnar i två frågeställningar samt uppsatsens syfte.

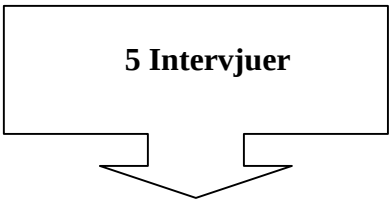
I det andra kapitlet presenteras litteraturgenomgången, som ger läsaren en grundläggande förståelse för den teori och litteratur, som uppsatsen bygger på.




Det tredje kapitlet beskriver de tillvägagångssätt som använts vid insamling av data och analyseringen. Här motiveras även de metodval som gjorts.




Uppsatsens fjärde kapitel redogör för den offentliga debatten, som pågår inom branschen om kundens förväntningar på revision.




I kapitel fem presenteras resultatet av de intervjuer som utförts. Intervjuerna har analyserats och sammankopplats med litteraturgenomgången och den offentliga debatten, som presenterats i kapitel två och fyra.

Det sista kapitlet besvarar uppsatsens två frågeställningar utifrån de slutsatser som studien genererat. I kapitlet presenteras även förslag till fortsatt forskning.

# 2 Litteraturgenomgång

*I detta kapitel ges läsaren en genomgång av den litteratur som utgör grunden för denna uppsats. Till en början presenteras en teorimodell som ger en överblick över kapitlets olika delar samt hur dessa olika delar är sammankopplade med varandra. Sedan följer en beskrivning om revisionens historia, utveckling och innebörd. Efter detta presenteras professionalismen och dess betydelse för revisionen. Slutligen förklaras förväntningsgapet och tidigare studier redogörs.*

## 2.1 Modell över litteraturgenomgången

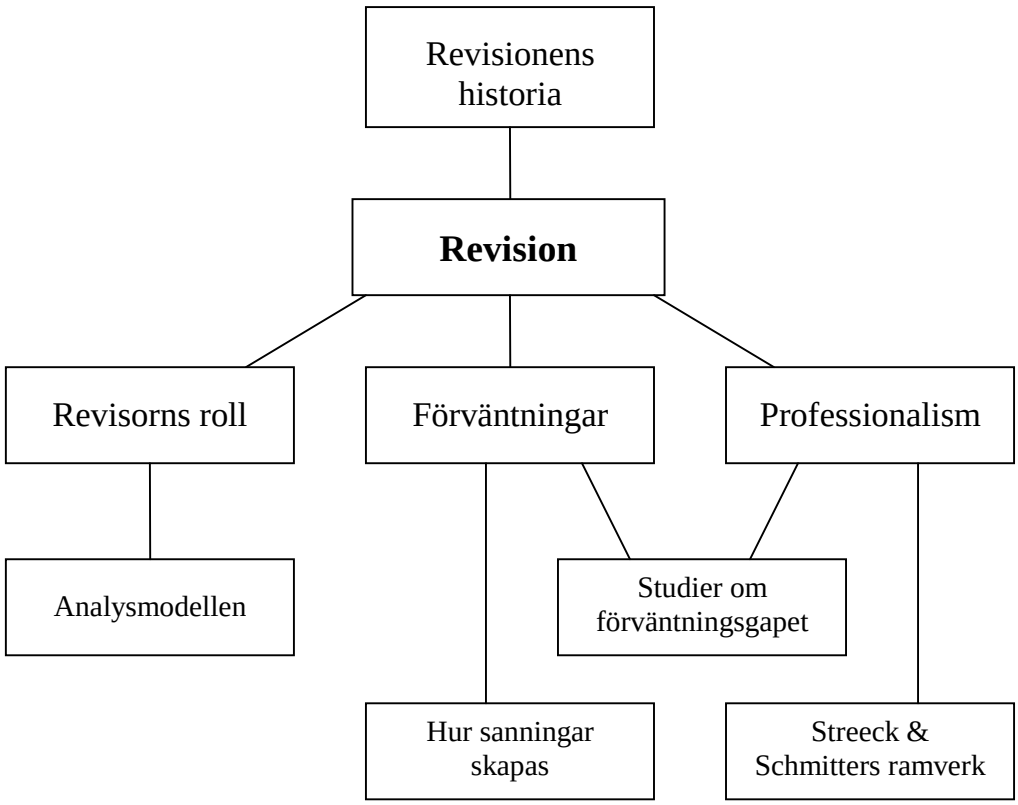



*Bild 1. Ovanstående bild visar strukturen på litteraturgenomgången*

Uppsatsens syfte är att undersöka vilka attityder små svenska aktiebolag har till revisorns arbete. För att först få en förståelse om vad revision innebär och dess utveckling, var det nödvändigt att se det ur ett historiskt perspektiv. Revisionen och revisorns roll har utvecklats genom åren och är ett område som ständigt förändras. För att kunna förstå hur företag ser på revisorn och revision är det viktigt att ha en klar bild av vilken roll revisorn har. Det är även viktigt att få en förståelse för vad revision innebär samt hur den genomförs. Revision är en tjänst som kunder har olika förväntningar på. Dessa förväntningar kan ibland skilja sig från revisorns egentliga arbetsuppgifter och då uppstår ett förväntningsgap. Kunders felaktiga förväntningar på revision kan bero på att revisorer inte ger tydlig information om vad revisionsarbete innebär. Det som kunden uppfattar som revision ser de som korrekt, vilket kan leda till att felaktiga sanningar skapas. Revisorsprofessionen är de som har kunskap om vad revision är och vilka uppgifter som faller inom revisorns ansvarsområde. De har även ett ansvar att informera kunder och allmänheten om detta. I Sverige är staten är en stark aktör inom regleringen, vilket begränsar revisorns möjligheter att uppfylla kundens olika förväntningar. Tidigare studier har gjords av personer inom revisorsprofessionen och studierna bekräftar att det finns ett förväntningsgap inom revision, både nationellt och internationellt.

## 2.2 Revisionens historia

Revision, som det definieras idag, går att spåra tillbaka till 1200-talets Italien. Det finns dokument som visar på att det fanns människor vars uppgift var att kontrollera räkenskaper, både offentliga och privata. Dessa granskare, som de kallades, hade en respekterad ställning och kan jämföras med dagens revisorer. När revisorernas arbete började öka i betydelse, började de även att organisera sig mer. I Venedig år 1581 grundades en av de första sammanslutningarna. Det tog sedan inte lång tid tills sammanslutningarna började ställa kompetenskrav på medlemskap och fick monopol över vissa tjänster. De krav som ställdes på medlemskap var att både teoretisk och praktisk erfarenhet krävdes. Under 1600-

och 1700-talet avtog de italienska föreningarnas inflytande. Dagens revisionsyrke har istället sina rötter i England och Skottland. (Diamant, 2004, s. 33-34)

Granskning av offentliga och privata räkenskaper utfördes i Sverige redan under 1600-talet. I samband med industrialiseringen fick revisionen en större roll, då gapet mellan företagsledningen och ägaren ökade. Detta på grund av att företagare inte klarade av att finansiera verksamheten, utan den kom istället att finansieras av passiva delägare. För att skydda aktiebolagens ägare och borgenärer infördes regler kring revision i 1895 års ABL. Detta ledde till att företagen var tvungna att offentliggöra redovisningen och på så sätt kunde ägare kontrollera sina investeringar. Det var inte förrän på 1900-talet som diskussionen kring revisorns oberoende och kompetenskrav växte fram. Denna diskussion resulterade i 1910 års ABL. Lagen medförde att revisorn skulle vara oberoende både i förhållande till bolaget och styrelsen. Anledningen till att lagen framarbetades var främst för att skydda ägarminoriteten. (Diamant, 2004, s. 34-36) 1910 års ABL skulle även skydda allmänheten från negativa affärsspekulationer och aktieägarna från misskötsel av styrelsen. Utvecklingen av denna lag berodde främst på den ökade oron av bedrägeribrott. (Jönsson, 1991)

Parallellt med utformandet av 1910 års ABL pågick en diskussion om att skapa ett auktorisationsförfarande för revisorer. Stockholms handelskammare tog initiativet och skapade ett reglemente för revisorer, eftersom lagstiftarna inte var beredda på att göra detta. Det som bland annat gällde var att revisorer inte fick driva affärsverksamhem, inneha avlönad anställning eller vidta sig uppdrag i företag där revisorn hade eget direkt eller indirekt intresse. I samband med Kreugerkraschen fick 1910 års ABL kritik, bland annat för revisorns okunnighet och bristande oberoende. Oberoendefrågan kom sedan att hamna i centrum i 1944 års ABL. (Diamant, 2004, s. 37-38) I denna lag infördes även en regel som innebar att alla aktiebolag, som var noterade på en fondbörs, skulle ha en auktoriserad revisor. Revisionsplikten utökades sedan under 1980-talet till att omfatta samtliga aktiebolag i Sverige. (SOU 2008:32) I samband med detta förändrades revisorsmetodiken, vilket innebar att granskningen skulle begränsas till de områden där risken för väsentliga fel är störst. Under 1990-talet fick Sverige, genom sitt medlemskap i EG, anpassa regelverket till EG:s åttonde bolagsdirektiv.

Detta resulterade i 1995 års RevL som bland annat behandlade kraven på revisorns oberoende. (Diamant, 2004, s. 40)

I den nu gällande ABL har reglerna kring jäv utvecklats ytterliggare, bland annat regleringen kring byråjäv. De företag som inte påverkas av regleringen är 50/25/50 företagen, det vill säga företag som uppfyller mer än ett av följande villkor: 50 anställda under senaste räkenskapsåret, balansomslutning på 25 miljoner och en nettoomsättning på 50 miljoner. Detta innebär att dessa företag inte får anlita samma revisionsbyrå för både revision och konsultation. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 270-271)

## 2.3 Historiska händelser

I takt med olika redovisningsskandaler har regleringen inom redovisning och revision förändrats. Några stora historiska händelser som påverkat regleringen nämnvärt är bland annat Kreugerkraschen och Enronskandalen. Nedan följer en djupare redogörelse för hur dessa skandaler påverkat redovisningen och revisionen, både nationellt och internationellt.

### 2.3.1 Kreugerkraschen

Redovisningens utveckling, under det föregående århundradet, har påverkats mycket av den svenska finansmannen Ivar Kreuger. Kreuger var utbildad civilingenjör och startade sin karriär inom byggbranschen. 1913 fick Kreuger rollen som VD på företaget AB Förenade Svenska Tändsticksfabriker, ett företag som han sedan utvecklade till att bli rikstäckande. Kreuger var mycket företagsam och kunde enkelt skaffa kapital till sina nya verksamheter. Både nationellt och internationellt hade han ryktet om sig att vara en skicklig affärs- och finansman. (www.ne.se) Ett exempel på Kreugers skicklighet var det amerikanska holdingbolaget Kreuger och Toll, som ingick i Kreugerkoncernen (Jönsson, 1994). Bolaget arbetade med att förflytta kapital från USA till Europa

(www.ne.se) och under 1920-talet var deras aktie den största på New York börsen. Ytterliggare en faktor som gjorde Kreuger till en respekterad affärsman, var att han efter första världskriget hjälpte många länder i Europa med finansieringen. I gengäld fick Kreuger monopol på ländernas tändsticksmarknader. (Jönsson, 1991)

Enligt Kreuger var den enda väsentliga informationen, för en investerare, vilken framtida utdelningspolicy företaget hade. Det blev även känt bland allmänheten att Kreuger inte gav någon insyn i hans verksamhet. I de fall någon ville ha information om hans verksamhet gjorde Kreuger egna finansiella rapporter, som inte hade någon som helst koppling till den verkliga bokföringen. Intressenterna fick därmed oriktig information, som hade anpassats till den enskilda situationen. Nyckeln till framgång var enligt Kreuger *”silence, more silence and even more silence”* (Flesher & Flesher, 1986, s. 423). (Flesher & Flesher, 1986; Jönsson 1994)

När Kreuger tog sitt liv 1932, var det som en hyllad internationell affärsman. En kort tid efter hans död föll Kreugerkoncernen samman och det uppenbarade sig då att koncernens räkenskaper var manipulerade. (Flesher & Flesher, 1986) Vid kollapsen var Kreugerimperiets skulder större än Sveriges nationalskuld. I samband med att det amerikanska holdingbolaget försvann, gick även tusentals amerikaner miste om sitt sparkapital. Kreugers karriär varade i femton år och under den tiden använde han 400 miljoner amerikanska dollar av investerarnas kapital. (The Economist 2007) Kreugerkraschen slog hårt mot New York börsen och det riktades mycket kritik mot börsen för att de inte hade upptäckt Kreugers bedrägerier. För att förhindra liknande händelser och skydda investerare antogs America’s Securities Act, som blev den första säkerhetslagen i USA. (Flesher & Flesher, 1986)

I Sverige blev effekterna av Kreugerkraschen att staten och allmänheten förlorade tilltron till näringslivet. Tiden efter kraschen innebar många förändringar, bland annat så tog socialdemokraterna makten och den svenska välfärdsstaten började byggas upp. Revisorerna påbörjade även en granskning av den gällande ABL, med målet att göra ändringar i lagen så att företag inte kunde kringgå den.

Allmänheten skulle även få möjlighet att ta del av relevant information från företagen. Dessa åtgärder skulle leda till att framtida skandaler förhindrades. Kreugerkraschen ledde även till att mer fokus riktades på revisorsyrket och det diskuterades om hur revisorns roll i samhället kunde förstärkas. (Jönsson, 1991)

### 2.3.2 Enronskandalen

Enronskandalen inträffade i början av 2000-talet och händelsen har påverkat både den internationella redovisnings- och revisionsregleringen. Enron var ett oljebolag som bildades 1985. Detta oljebolag blev snabbt framgångsrikt och under 1990-talet steg deras aktie med 310 procent på åtta år. Enron ansågs vara det mest innovativa bolaget i USA. Deras mål var att göra så stora vinster som möjligt, vilket ledde till att de konstant expanderade till nya marknader. Utåt sett verkade det som att det gick väldigt bra för Enron, men deras affärsmodell var väldigt komplex och tack vare detta kunde de dölja sina ”riktiga” siffror. De skapade speciella dotterbolag, så kallade SPE, för att slippa konsolidera med huvudbolaget Enron. Detta var ytterliggare ett sätt som Enron använde sig av, för att dölja sina negativa siffror. Det var lagligt att ha denna typ av dotterbolag, men det fanns vissa regler som var tvungna att uppnås. Det visade sig i efterhand att Enron bröt mot dessa regler, vilket innebar att Enron manipulerade deras balansräkning. (Healy & Palepu, 2003)

I början av 2000-talet hade Enron stora problem, trots detta uppmanades deras anställda att investera i Enron. De gick ut med att aktien skulle fortsätta stiga och att de tjänade mycket mer än vad det egentligen gjorde. Det fanns varningssignaler, men det var ingen som uppmärksammade dessa. Fusket hade pågått i flera år och 2001 började de riktiga siffrorna visa sig när en förlust på sex miljarder kronor rapporterades. Samma år erkände Enron att de under flera år hade överdrivit sina vinster. Vid denna tidpunkt beslutade SEC att granska koncernen och det var då Arthur Andersen, som var Enrons revisionsbyrå, beordrade att vissa dokument skulle förstöras. Aktien sjönk otroligt snabbt och på två veckor var kursen nästan nere på noll. (www.fi.se)

Arthur Andersen var, som tidigare nämnts, den revisionsbyrå som anlitades av Enron. De var inte enbart deras externa revisorer utan även deras rådgivare, konsulter och interna revisorer. Det var även medarbetare från Arthur Andersen som hjälpte Enron att konstruera de olika dotterbolagen. De påstod dock senare att de vid denna tidpunkt inte visste att Enron bröt mot regleringen. Detta har kritiserats och flera menar att revisorerna inte gjorde deras jobb korrekt. Hade de gjort deras jobb korrekt skulle detta ha upptäckts. Det har även riktats kritik mot Arthur Andersen att de inte var tillräckligt skeptiska när de reviderade Enron. Anledningen till detta kan ha varit den nära relationen som fanns mellan Arthur Andersen och Enron. I och med att Arthur Andersens medarbetare hade många olika roller i Enron, blev det nästan som att de var anställda av Enron och inte av Arthur Andersen. (Benston & Hartgraves, 2002) Var det så att rådgivarna eller konsulterna från Arthur Andersen hjälpte Enron att undvika reglerarna, var det revisorernas skyldighet att upptäcka detta. Anledningen till att revisorerna ignorerade detta har diskuterats. Ett skäl kan vara att Arthur Andersen inte ville förlora Enron som kund och speciellt inte inom konsultationsområdet, då de tjänade mest pengar där. Till slut verkade det som att Arthur Andersen fokuserade mer på arvodet än att uppträda professionellt. (Duska, 2005) I USA ledde Enronskandalen till ett mer strikt regelverk inom redovisning och revision. Någonting som efter denna skandal ansågs vara viktigt var reglerna kring revisorns oberoende, vilket kan rubbas om samma revisionsbyrå har en kund med både konsult- och revisionsuppdrag. (www.fi.se)

Den bild som har presenterats av Arthur Andersen i samband med Enronskandalen, har kritiserats av bland annat Mary Ashby Morrison. Morrison var vid denna tidpunkt anställd som revisor hos Arthur Andersen. Enligt Morrison är den bild som presenterats av Arthur Andersen inte korrekt och Arthur Andersen blev syndabocken i skandalen. Vidare påstår hon att stora delar av bedrägerierna begåtts i ett dotterbolag som hette LJM. Detta dotterbolag reviderades av KPMG, vilket innebar att det var deras skyldighet att upptäcka felet. Morrison ville på så sätt rentvå Arthur Andersen och hon ansåg att det var lättare för KPMG att upptäcka vad som pågick, eftersom de största felen begåtts inom koncernen. (Morrison, 2004)

## 2.4 Revision

Revision definieras enligt följande: *”Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning”* (FARs Revisionsbok 2004, s. 13) Inom revisionsbegreppet finns olika sorters revision exempelvis extern, intern, kommunal och statlig taxeringsrevision. Ordet revision associeras dock mest till den externa revisionen. (FARs Revisionsbok 2004, s. 13)

Revision beskrivs ofta som att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om företagets redovisning och förvaltning, men revision är mycket mer än så. För att kunna genomföra en revision krävs kunskaper inom redovisning, juridik och beskattning. Inom dessa områden ändras regler och rekommendationer ofta, vilket gör att en revisor ständigt måste följa utvecklingen och hålla sig uppdaterad. Revisionen utförs tillsammans med kunden och på så sätt blir det lättare för revisorn att få fram den information som krävs. Detta görs för att revisionen ska hålla hög kvalité. Arbetet med ett revisionsuppdrag är en process som är uppbyggd av följande fyra faser; planering av uppdraget, löpande- och internkontrollgranskning, bokslutsgranskning samt granskning av årsredovisning. (http://alltomrevision.wordpress.com/about/)

Externa revisorer har två huvudsakliga ansvarområden. Det första är att se till att allmänheten får tillgång till företagens finansiella rapporter och att förklara för allmänheten att rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella situation. För att allmänheten ska ha förtroende för de finansiella rapporterna måste revisorns arbete vara omfattande, skeptiskt, frågvist och noggrant utfört. Revisorernas andra ansvar är att agera som övervakare av den finansiella marknaden samt att ställa ifrågasättande frågor om oregelbundna händelser, som skulle kunna förvränga bilden av företagets finansiella situation. Det krävs att revisorn utvecklar sin professionella skepticism för att klara av de olika ansvarsområdena. (Duska, 2005)

### 2.4.1 Uppdragsbrev

Enligt RS 210 ska villkoren för revisionen definieras av både kunden och revisorn. En av orsakerna till detta är den utveckling som skett på marknaden, där revisionsbyråer numera uppfattas som en leverantör av tjänster. Detta har lett till att många företag begär in offerter på revision, innan de bestämmer vilken revisionsbyrå de ska anlita. Resultatet av denna utveckling gör att revisionsbyråerna måste tydliggöra vilka affärsvillkor som gäller för uppdraget. Tanken med uppdragsbrevet är att det, tillsammans med de allmänna villkoren, ska hjälpa revisionsbyråerna att klargöra för kunden vilka villkor som gäller för uppdraget. Uppdragsbrevet är intressant både för revisorn och kunden, eftersom det är ett bra sätt att undvika missförstånd på. I uppdragsbrevet ska det finnas uppgifter om att revisionsbyrån/revisorn förpliktar sig att utföra uppdraget, omfattning och syfte med revisionen samt om det finns några speciella villkor för uppdraget. Revisionsuppdraget definieras i uppdragsbrevet, främst utifrån ABL, men även RevL används för att tolka och beskriva revisionsverksamheten. Detta betyder att uppdraget innefattar all granskning som revisorn, enligt ABL, ska utföra. Även revisionsrådgivning omfattas av uppdragsbrevet. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 312-313)

### 2.4.2 RS 200 Mål och generella principer för revision

Denna standard syftar till att ge anvisningar om de generella principer som styr en revision samt om revisionens mål. Den lagstadgade revisionens mål, i Sverige, är att revisorn ska upprätta en revisionsberättelse. Uttalandet i revisionsberättelsen stärker företagets årsredovisning, men kan inte ses som en garanti från revisorn. Revisorn ska vid sin granskning följa både god revisorssed och revisionssed. God revisorssed innefattar de etiska regler kring oberoende, objektivitet och tystandsplikt, som reglerar revisorns professionella ansvar. God revisionssed innebär att revisorn ska ha en professionellt skeptisk inställning genom hela revisionsuppdraget. Utifrån god revisionssed ska revisorn även besluta om vilka revisionsåtgärder som ska vidtas samt vilken inriktning och omfattning revisionen

ska ha. Revisionen ska sedan leda till att revisorn kan intyga, ”med hög men inte absolut säkerhet”, att det inte finns några större felaktigheter i årsredovisningen som helhet. Den höga intygelsegraden uppnås genom att revisorn samlar in tillräckligt med revisionsbevis, för att kunna dra slutsatsen att årsredovisningen inte innehåller några väsentliga fel. Intygelsegraden innefattar alla stadier i revisionen. Revisionen och revisorns uttalande om årsredovisningen befriar inte företagsledningen från sitt ansvar, utan de är fortfarande ansvariga för upprättandet och utformningen av årsredovisningen. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 370-372)

### 2.4.3 Granskning av mindre företag

Granskning av mindre företag sker oftast på revisionsbyrån. Vid en granskning är det mycket viktigt att komma nära verksamheten och förstå den. Det är också viktigt att försäkra sig om att företagsledaren är aktiv i företaget, exempelvis vid kontroller och upprättandet av redovisningen. Mindre företag har oftast inget internt kontrollsystem med arbets- och ansvarsfördelning. Istället finns det ofta kontroller inbyggda i redovisningssystemet, som ska förhindra att fel görs av misstag. Revisorns huvudsakliga uppgift vid granskning av mindre företag är att utföra en substansgranskning, för att försäkra sig om att bokföringen är gjord på ett korrekt sätt. Precis som vid all annan revision krävs det extra granskning av västenliga transaktioner och riskfyllda poster. (FARs Revisionsbok 2004, s. 48)

### 2.4.4 Varför revision

Revision utförs i företag av många olika anledningar. Den främsta anledningen är att revisionen, både internt och externt, skapar tillförlitlighet och trygghet. Målet med revision är att öka trovärdigheten i företagets redovisning och visa att de följer lagar och regler. Revisionen ska även upptäcka brister i företaget, minska risker i affärer, skapa en trygghet för leverantörer och kreditgivare samt föreslå förbättringar för företaget. Tillförlitligheten skapas genom revisionens alla komponenter. En väl utförd revision är en trygghet för alla parter, eftersom det

sker en professionell granskning av företaget, som kan säkerställa att informationen är trovärdig. (www.farsrs.se)

Redovisningen kan ses som affärernas språk. Det är då revisorns uppgift att kontrollera att språket används rätt, så att relevant material är rätt kommunicerat. Den oberoende revisorns roll, i ett sådant system, är att vara en övervakare och att se till så att företagets värderingar är baserade på formler som kan anses vara rimliga och att dessa används konsekvent från år till år. (Duska, 2005)

## 2.5 Revisorns olika roller

En revisor kan ha flera olika roller, bland annat som granskare och rådgivare. Granskningen kan delas in i två olika moment, det första momentet är granskning av företagets interna kontroller och det andra momentet är substansgranskning. Vid sidan av revisionsverksamheten kan revisorn även arbeta som rådgivare. Rådgivning kan även ges till revisionskunder, men denna rådgivning måste dock ha en naturlig anknytning till revisionsverksamheten. (FARs Revisionsbok 2004, s. 107)

### 2.5.1 Granskare

Revisorns huvuduppgifter i samband med ett revisionsuppdrag är att granska kundens årsredovisning, räkenskaperna och företagsledningens förvaltning. Revisorn ska även granska om bolaget fullgjort sina skyldighet vad gäller skatter och avgifter. I slutet på varje räkenskapsår ska revisorn lämna en revisionsberättelse. I revisionsberättelsen ska revisorn bland annat göra uttalanden om styrelsen och VD:n bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Genom att revisorn granskar den interna kontrollen kan den upptäcka riskområden inom bolaget och på så sätt upptäcka exempelvis ekonomisk brottslighet. Granskningen ska följa god revisionssed. (Moberg, 2006, s. 104-107) En definition på god revisionssed går inte att hitta i ABL, utan denna definition är formulerad av

revisorsorganisationerna. Meningen är att god revisionssed ska utvecklas genom rekommendationer och uttalanden från revisorsorganisationerna. Med andra ord syftar god revisionssed främst på normer för revisorerna yrkesmässiga uppträdande. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 355)

Granskningen kan genomföras på flera olika sätt. Det finns olika faktorer som avgör hur revisorn ska genomföra en granskning i ett företag. Kvalitén på ett företags interna kontroll är en av faktorerna, som avgör om revisorn ska fokusera på granskning av kontroller eller göra en substansgranskning. Substansgranskning innebär att revisorn granskar enskilda transaktioner, som ger upphov till olika resultat- och balansposter. Detta görs exempelvis genom att stämma av poster mot kvitto, räkningar eller avier. En substansgranskning innefattar inventering av lager, analyser av trender, jämförelse med uppgifter samt nyckeltal. Det vanligaste är dock att göra en kombination av dessa två granskningssätt. Även om det interna kontrollsystemet är bra är det oftast inte hundraprocentigt, därför måste revisorn genomföra en viss substansgranskning. Mindre företag har oftast ingen intern kontroll och därför måste en substansgranskning genomföras. Vid en kontrollgranskning görs en bedömning av den interna kontrollen. Detta görs för att revisorn ska kunna säkerställa reliabiliteten i redovisningsunderlaget. (FARs Revisionsbok 2004, s. 38-41)

Det finns olika faktorer som avgör hur stor del av granskningen ska läggas på kontrollgranskning respektive substansgranskning. Bokföringen granskas alltid, dock utförs den mer grundligt i mindre företag. I större företag är det mer viktigt att granska rutiner och det interna systemet. Detta eftersom revisionen skulle bli alldeles för omfattande, om varje transaktion skulle granskas i multinationella koncerner. (FARs Revisionsbok 2004, s. 47-49)

### 2.5.2 Rådgivare

Revisionsbyråernas verksamhet har FAR delat upp i två delar; revisionsverksamhet och övrig verksamhet. FAR definierar revisionsverksamhet på följande sätt:

> *”verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt sådan rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskningen.”* (FARs Revisionsbok 2004, s. 576)

Det finns två typer av rådgivning; *revisionsrådgivning* där rådgivning ingår i revisionsverksamheten och *fristående rådgivning* där rådgivning inte har nära samband med granskningsuppdraget. När revisorn ger råd till kunder uppstår diskussionen om revisorns oberoende. Rådgivning till kunder är tillåten om det handlar om bolagets redovisning och förvaltning. När en revisor lämnar råd till sin kund och sedan reviderar denna kund uppstår självgranskning. Det innebär att revisorn granskar sitt eget arbete och de bedömningar som den har gjort. Genom att lämna råd till kunderna får revisorn inflytande i det bolag som granskas. Detta leder till att objektiviteten vid granskningen påverkas samtidigt som förtroendet för revisionen minskar. (Prop. 2000/01:146)

## 2.6 Analysmodellen

Analysmodellen används för att avgöra hur opartisk och självständig revisorn är i sitt uppdrag. Det är viktigt att revisorn utför sitt uppdrag opartiskt och självständigt, men även att den är objektiv i sina beslut. Inför varje uppdrag måste revisorn göra en prövning om det finns några omständigheter, som gör att denna

opartiskhet och självständighet rubbas. Om någonting tyder på att detta förtroende rubbas ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Nedan följer några hot mot revisorns opartiskhet och självständighet:

- **Egenintresse** – I detta fall hotas förtroendet på grund av att revisorn har ekonomiskt intresse i kundens verksamhet.

- **Självgranskning** – Förtroendet hotas om revisorn lämnar råd som omfattas av granskningsuppdraget.

- **Partställning** – Förtroendet kan rubbas om revisorn har, exempelvis i en rättslig angelägenhet, uppträtt till stöd eller mot kundens ståndpunkt.

- **Vänskap** – Förtroendet hotas om revisorn har en nära relation till kunden eller någon i ledningen.

- **Obehag** – Om revisorn utsätts för hot eller någon annan påtryckning

- **Andra omständigheter** – Om det finns något annat förhållande som kan leda till att revisorns opartiskhet eller självständighet rubbas.

Revisorn kan endast acceptera uppdraget om inga av ovanstående hot föreligger. Det är viktigt att revisorer dokumenterar väsentlig information från deras uppdrag, så att det i efterhand är möjligt att bedöma deras opartiskhet och självständighet. (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 11)

## 2.7 Professionalism

Under åren har det gjorts många försök att definiera professionalism. En undersökning som genomfördes under 1960-talet av Millerson hänvisar till en checklista med sex väsentliga egenskaper som definierar professionalism. Den

första egenskapen är att en profession har kompetens och teoretisk kunskap, samtidigt som denna kompetens kräver övning och utbildning. Vidare måste professionen påvisa sin kompetens genom att klara ett test. En annan egenskap är att professionen bevarar sin integritet genom att anpassa sig till de oskrivna lagar som finns. De två sista egenskaperna som definierar en profession är att de tjänster som utförs är för allmänhetens bästa samt att professionen är väldigt organiserad. De professionella grupperna har en viss kunskap som gör de till experter inom visst området och denna kunskap appliceras på specifika ändamål, exempelvis revisionsarbete. Detta innebär att professionen har abstrakt kunskap att definiera och lösa en viss typ av problem. (West, 2003, s. 17-24)

Professionalismen kan delas upp i två olika grupper. Den ena gruppen utgörs av experter vars fokus ligger på att leverera bästa möjliga service till deras kunder. Målet är att vidhålla och maximera vinsten på lång sikt. Den andra typen av professionalism ansvarar för att allmänhetens intresse går före andras intresse, exempelvis kundernas. Fördelen med denna typ av professionalism är att den får exklusiv rätt vid utförandet av yrket och på så sätt skapas det sociala kontraktet. Revisorerna har i dagens samhälle ingått det sociala kontraktet och på så sätt fått monopol på revisionstjänster. (Mautz, 1988) Detta leder till att professionen, genom detta kontrakt, agerar som allmänhetens beskyddare. (Cooper et al., 1994)

Den centrala betydelsen, enligt Cooper och Robson, för att förstå det moderna samhället är forskningen kring professionalismen inom redovisningen. Cooper och Robson menar att platserna där professionalismen sker bör få större betydelse, det vill säga vid redovisnings- och revisionsbyråer. Professionalismen inom redovisningsyrket influeras av institutionella allianser, precis som normsättningen. Revisorernas fokus kan påverkas om de fokuserar på att gynna kunder framför intressenter. Det som främst kan påverkas är vilken kunskap som anses vara fördelaktig och vad de betraktar som legitimt. Enligt Cooper och Robson har organisationer såsom standardsättare och regulativa insatser, vid regulativa processer och analys av professionalism, fått för mycket uppmärksamhet. De anser att det finns andra lika viktiga aktörer inom området, exempelvis de professionella revisionsbyråerna. I de styrande processerna anses de stora revisionsbyråerna vara lika viktiga och aktiva. Detta visar en

undersökning som gjorts av de fyra största revisionsbyråerna i världen, det vill säga Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PricewaterhouseCoopers. Här visas hur stor betydelse professionen har inom redovisningsregleringen. Vidare påpekar Cooper och Robson att företag representerar ett centra, där redovisningspraxisen anses vara standardiserad och reglerad. Detta innebär att redovisningsregler tillämpas i praktiken och att föreställningar sprids samtidigt som professionella identiteter formas.(Cooper & Robson, 2006)

Det var under 1990-talet som de fyra största revisionsbyråerna växte fram. Från början var det åtta stora revisionsbyråer, men genom sammanslagningar och uppköp har antalet reducerats till fyra revisionsbyråer. I dagsläget är det dessa som dominerar marknaden. Dessa revisionsbyråer har inte bara vuxit i storlek, utan även i tjänsteutbud och har under tiden även blivit del av regleringsprocessen inom branschen. De senaste åren har makten mer och mer förskjutits till de fyra största revisionsbyråerna och de internationella handelsorganisationerna, vilket har lett till att relationen mellan staten och revisionsyrket förändrats. Regleringen blir mer normativ om professionella aktörer är med i regleringsprocessen. Staten kompletterar dock dessa regler med deras tvingande makt. Professionen ska se till allmänhetens bästa och inte kundernas affärsmässiga intresse. I praktiken sker detta då de professionella organisationerna prioriterar deras självbevarandedrift. (Suddaby et al., 2007)

I de stora revisionsbyråerna utökades tjänsteutbudet, som tidigare nämnts, med bland annat tjänster inom rådgivning och konsultation. I USA minskade revisionens andel av byråernas vinster från 71 procent till 30 procent, från 1975-1999. I samband med denna utveckling började revisionsbyråerna samverka mer med deras kunder. Förklaringen till att tjänsteutbudet utvecklades var att kundernas önskemål överensstämde med samhällets. Samarbetet mellan professionen och staten kan dock försvagas på grund av denna utveckling. (Suddaby et al., 2007)

### 2.7.1 Streeck & Schmitters ramverk

I Streeck och Schmitters ramverk ingår tre olika principer för social ordning; marknad, samhälle och stat. Den första principen, *marknaden*, innefattar en utbredd konkurrens där företagen är de ledande aktörerna, som vill maximera sina vinster. Även företagets kunder strävar efter att maximera sina vinster, trots att de redan har materiella fördelar. Den materiella framgången betraktas nämligen som att vara den bästa betalningen. Eventuella splittringar uppstår i första hand mellan köpare och säljare. Den hierarkiska kontrollen och de byråkratiska aktörerna styrs av *staten*, som strävar efter en byråkratisk stabilitet och en chans till framgångsrik karriär. Alla aktörer drivs av viljan att minska risker och öka förutsägbarheten, vilket leder till att samtliga medborgare får en förutsägbar och objektiv behandling. Spänningar som kan uppstå hos staten handlar om styrande och styrda, eftersom de styrda får förpliktelser medan de styrande får fördelar. *Samhället* styrs genom en omedveten sammanhållning. Principen innebär att ”familjen” är den framträdande aktören och denna söker bekräftelse från anhängarna. Genom att utgöra en del av en grupp och identifiera sig med denna, skapas fördelar för anhängarna. Splittringar som kan uppkomma sker oftast mellan insiders och outsiders, då hänsyn inte tas för normer och lagar. Samtliga tre principer konkurrerar med varandra, samtidigt som de är ömsesidigt beroende av varandra. (Puxty et al., 1987)

Den dominerande aktören i Sverige är staten, vilken reglerar redovisningsnormeringen genom olika lagar och förordningar. Revisorer i Sverige, och även i exempelvis USA, arbetar för att få ett större inverkan på redovisningsregleringen. En del i detta arbete är FARs utgivande av rekommendationer inom både redovisning och revision. (Puxty et al., 1987)

### 2.7.1.1 Begränsningar med Streeck & Schmitters ramverk

*Figur 1. Regleringssätt utifrån Streeck & Schmitters ramverk*
(Källa: Puxty et al. (1987) *Modes of regulations in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries*, Accounting, Organizations and Society)

Det ovan beskriva ramverket innefattar vissa begränsningar. En av dessa begränsningar är att ramverket inte tar hänsyn till den internationella regleringen, utan fokuserar endast på den enskilda statens regelverk. Ramverket saknar även ett historiskt samband, vilket resulterar i att det är utan förklaring till ursprung och förändringar av regleringar. Dessutom tydliggörs inte respektive princips styrka och svaghet, i förhållande till de andra principerna. I ramverket finns inte heller någon teori, som fastställer vilka principer som hanterar etablerande och återskapande vid förändring.

I samband med redovisningsreglering är samtliga tre principer av betydelse och det är kombinationen av de tre principerna som utnyttjas när redovisningsregleringen analyseras. Principerna är av olika stor vikt i respektive lands regelverk. Ländernas regelverk skapas dock inte endast med hänsyn till marknadens krav *liberalism* eller statens krav *legalism*, däremot används en kombination av dessa. Det finns även flera sorter av dominans och två exempel är associationism och corporatism. Det första exemplet, associationism, är underställd marknaden samtidigt som det är beroende av samhället. I corporatism däremot har staten en viktig roll. Staten verkar dock gemensamt med olika intresseföreningar, vilket gör att de kan accepteras som lagligt. Västvärldens regelverk kännetecknas framförallt av den oförenlighet som systemen orsakar och som resulterar i återkommande problem och kriser. Sveriges regelverk kan bäst

förklaras genom corporatism, vilket betyder att staten har en stor påverkan på lagstiftningen. Försök att även få markanden och samhället att medverka vid upprättandet av nya regelverk, har gjorts av revisorerna. Vid framtagandet av redovisningsprinciper kan kombinationen av de tre principerna variera kraftigt. Detta leder till ett ifrågasättande av den sociala ordning som Streeck och Schmitters ramverk rekommenderar. Exempelvis innebär detta att om en redovisningsstandard skapas av samhället kommer staten och marknaden, generellt sätt, inte att acceptera standarden och inte heller genomföra någon förändring av standarden. Resultatet blir då att varje standard påverkas av samtliga tre principer. (Puxty et al., 1987)

## 2.8 Förväntningar

När tjänstekvalité och tjänsteutveckling ska analyseras är förväntan ett viktigt begrepp. Förväntan är oftast kopplad till ett fenomen eller objekt, exempelvis till en särskild tjänst eller ett visst företag. Kunden har vissa behov och önskemål, vilket har sin grund i förväntningar. Dessa behov och önskemål påverkas av företagets tidigare upplevelser och erfarenheter av tjänsteföretagets erbjudande. Förväntan är inte enbart kopplad till kunden och tjänsteföretaget, utan även till samspelet mellan dessa. (Echeverri & Edvardsson, 2002, s. 147)

### 2.8.1 Förväntningsteori

Samspelet mellan individen, situationen och omgivningen omfattas av förväntningsteorin. Förväntningsteori består av tre delar; förväntning, instrumentalitet och valens. En förväntan är en förbindelse mellan arbetsinsats och resultat, vilket innebär att en persons uppfattning av en specifik insats som i slutändan leder till ett resultat. Instrumentalitet innebär en förväntning om att en insats leder till ett visst resultat. Valens har att göra med det värde individen tillmäter resultatet, det vill säga hur mycket individen gillar eller ogillar resultatet. Det viktiga med förväntningsteorin är att den subjektiva uppfattningen av utfallet

understryks och inte det faktiska resultatet. Det är de subjektiva frågorna som sammanhänger med individens behov. Förklaringen till teorin ligger i att förstå en individs mål. (Abrahamsson & Andersen, 2005, s. 158-159)

### 2.8.2 Förväntningsgapet inom revision

Det arbete som revisorn utför har många intressenter med olika behov och förväntningar. (FARs Revisionsbok 2004, s. 111-112) Dessa olika behov och förväntningar kan leda till att ett förväntningsgap uppstår mellan kunders förväntningar på revision och revisorsprofessionens uppfattning om revisorns ansvar (Sikka et al., 1998; Chandler & Edwards, 1996). Andledningen till att förväntningsgapet uppstår är att intressenternas förväntningar på revisionen inte alltid motsvarar revisorns faktiska uppgifter (Power, 1997). Ett förväntningsgap uppstår oftast inom områden som gäller årsredovisningens korrekthet, obestånd, konkurs, förskingring med mera. Problemet med förväntningsgapet kan lösas på två olika sätt. En lösning är att informera intressenterna om vad lagstadgad revision innefattar och vad revisorns roll innebär. Den andra lösningen är att styrelsens och VD:ns ansvar respektive revisorns ansvar visas på ett tydligt sätt. (FARs Revisionsbok 2004, s. 111-112)

Redovisningsprofessionen menar att det finns två olika uppfattningar till att ett förväntningsgap uppstår. Den ena uppfattningen är att det uppstått på grund av revisionens allmänna natur. Med andra ord på grund av revisorns olika roller samt att icke-revisorer har svårt att förstå grunderna i revision. Den andra uppfattningen är att förväntningsgapet kan ses som ett resultat av den evolutionära utvecklingen av revisionen. Denna utveckling är en konsekvens av den fördröjning i förståelse som finns mellan det att professionen identifierar problemet, tills att förändringar görs. Genom dessa två uppfattningar ges en bild av förväntningsgapet, som menar på att professionen själva kan styra över det. (Humphrey et al., 1992)

Enligt professionen kan problemet med förväntningsgapet mottas på två olika sätt, antingen med en defensiv inställning eller med en konstruktiv inställning. Den

defensiva inställningen innebär att fokus bör läggas på att utbilda allmänheten om vad revision innebär. En konstruktiv inställning däremot strävar efter att skapa en vilja att göra ändringar i revisionsverksamheten för att möta allmänhetens intresse. (Humphrey et al., 1992) Enligt Sikka et al. (1998) kan förväntningsgapet inte elimineras. Anledningen till detta är att revisorsprofessionen är under en ständig förändring och kan inte påverka vilka uppgifter de har.

## 2.9 Studier om förväntningsgapet

Förväntningsgapet inom revision har tidigare studerats både av nationella och internationella forskare. Dessa studier visar att det finns ett förväntningsgap mellan kunders förväntningar på revision och revisorns faktiska uppgifter. Nedan följer en kort sammanställning av tre studier där detta påvisas.

### 2.9.1 Porters studie

I en undersökning gjord av Porter under 1990-talet ges en utförlig bild av förväntningsgapet. En empirisk undersökning, i Nya Zeeland, gjordes där respondenterna delades upp i två grupper. Den ena gruppen bestod av människor vars kunskaper om revision ansågs vara goda och den andra gruppen bestod av människor vars kunskaper om revision förväntas vara sämre. Frågeformuläret var utformat på så sätt att respondenterna fick olika föreslagna skyldigheter som skulle kunna vara en revisors. Undersökningen visade att det saknas kunskap om vilka skyldigheter som faller inom revisorns ansvar. Gruppen som ansågs sakna kunskap om revision saknade mest kunskap, vilket innebar att 60 procent av de tillfrågade hade ingen eller begränsad kunskap inom området. Studien visade även att de som ansågs ha kunskap om revisorns skyldigheter saknade fullständig kunskap. (Porter, 1993)

Denna studie visar hur stort gapet är mellan vad allmänheten förväntar sig av revisorerna och vad revisorerna egentligen gör. Enligt Porter finns det en utbredd

kritik riktad mot revisorer och detta är en konsekvens av att samhället har andra förväntningar och att revisorerna inte lyckats möta dessa. Detta leder i sin tur till att förtroendet för revisorn blir mindre. Studien visar även vad som kan göras för att minska förväntningsgapet, så att en eventuell skada inte blir oreparerbar. När ett gap uppstår och allmänheten kritiserar revisorn, är det viktigt att finna den ”skyldighet” som kritiseras och sedan analysera den. Detta för att hitta den specifika komponenten var gapet uppstår. (Porter, 1993) Porter menar att när ”skyldigheten” är förknippad med en specifik komponent inom gapet, är en lämplig förändring självklar. Vidare anser Porter att om professionen använder sig av detta sätt, kommer snabba framsteg göras för att minska gapet. Denna studie visar även hur samhällets åsikter kan påverka revisorsprofessionen.

### 2.9.2 Humphrey et als. studie

Förväntningsgapet i Storbritannien har studerats av Humphrey et al., vars studie fokuserar på dem som nyttjar den finansiella informationen och hur de ser på revisorns roll och ansvar. Syftet med studien var att bevisa att det finns skillnader i hur verksamma revisorer och mottagare av revisionstjänster ser på revision. Studien visar hur olika intressegrupper i den finansiella rapporteringsprocessen, exempelvis kreditgivare, finansanalytiker och journalister inom ekonomin, uppfattar revisorer och deras arbete. (Humphrey et al., 1993)

Resultatet av studien visar att det finns en skillnad mellan hur revisorer och olika intressenter uppfattar revisorns arbete. Även om olika intressentgrupper inte har exakt samma uppfattning av vad revision innebär, så är deras uppfattningar mer lika varandra än revisorernas. Den skillnad som finns tydliggör att det existerar ett förväntningsgap. Humphrey et al. fann att ett förväntningsgap uppstår eftersom det finns en otillräcklig förståelse för vad revision innebär och vilken roll revisorn har. Två exempel på detta är att intressenter och revisorer har olika syn på revisorns oberoende samt att det finns olika uppfattningar om revisorns ansvar att upptäcka fel och oegentligheter. Revisorerna ansåg att de hade större förmåga att hantera hot mot oberoendet, jämfört med var intressenterna tyckte att revisorerna hade. När det handlar om att upptäcka fel och oegentligheter anser intressenterna

att detta är en viktigare del i revisorns arbete, jämfört med vad revisorerna tycker. Orsaken till att det finns en bristande kunskap och förståelse, bland intressenterna, förklarades av att revisorsprofessionen inte lämnar klar och tydlig information om vad revision innebär. (Humphrey et al., 1993)

Studien ger inga större bevis för att förväntningsgapet skulle ha en generell påverkan på professionen. Det framkom inte heller att intressenterna hade orealistiska förväntningar på omfattningen av revisorns arbete. Förväntningsgapets kritiska komponenter är framförallt revisorns roll i förhållande till upptäckandet av bedrägerier, omfattningen på revisorns ansvar till tredje man, karaktären av värdering av balansposter och det fortsatta hotet mot revisorns oberoende. Humphrey et al. anser att revisorsprofessionen bör anpassa sig mer till intressenternas förväntningar. (Humphrey et al., 1993)

### 2.9.3 Öhmans studie

I Sverige har förväntningsgapet studerats av Öhman. Studien är inriktad på noterade företag och består av intervjuer med både revisorer och intressenter. Denna studie har tre olika syften. Det första är att få en bild av vilka uppfattningar svenska revisorer har om företagens redovisningsinformation. Andra syftet är att analysera i vilken grad revisorer uttalar sig om den information som kommer från företaget. Det sista syftet är att jämföra och analysera revisorernas tankemönster samt hur dessa skiljer sig mellan olika grupper av revisorer. (Öhman, 2007)

Resultatet av studien visar att både revisorer och intressenter anser att de har olika intressen av revisionen. Detta leder till att ett förväntningsgap uppstår mellan parterna. Det som intressenterna anser är viktigt har inte högst prioritet när revisorerna utför sin granskning. När skillnaden mellan respektive parts åsikter är som störst, har intressenterna högre förväntningar på revisorerna och revisionen jämfört med vad revisorerna anser kan krävas. Vidare visar studien att intressenterna är generellt positivt inställda till revision. De anser dock att det finns brister i revisionens utformning och utförande. Den största nackdelen med revision är att revisionsbyråernas ökade affärsinriktning påverkar oberoendet

negativt. Intressenterna vill även ha mer information om revisionens resultat. Revisorerna är dock motståndare till detta, men anser ändå att informationen kan vara till nytta för intressenterna. Vissa inom revisorsprofessionen väljer att se förväntningsgapet som ett pedagogiskt problem. Öhman anser dock att förutsättningar för att lyckas med att informera bort förväntningsgapet är små. Resultatet av undersökningen pekar dock på att utökad rapportering om revisionen, kan leda till att intressenterna får ökad tilltro för revisionen och revisorerna. Ett förslag som kan minska förväntningsgapet, enligt Öhman, är att revisionen anpassas till intressenterna, genom att den lagstadgade basrevisionen utökas med en marknadsstyrd tilläggsrevision. (Öhman, 2007)

## 2.10 Hur sanningar skapas

Det finns många olika teorier om hur vetenskaplig fakta skapas. En av dessa teorier är utformad av Latour & Woolgar (1986). Deras utformning av teorin bygger på en undersökning som skedde i ett laboratorium, där forskningsarbetet studerades. Resultat av deras undersökning var att vetenskaplig fakta inte upptäcks, utan istället är en social konstruktion. Påståenden och yttranden genomgår en förändring för att till sist accepteras som fakta eller förkastas. På så sätt är konstruktionen av fakta ett resultat av den gemensamma processen.

Enligt Latour & Woolgar är, som tidigare nämnts, vetenskaplig fakta ett resultat av sociala konstruktioner. Skapandet av fakta är en ständigt pågående process och olika påstående befinner sig olika långt i denna process. I processen finns det olika parter som påverkar ett påstående på olika sätt, inom den ram som konstruktionsprocessen består av. Inom ramen för konstruktionsprocessen har fem olika nivåer för ett påstående identifierats. Dessa nivåer går från spekulerande uttalande till påstående som fått en faktaliknande ställning. Vilken nivå som ett påstående befinner sig på, kan utläsas genom att se vilket språk som används när påståendet refereras. De olika parterna inom processen kan påverka påståendets nivå och riktning genom att referera och citera det. Parternas mål med ett

påstående är att få andra forskare att bruka, referera och citera påståenden, eftersom det då närmar sig den faktaliknande nivån. Ett påstående får sin status som fakta när alla referenser vid faktaproduktionen, exempelvis tid och plats, försvinner. Det som har skett när referenser försvinner är att användaren av påståendet har blivit så säker på påståendets existens, att den anser att det inte behövs någon referens. Varför ett påstående övergår till att bli fakta kan inte förklaras av verkligheten, eftersom påståendets effekter på verkligheten inte framträder förrän det har fått faktastatus. (Latour & Woolgar, 1986, s. 75-76, 86-87, 180)

## 2.11 Sammanfattande diskussion

Revision har funnits i flera hundra år och har sitt ursprung i 1200-talets Italien. Det som idag definieras som revision har dock sitt ursprung i England och Skottland. Regleringen inom redovisning och revision förändras oftast i samband med kriser. Två händelser som har haft en stor påverkan är Kreugerkraschen och Enronskandalen. Resultatet av dessa två händelser blev en hårdare reglering inom redovisning och revision, för att skydda intressenter och för att förhindra framtida skandaler. I samband med dessa skandaler har mer fokus riktats på revisorer och deras arbete. Revisionen finns i fler olika former, men huvudsyftet för samtliga är att det ska ske en granskning med en professionell skeptisk inställning. Begreppet revision förknippas dock oftast med en extern revision. I samband med en extern revision kan revisorn ha två olika roller, både som granskare och rådgivare. Revisorns huvuduppgift är dock att granska företagets årsredovisning, räkenskaper samt företagsledningens förvaltning. Rådgivning till revisionskunder får endast ske i samband med revisionsverksamheten. Det är viktigt att revisorn i samband med rådgivning inte förlorar sitt professionella omdöme, eftersom detta kan leda till självgranskning. Revisorsprofessionen måste ha en hög kompetens och teoretisk kunskap för att leva upp till de krav som ställs. Regleringen utvecklas och förändras ständigt, vilket leder till att professionen måste arbeta för att upprätthålla sin höga kompetens, exempelvis genom både praktisk övning och

utbildning. De fyra största revisionsbyråerna i världen utgör en stor del av revisorsprofessionen och är en del av regleringsprocessen. Professionen arbetar för en normativ reglering, som staten sedan kompletterar med lagar. Det är viktigt att professionen ser till allmänhetens bästa och inte deras egna affärsmässiga intresse. Intressenterna har olika förväntningar på revisorns arbete, vilka inte alltid överensstämmer med revisorns ansvar och faktiska arbetsuppgifter. Det uppstår då ett förväntningsgap mellan intressenters och revisorers syn på revision. Detta fenomen har tidigare studerats både nationellt och internationellt av bland annat Porter, Humphrey et al. och Öhman. Studierna visar att det finns ett förväntningsgap och att det finns flera olika sätt att reducera gapet på. När det uppstår en felaktig uppfattning, som sedan används bland allmänheten, kan detta leda till att människor ser det som sanning.

Förväntningsgapet inom revision har, som nämnts ovan, tidigare studerats både nationellt och internationellt av bland annat Öhman, Porter och Humphrey et al. Studierna av Porter och Humphrey et al. är utförda internationellt och har därmed en annan empirisk grund, jämfört med vår undersökning. Enligt Jönsson (1991) har Sverige en speciell ekonomisk kontext. Detta gör att dessa två studier inte kan besvara uppsatsens frågeställningar, eftersom de har en annan empirisk bas. Studierna är även äldre och utvecklingen inom revisionen förändras ständigt. Detta innebär att en uppdaterad undersökning krävdes. Öhmans studie fokuserar på noterade bolag, vilket innebär att frågeställningarna inte heller kunde besvaras utifrån denna studie, då denna uppsats är inriktad på små aktiebolag. Litteraturen som behandlar hur information påverkar kundens förväntningar på revision är näst intill obefintlig. Det saknas även litteratur om hur konkurrensstrategin kan påverka kundens uppfattning om revision. Det finns inte heller några studier som inriktat sig på de sju största revisionsbyråerna i Sverige samt vilken påverkan de kan ha på kundens förväntningar. Ovanstående litteraturgenomgång kunde, med andra ord, inte fullständigt besvara uppsatsens frågeställningar. Detta gjorde att en empirisk studie var nödvändig.

# 3 Metod

---

*I följande kapitel presenteras de metodval som gjorts i denna uppsats och hur författarna gått tillväga vid insamlingen av empirin. Detta avsnitt beskriver även hur författarna har genomfört uppsatsens olika undersökningar för att åstadkomma resultatet, samt hur undersökningarna analyserats. Här ges också argumentation för de metodval som gjorts i uppsatsen.*

---

## 3.1 Metodologiska övervägande

Det genomfördes tre olika undersökningar för att uppnå uppsatsens syfte. De tre undersökningarna som valdes var offentlig debatt, intervjuer med företagsrepresentanter från små svenska aktiebolag samt intervjuer med revisorer från Sveriges sju största revisionsbyråer, det vill säga BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, SET samt Öhrling PricewaterhouseCoopers. Eftersom undersökningarna haft en kvalitativ inriktning har författarna använt sig av ett teoretiskt urval, framför ett sannolikhetsurval. Syftet med ett teoretiskt urval är att upptäcka kategorier och deras egenskaper, samt att visa hur de tillsammans kan utveckla en teori. Under tiden som informationen samlats in har den analyserats och kodats enligt uppsatsens olika kategorier. Samtidigt fick författarna ta ställning till om ytterliggare information behövde samlas in. Den kontinuerliga processen är ett typiskt sätt att arbeta på när det gäller teoretiskt urval. (Strauss & Corbin, 1991, s. 45) Valet av synsätt har formats av grundad teori, vilket medför att undersökningarna fungerar som grundval för analysen. Eftersom litteraturgenomgången inte fullständigt besvarade uppsatsens frågeställningar krävdes empiriska undersökningar.

### 3.1.1 Grundad teori

Grundad teori innebär att data samlats in och analyserats på ett systematiskt sätt parallellt med undersökningsprocessen. Det innebär att det uppstår ett nära samband mellan datainsamlingen, analysen och den resulterande teorin. (Strauss & Corbin, 1998, s. 12) I grundad teori används fyra olika redskap; teoretiskt urval, kodning, teoretisk mättnad och kontinuerlig jämförelse. Teoretiskt urval utgör grunden till grundad teori och innefattar den process som sker under datainsamlingen, där insamling och analys sker parallellt med varandra. Kodning är den viktigaste processen i grundad teori och innebär att viktig data bryts ner och benämns. Detta är ett sätt att sammanställa, åtskilja och organisera data. Teoretisk mättnad innebär att data insamlas fram till dess att ingen ny relevant information framkommer inom en viss kategori. Kontinuerlig jämförelse handlar om en process som innebär att data och konceptualisering upprätthåller ett nära samband. Denna fas anses vara mycket viktig, enligt praktikerna. (Bryman & Bell, 2005, s. 449-450) Intervjuer genomfördes tills författarna ansåg att ingen ny relevant information, inom ämnesområdet, framkom. Detta innebär att teoretisk mättnad uppnåddes och att grundad teori applicerades på uppsatsen. Den teoretiska mättnaden uppnåddes efter att sju intervjuer utförts med revisorer och 35 intervjuer med företagsrepresentanter. Data som insamlades analyserades parallellt med att respondenternas svar sammanfattades.

### 3.1.2 Analysmodell

Ett resultat från grundad teori är kategorier som uppstår med hjälp av selektiv kodning. Kategorier uppkommer från de begrepp som behandlas i så stor utsträckning att det kan representera en del av verkligheten. Detta innebär att först skapas en kärnkategori och utifrån denna skapas sedan underkategorier, som integreras med kärnkategorin. Det är utifrån kärnkategorin som den centrala frågeställningen besvaras. (Bryman & Bell, 2005, s. 450-451) I denna uppsats konstruerades först en kärnkategori och sedan underkategorier till denna, för att lättare kunna analysera respondenternas svar. Kärnkategorin är kundens

förväntningar på revisorns arbete. De underkategorier som konstruerades var kunskapsgraden om revisorns arbete, kundens uppfattningar på revision, informationens påverkan på kundens förväntningar, avskaffandet av revisionsplikten samt konkurrensstrategi. I kapitel fem återger författarna respondenternas intervjusvar, vilka har tolkats så objektivt som möjligt. Utifrån litteraturgenomgången och den offentliga debatten har intervjusvaren analyserats, för att sedan placeras i ett sammanhang. Det som författarna ville framhäva var sambandet mellan intervjusvaren, litteraturgenomgången och den offentliga debatten. Detta har lett till att empirin utvecklats, som sedan resulterade i uppsatsens slutsats.

### 3.1.3 Kvalitativ och induktiv metod

I en kvalitativ undersökning lägger forskaren fokus på ord istället för siffror och det är deltagarnas perspektiv som är den viktigaste utgångspunkten. När en kvalitativ undersökning genomförs är det viktigt att forskaren ser verkligheten utifrån respondentens ögon. Andra aspekter som kännetecknar den kvalitativa metoden är att den är processinriktad, ostrukturerad och induktiv. (Bryman & Bell, 2005, s. 322)

När forskare går från empiri till teori kallas detta för en induktiv ansats. Forskaren går ut i verkligheten och samlar in information utan att ha några förväntningar. När de har gjort detta, blir nästa steg att systematisera den informationen som de samlat in. Med andra ord innebär det att forskare inte får ha några förväntningar eller förutfattade meningar när de samlar in information, detta för att återge en så korrekt bild av verkligheten som möjligt. Denna ansats är mycket öppen och utifrån den utformas teorier. Det är verkligheten som är utgångspunkten för att en teori ska kunna utvecklas. (Jacobsen, 2002, s. 35) Enligt Glaser & Strauss (1967) anses grundad teori vara det bästa induktiva idealet.

Eftersom den kvalitativa metoden lägger störst vikt på ord vid datainsamlingen, föll det naturligt att denna metod applicerades på uppsatsen. Målet med undersökningarna är att få fram respondenternas värderingar såväl som åsikter

och inte göra statistiska generaliseringar. För att författarna skulle få djupgående information vid insamlingen av data och en bredare förståelse för uppsatsens område, intervjuades både revisorer och representanter från små aktiebolag. Intervjufrågorna utformades utifrån den offentliga debatten och de var utformade på så sätt att respondenterna hade stort utrymme att använda sig av egna ord och tankar. För att uppnå den induktiva ansatsen har författarna försökt se verkligheten utan några förutfattade meningar eller förväntningar. De var dock medvetna om att detta är mycket svårt, eftersom de har en viss kunskap inom ämnet, samtidigt som de blivit präglade av den offentliga debatten.

## 3.2 Tillvägagångssätt

Uppsatsens frågeställningar och syfte uppkom från den offentliga debatten som pågår i dagsläget, om kunders förväntningar på revisorns arbete. Det var även utifrån denna debatt som intervjufrågorna, både till företagsrepresentanter och till revisorer, konstruerades. Uppsatsens första undersökning var den offentliga debatten som råder i Sverige, om kundens förväntningar på revision. Den andra undersökningen bestod av att intervjua revisorer och i den tredje undersökningen intervjuades representanter för små aktiebolag i Sverige. Både revisorerna och företagsrepresentanterna har koppling till de sju största revisionsbyråerna i Sverige, antingen som anställda eller kunder. Revisorerna intervjuades för att få deras syn på kundens uppfattningar om revisorns arbete, men även för att undersöka vilken konkurrensstrategi de olika byråerna har. Målet med den tredje undersökningen var att få företagarens uppfattning om revisorns arbete. Intervjuer genomfördes fram till dess att författarna ansåg att ingen ny relevant information framkom, inom ämnesområdet. Slutligen sammanställdes intervjuundersökningarna, för att jämföra revisorernas respektive företagens uppfattningar om revision. Detta gjordes även för att se om det finns någon skillnad på kundens förväntningar på revisorns arbete, beroende på vilken revisionsbyrå som anlitades.

### 3.2.1 Offentlig debatt

Debatten som pågår i dagsläget om kundens syn på revisorns arbete har, som tidigare nämnts, till stor del legat till grund för denna uppsats. Denna debatt följdes endast genom branschtidningen Balans. Andledningen till detta var att denna tidskrift gav en övergripande bild av området. Det är även denna tidning som är revisorsprofessionens debattforum. Alternativa tidningar har inte behandlat ämnet i någon större utsträckning, vilket är en anledning till att dessa inte återfinns som källor i uppsatsen. De källor som användes i den offentliga debatten ansåg författarna vara av stor relevans. Alternativt kunde den internationella debatten inkluderas, men författarna ansåg inte detta var relevant, då studien har ett nationellt perspektiv. De sökord som bland annat användes vid denna undersökning var förväntningsgap, information, revision, revisorns roll, samt revisorsprofessionen.

### 3.2.2 Intervjuer

Intervjufrågorna till både den andra och tredje undersökningen hade en semistruktur. Detta innebär att frågorna var relativt öppna, vilket medförde att det var lätt att föra en diskussion och att svaren behövde inte komma i en bestämd ordning. Denna typ av intervju ansågs passa bäst för denna typ av undersökning. Andledningen till detta är att mer relevant information kan framkomma vid en diskussion, eftersom frågorna kan vidareutvecklas. De intervjufrågor som konstruerats fungerade som en intervjumall, samtidigt som respondenten fick en stor frihet att formulera svaren på sitt eget sätt. Författarna försökte att inte ställa några följdfrågor om det inte var absolut nödvändigt, vilket gjordes för att minska intervjuareffekten. Trots detta var författarna tvungna att ställa följdfrågor under vissa intervjuer. Detta gjordes för att få en djupare förståelse för de frågor som respondenten inte besvarat utförligt. Samtliga respondenter garanterades anonymitet, detta för att författarna ville få en större öppenhet vid intervjusvaren.

#### 3.2.2.1 Intervjuer med revisorer

Denna undersökning skedde med revisorer från de sju största revisionsbyråerna i Sverige. Skälet till att dessa revisionsbyråer valdes var att de har en stor samlad kunskap inom revision. Det är även dessa byråer som har flest kunder i Sverige inom undersökningskategorin, det vill säga små aktiebolag. En annan anledning till att dessa byråer valdes var att de konkurrerar om samma kunder samtidigt som de anses vara relativt lika. Målet med intervjuerna var att få byråns syn på kunders kunskap och uppfattningar om revision och inte respondenternas personliga syn. Efter att sju intervjuer genomförts, med en revisor från respektive revisionsbyrå, uppnåddes en teoretisk mättnad. Till denna undersökning var det svårt att få tag i intervjupersoner, eftersom revisionsbyråerna har högkonjunktur vid denna tidpunkt på året.

Revisorerna som intervjuades har varit anställda under en längre tid på respektive byrå. Detta ansåg författarna var av stor vikt, då de förmodligen bättre vet hur företagskulturen är på byrån samt att de har varit i kontakt med flera olika kunder. I denna undersökning valde författarna att genomföra personliga intervjuer. Anledningen till detta var att vid personliga intervjuer finns det möjlighet till att vidareutveckla diskussionen. Då revisorerna representerade hela byrån ansåg författarna att det var viktigt att det fanns möjlighet till att föra en dialog. Respondenterna fick, om så önskades, tillgång till intervjufrågorna innan intervjun. Detta för att de skulle känna sig mer förberedda inför intervjun. Författarnas önskan var att båda skulle delta vid genomförandet av intervjuerna. Det ansågs vara viktigt att båda närvarade då en av författarna genomförde intervjun och den andra antecknade vad som diskuterades. Vid ett tillfälle var detta dock inte möjligt, eftersom två intervjuer låg på samma tidpunkt. Under intervjuerna var det viktigt att båda författarna var engagerade, eftersom det annars kunde leda till att en intervjuareffekt uppstod. Intervjuerna genomfördes på respondenternas arbetsplatser och som tidigare nämnts var intervjufrågorna förutbestämda. Intervjufrågorna var utformade på samma sätt för alla respondenter, detta för att författarna skulle kunna sammanställa svaren på ett ekvivalent sätt.

Nedan följer en beskrivning av de sju revisorer som intervjuades.

**Respondent 1** har många års erfarenhet av branschen och arbetar främst med mindre ägarledda bolag, men även med medelstora. Respondenten har arbetat många år inom samma byrå och har därmed god kännedom om byråns företagskultur och konkurrensstrategi.

**Respondent 2** arbetar som auktoriserad revisor och har arbetat på byrån i cirka tio år. Storleken på respondentens kunder är olika, men fokus ligger dock på ägarledda företag med lokal anknytning. Den stora spridningen på företagen gör att respondenten har en bred kunskap om företagens förväntningar på revisorns arbete.

**Respondent 3** har arbetat med revision i mer än 20 år och har arbetat på byrån sedan 1997. Detta innebär att respondenten har god kännedom om byrån och branschen. Denna respondents kunder är till största del mindre ägarledda bolag.

**Respondent 4** har arbetat som revisor sedan 1989 och har arbetat på sin nuvarande revisionsbyrå i tre år. Respondenten har arbetat på både större och mindre revisionsbyråer och fokuserar främst på mindre och ägarledda företag.

**Respondent 5** är auktoriserad revisor och har arbetat på byrån i elva år. Inom branschen har respondenten dock arbetet i nästan 30 år. Respondenten arbetar framförallt med mindre och medelstora företag.

**Respondent 6** arbetar som auktoriserad revisor och har arbetat på byrån i tio år. Respondenten arbetar med en blandad typ av företag, det vill säga från enmansföretag till börsnoterade företag. Denna respondent är även verksam som konsult till icke revisionskunder.

**Respondent 7** har arbetat inom branschen i fem år och är idag godkänd revisor. Respondenten har inte inriktad sig på en viss typ av bolag, utan arbetar med alla sorters aktiebolag, från enmansföretag till börsnoterade.

#### 3.2.2.2 Intervjuer med företagsrepresentanter

Den tredje undersökningen utfördes genom telefonintervjuer med representanter från små aktiebolag i Sverige, som anlitar någon av de sju största revisionsbyråerna. Den teoretiska mättnaden uppnåddes efter 35 telefonintervjuer. Företagen valdes slumpmässigt ut med hjälp av databasen Affärsdata, som finns att tillgå via Lunds universitet. Genom att titta på befintliga årsredovisningar kunde författarna se vilken revisionsbyrå som anlitades av respektive företag. När aktiebolag söktes användes följande sökkriterier; 10-49 anställda och en omsättning på maximalt 70 miljoner svenska kronor. Dessa kriterier användes eftersom de följer uppsatsens och även EU:s definition för små aktiebolag. De företag, inom uppsatsens sökkriterium, vars årsredovisningar fanns i databasen hade en stor variation av revisionsbyråer. Detta innebar att vissa av de sju utvalda revisionsbyråerna var svårare att hitta än andra. I många fall var det svårt att få företagsrepresentanter att ställa upp på en intervju. När de tillfrågades varför de inte kunde ställa upp var det främst på grund av en hög arbetsbelastning samt att det inte fanns något intresse.

Telefonintervjuer, som undersökningsmetod, valdes främst eftersom det gav en möjlighet att nå ut till flera företag än vad som hade varit möjlig vid personliga intervjuer. Det ansågs viktigt att nå ut till många företag så att en teoretisk mättnad kunde uppnås. Först genomfördes ett antal testintervjuer för att testa intervjufrågorna, men även för att se om det saknades relevanta frågor. Därefter konstruerades en ny intervjumall, som användes till de slutliga intervjuerna. Företagsrepresentanterna som intervjuades var ansvariga för företagets ekonomi och i vissa fall var de även ägare eller delägare i företaget. Intervjuarna frågade efter representanter med denna yrkesroll när företagen kontaktades. Detta gjordes eftersom dessa personer är de som har närmast kontakt med företagets revisor.

## 3.3 Litteratursökning

Författarna ansåg att det fanns mycket fakta att tillgå inom området. Det var dock svårt att välja ut relevant information, som kunde appliceras på uppsatsen och hjälpa författarna att besvara de två frågeställningarna. Största delen av litteratursökningen skedde i början av undersökningsprocessen. Den offentliga debatten följdes dock under hela undersökningsprocessen. Litteraturen som användes i denna uppsats har främst samlats in från Ekonomihögskolans bibliotek. Artiklar som använts hittades genom att söka i olika databaser, som finns att tillgå genom Lunds universitet. När författarna sökte efter olika artiklar användes relevanta sökord för uppsatsen så som audit, expectations gap, förväntningsgap, information, revisorns roll samt revisorsprofessionen. Även databasen FAR Komplett Online har använts samt tidskriften Balans tryckta upplaga.

## 3.4 Metodkritik

Det finns en viss kritik riktad mot de metodval som valdes till denna uppsats. En reflektion kring detta ansågs vara nödvändig, eftersom valet av metod kan ha påverkat resultatet i uppsatsen.

### 3.4.1 Kritik mot metodval

Det har riktats viss kritik mot grundad teori, bland annat att det anses tveksamt att den alltid frambringar en teori. Grundad teori har även kritiserats för att den inte anses ha begränsningar. Det ifrågasätts även om en forskare kan hålla inne den kunskap, som den har inom ett område, fram tills att det är dags att analysera informationen. Kritiker menar att kunskap inom ämnet styr vad forskaren ser när

en undersökning genomförs. Det finns även vissa praktiska svårigheter med denna teori, exempelvis att intervjuerna kan ta mycket längre tid än vad som var beräknat från början. Ett annat exempel är att det blir svårt att kontinuerligt växla mellan datainsamling och teori för att få fram en komplett analys. (Bryman & Bell, 2005, s. 355-356)

Kritik som riktats mot kvalitativ forskning anser bland annat att forskningen är för subjektiv. Anledningen till detta är att resultatet av kvalitativ forskning bygger på forskarnas slutsatser, av vad de tycker är viktigt. Kvantitativa forskare har kritiserat kvalitativa undersökningar, då de styrs av det som den specifika forskaren anser viktigt. Vidare anser kvantitativa forskare att intervjupersonerna sannolikt påverkas av forskarnas egenskaper, exempelvis kön, ålder eller personlighet. Annan kritik som riktats mot kvalitativ forskning är att resultaten är svåra att generalisera till andra miljöer. Detta på grund av att forskare genomför ostrukturerade intervjuer. (Bryman & Bell, 2005, s. 318-320)

Det finns vissa svagheter med telefonintervjuer och en av dessa är att forskarna inte ser intervjupersonen när de genomför intervjun. Detta innebär att personen som intervjuar inte ser hur respondenterna reagerar på vissa frågor, exempelvis ansiktsuttryck eller osäkerhet när de får vissa frågor. Då intervjupersonen inte ser detta, kan den inte upprepa eller klargöra frågan. En annan nackdel med telefonintervjuer är att intervjuaren inte kan vara säker på att den pratar med rätt person, det vill säga om personen som intervjuas har den roll eller position som eftersträvas. (Bryman & Bell, 2005, s. 140-141)

Vid en intervju är det lätt att en intervjuareffekt uppstår. Detta innebär att intervjun formas av intervjuaren, exempelvis på grund av intervjuarens utseende, kläder, kroppsspråk eller hur den talar. Något som också kan påverka resultatet av intervjun är om intervjuaren är framfusig eller oengagerad. Detta leder till att resultatet inte avspeglar det fenomen som undersöks, utan istället hur intervjuaren har uppträtt. En intervjuareffekt kan även uppstå om intervjupersonen är missnöjd med intervjuaren. (Jacobsen, 2002, s. 270-271)

Författarna har varit medvetna om den kritik som riktats mot de metoder som valts i denna uppsats, trots detta föll valet på en kvalitativ undersökning. Grundad teori är en teori utvecklad från kvalitativ analys. Trots kritiken mot grundad teori och kvalitativ forskning har författarna ansett att detta var det bästa angreppssättet för att uppfylla uppsatsens syfte. Anledningen till detta är att denna metod fokuserar på ord. Telefonintervjuerna genomfördes trots kritiken riktad mot dem, eftersom tiden var begränsad och 35 personliga intervjuer skulle vara svårt att genomföra inom tidsramen. En annan anledning till att valet föll på telefonintervjuer var att ett större antal respondenter kunde nås. Författarna har även varit medvetna om att det kunde uppstå intervjuareffekter vid utförandet av de personliga intervjuerna, trots detta genomfördes intervjuer eftersom nyttan övervägde nackdelarna.

## 3.5 Alternativa metodval

Ett alternativ till telefonintervjuerna hade varit att skicka ut enkäter till företagsrespondenterna. Detta hade medfört att författarna skulle nå ut till ännu fler respondenter, än vad som var möjligt med telefonintervjuer. Trots detta valde författarna att inte skicka ut enkäter, eftersom de ansåg att risken var stor att undersökningen inte skulle prioriteras av företagsrespondenterna och därmed skulle svarsfrekvensen bli mycket låg. En annan nackdel med enkäter är att respondenten, vid en osäkerhet, inte kan få frågan förtydligad. Det är inte heller möjligt att få svaren mer utvecklade vid en enkätundersökning.

Personliga intervjuer med företagsrepresentanter är ett annat alternativ. Anledningen till att författarna inte valde personliga intervjuer med företagsrespondenter var att det inte, som tidigare nämnts, gick att genomföra inom tidsramen. Författarna ville nå ut till många företag för att få en djupare förståelse om kunders uppfattning på revisorns arbete. Genom att genomföra telefonintervjuer var författarna inte heller bundna till ett visst geografiskt område.

Undersökningen med revisorerna kunde genomförts genom telefonintervjuer och på så sätt nått ut till fler respondenter. Till denna undersökning ville författarna dock ha möjlighet till en djupgående diskussion, vilket gjorde att personliga intervjuer ansågs ge bäst resultat. Det var även därför som enkäter inte ansågs vara ett alternativ, enligt författarna.

## 3.6 Källkritik

Källor som använts i en uppsats ska kritiskt granskas. Det är viktigt att källor som använts är av stor relevans och trovärdighet inom dess användningsområde. Den källkritiska utgångspunkten, i förklarande och analyserande texter ska bland annat fokusera på textens status, analysens struktur, källans förhållande till andra källor samt författarnas auktoritet. Vid beskrivande texter ska den källkritiska utgångspunkten exempelvis vara författarnas trovärdighet, källans objektivitet samt hur aktuell källan är. (Rienecker & Stray Jørgensen, 2004, s.143-144)

Samtliga källor som använts i denna uppsats har kritiskt granskats, både muntliga och tryckta. Publicerade källor som använts har både varit förklarande/analyserande och beskrivande texter. När dessa källor kritiskt granskats har ovanstående aspekter uppmärksammats. En av artiklarna behövde granskas mer kritiskt än andra. Denna artikel var skriven av Morrison och behandlade Enronskandalen. Eftersom Morrison arbetade på Enrons revisionsbyrå, Arthur Andersen, kan hennes objektivitet i artikeln ifrågasättas. Denna artikel har dock använts i mindre utsträckning.

## 3.7 Sammanfattning

Denna uppsats består främst av den kvalitativ data som samlats in. Insamlingen och analysen av data har skett utifrån grundad teori, som är ett utvecklat kvalitativt synsätt. Detta innebär att parallellt med undersökningsprocessen har

data samlats in och analyserats på ett systematiskts sätt. Först studerades den offentliga debatten som pågår inom branschen. Det var sedan utifrån denna debatt som intervjufrågorna, till de två andra undersökningarna, konstruerades. Därefter genomfördes intervjuer med revisorer från de sju största revisionsbyråerna i Sverige. Målet med att intervjua revisorer var att få deras syn på kundens uppfattning om revisorns arbete samt att undersöka deras konkurrensstrategi. Uppsatsens tredje och sista undersökning var intervjuer med företagsrepresentanter från små aktiebolag i Sverige. De aktiebolag som intervjuades är kunder till en av Sveriges sju största revisionsbyråer. Tanken med att intervjua företagsrepresentanter var att få deras syn på revisorns arbete. Sedan sammanställdes den andra och tredje undersökningen, varefter de analyserades med hjälp av litteraturgenomgången och den offentliga debatten. Intervjufrågorna var av semistruktur, vilket innebar att respondenterna hade utrymme att uttrycka sig fritt. Revisorerna hade även möjlighet att få intervjufrågorna i förväg, vilket gav dem en möjlighet att förbereda sig inför intervjun. Samtliga respondenter garanterades anonymitet, vilket ledde till att undersökningarna kunde genomföras med stor öppenhet. Alla källor som använts i uppsatsen har kritiskt granskats.

# 4 Offentlig debatt

---

*I detta kapitel presenteras den offentliga debatt, som råder om kundens uppfattningar om revision och revisorns faktiska uppgifter. Först ges en inblick i vad som omfattas av revisionsuppdraget, för att sedan övergå till revisorns roll. Slutligen diskuteras förväntningsgapets effekter.*

---

## 4.1 Modell över den offentliga debatten

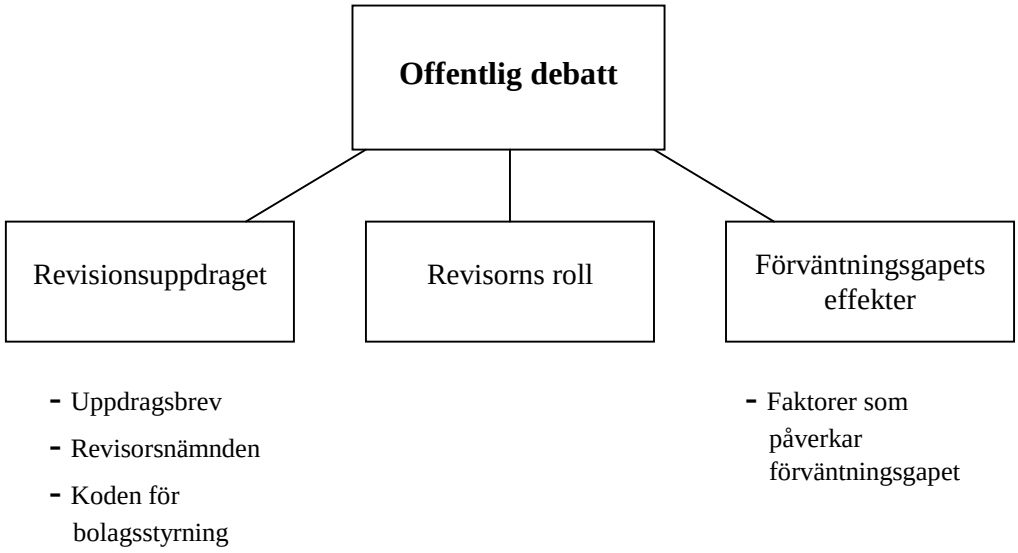



*Bild 2. Ovanstående bild visar strukturen på den offentliga debatten*

Den offentliga debatten, som är den första undersökningen, är ett komplement till litteraturgenomgången och ger en tydligare bild av hur förväntningarna på revisorns arbete ser ut i Sverige. Inledningsvis ges en överblick över kunders och revisorers uppfattningar om revisionsuppdraget. Det finns olika sätt att förklara revisionsuppdraget på och ett av dessa är genom ett uppdragsbrev. Kundens

uppfattning om revision överensstämmer inte alltid med revisorns, vilket tydliggörs genom de anmälningar som inkommer till Revisorsnämnden. För att förtydliga kundens ansvar har en ny kod för bolagsstyrning upprättats. Revisorns roll i ett granskningsuppdrag är att uppträda professionellt, opartiskt och med hög integritet. Kunden förväntar sig att revisorn ska ge klara råd, vilket gör att ett förväntningsgap kan uppstå. Ett förväntningsgap kan både ha negativa och positiva effekter på revisionsbranschen. Det finns även faktorer som kan öka och minska förväntningsgapet.

## 4.2 Revisionsuppdraget

I Sverige har små och stora aktiebolag samma krav för lagstadgad revision och även ett gemensamt ramverk. I små företag har revisorn möjlighet att granska mycket mer än i stora företag, då endast en bråkdel kan granskas. Enligt FAR SRS ordförande Peter Clemedtson är detta huvudorsakerna till att ett förväntningsgap uppstår. Vidare anser Clemedtson att förväntningsgapet kommer minska i Sverige när revisionsplikten avskaffas. Genom att ta bort revisionsplikten kommer revisionen bli efterfrågestyrd. Revisorn får då en större möjlighet att tillsammans med kunden diskutera vad kunden egentligen vill att revisorn ska göra. Detta kan jämföras med andra efterfrågestyrda tjänster, exempelvis due diligence där uppdraget är skräddarsytt efter kundens behov. I detta fall vet kunden vilka uppgifter som ska utföras då de beställt tjänsten. Idag finns det ingen klarhet i revisionsbyråernas tjänsteutbud. Detta är ytterliggare en bidragande faktorer till att ett förväntningsgap uppstår. (Ehlin, 2008)

I dagsläget pågår det en undersökning om avskaffandet av revisionsplikten för små svenska aktiebolag. Regeringens mål med ett avskaffande är att minska kostnaderna för små företagare. (Halling, 2007:2) De gränser som regeringen vill använda innebär att 96 procent av alla svenska aktiebolag skulle påverkas. (Precht, 2008:1) Efter ett avskaffande måste revisorn fokusera mer på att coacha sina kunder. Det är viktigt att revisionsbyråerna, i samband med ett avskaffande,

får sina kunder att förstå värdet av revision och revisorns arbete. Detta innebär att revisionsbyråerna måste sälja deras tjänster mer effektivt. (Precht, 2007)

I samband med dagens revision har kunden inte någon tydlig bild av uppdraget och har eventuellt andra förväntningar på tjänsten. För att klargöra revisionsuppdraget, föreslår Clemedtson, att revisorn använder sig av bolagsstämman och där förklara vilken roll revisorn har. (Ehlin, 2008) I figuren nedan visas en illustration som FAR har framställt, för att tydliggöra hur förväntningsgapet uppstår.

*Figur 2. Förväntningsgapet*
*(Källa: FARs Revisionsbok 2004, s. 111 )*

### 4.2.1 Uppdragsbrevet

En revisor måste, enligt RS 240, utfärda ett uppdragsbrev till sina kunder. I detta brev ska revisionsuppdraget definieras av både revisorn och kunden. (Halling, 2004) Detta görs för att missförstånd rörande uppdraget ska undvikas. Uppdragsbrevet bekräftar även att revisorn tar sig an uppdraget. (Balans nr 8-9, 2006) Enligt Bo Åsell har uppdragsbrevet bidragit till att kommunikationen i de mindre företagen har förbättrats. Genom uppdragsbrevet måste revisorn, redan i

början av uppdraget, tydliggöra vilka roller som respektive part har. Revisorn kan på så sätt informera företag/ägare eller styrelse om vilket ansvar de har och vilket ansvar revisorn har. (Halling, 2004)

### 4.2.2 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är de som tar emot anmälningar när revisorn inte anses ha fullgjort sitt uppdrag. Det är oftast kunder och myndigheter som anmäler revisorn. Årligen inkommer cirka 120 anmälningar, dock avskrivs 60 procent av dessa. Anledningen till detta är att Revisorsnämnden inte anser att revisionen har några brister. Enligt Peter Strömberg, direktör på Revisorsnämnden, är detta ett tydligt tecken på att det finns ett förväntningsgap mellan kundens och revisorns syn på revisorns arbete. Vidare anser Strömberg att många bolag förväntar sig att revisorn ska styra bolaget och i sin granskning titta på alla detaljer. Det finns även många företag som inte ser skillnaden mellan en redovisningskonsult och en revisor. Strömberg anser att förväntningsgapet i stora drag inte är ett stort problem. Det kan dock bli ett problem för enskilda revisorer som utsätts för felaktig kritik, som kan uppkomma i samband med ett förväntningsgap. Förtroendet för revisorn är stort trots att det finns ett förväntningsgap. (Halling, 2008:1)

Revisorsnämnden uppgift är att sakpröva de anmälningar som de får in. Strömberg anser dock att Revisorsnämnden kan medverka mer i den allmänna debatten och på så sätt bidra till att reducera förväntningsgapet. Ett annat sätt kan vara att tydligare motivera varför prövningar avskrivs. Vidare anser Strömberg att förväntningsgapet kommer att öka i framtiden, främst på grund av att regelmassans komplexitet ökar. (Halling, 2008:1)

### 4.2.3 Koden för bolagsstyrning

Den svenska koden för bolagsstyrning kräver att företag ska lämna en intygande mening om årsredovisningen. Många företag är inte medvetna om sitt ansvar, utan

tror att den intygande meningen minskar revisorns ansvar. Syftet med den intygande meningen är att förtydliga ansvaret mellan företaget och revisorn. (Ehlin, 2008) Koden kan även bidra till att minska förväntningsgapet, eftersom den ger tydliga avgränsningar mellan olika bolagsorgan. Företagens styrelse inser med hjälp av koden, att det är styrelsen som har det yttersta ansvaret för den information som presenteras i revisionsberättelsen. (Balans nr 2, 2008)

## 4.3 Revisorns roll

Revisorns roll som rådgivare är viktig för företagen och de bör använda revisorn som bollplank. Detta innebär att revisorn ska ha en öppen dialog med kunden och ge råd som ligger inom revisorns kompetensområde. Det är dock viktigt att revisorn inte blir en del av affärsverksamheten, då detta skulle innebära en risk för självgranskning. Revisorns ska uppträda professionellt, opartiskt och med hög integritet. (Ehlin, 2008) Företagen vill att revisorn ska ge klara och tydliga råd och inte bara olika alternativ. Om revisorn inte ger klara och tydliga råd lever den inte upp till de förväntningar som kunden har. De vill även veta vilka konsekvenserna blir, beroende på vilken handling som görs. För företagen är det också viktigt att revisorn har förståelse för hela företagets verksamhet. (Precht, 2008:2)

Företagens syn på revisorn har förändrats genom åren, från att ses som en utomstående granskare till att även fungera som rådgivare. Kunderna ser även revisorns arbete som en grundläggande kontroll av att företaget följt redovisningsregleringen samt att företagets redovisning är av hög kvalité. För företagen är det därför viktigt att revisionen håller en hög kvalité. (Precht, 2008:2) Företrädare för näringslivet anser att när revisorer hamnar i svåra situationer måste de agera kraftfullt, genom att tydligt klargöra och säga ifrån var gränsen går för revision och konsultation. Detta måste göras oavsett vad företagsledningen tycker. (Wallerstedt et al., 2006)

## 4.4 Förväntningsgapets effekter

Förväntningsgapet påverkar revisionsbranschen både positivt och negativt. Det negativa med förväntningsgapet är att kunder har andra förväntningar på revisorns arbete, än de som ingår i revisionsuppdraget. När revisorns arbete prövas visar det sig ofta att revisionen är väl utförd och i enlighet med standard, vilket är positivt. Det negativa med en prövning är dock att revisorerna som utsätts för en prövning, kan bli dömda på förhand och få sina karriärer förstörda. För att minska förväntningsgapet anser FAR SRS att kommunikationen och informationsspridningen mellan parterna måste öka. FAR SRS har ett ansvar att öka förståelsen för revision. (Ehlin, 2008) Enligt Revisorsnämnden är dock revisorns roll svår att förklara, eftersom det är en intellektuell process som allmänheten kan få svårt att få en överblick över. (Halling, 2008:1) FAR SRS har även ansvar för att utveckla produkter som är anpassade till en efterfrågestyrd revisionsbransch. Det viktigaste är att tydliggöra vilka tjänster som branschen erbjuder inom affärsområdena revision, redovisning, skatt och affärsrådgivning. (Ehlin, 2008)

För att förhindra ett ökat förväntningsgap har revisorsprofessionen stora utmaningar framför sig. En av de viktigaste utmaningarna är hur professionen ska förhålla sig till redovisningsinformationens utveckling, då denna ständigt förändras och ger mindre vägledning för hur företagets överlevnads- och utvecklingsmöjligheter ska bedömas. (Wallerstedt et al., 2006)

### 4.4.1 Faktorer som påverkar förväntningsgapet

Dagens debatt om förväntningsgapet är samma som diskussionen var för trettio år sedan. Anledningen till detta kan vara att rollerna inte förändrats i någon större utsträckning samt att revisionen är en samhällsaffär lika mycket som en affär i samhället. Balans har sammanställt olika argument, som både kan öka och minska förväntningsgapet. Denna sammanställning är gjord utifrån den litteratur och de

artiklar som finns inom område. Faktorer som ökar förväntningsgapet är (Balans nr 2, 2008):

- Revisorerna inriktar sig inte tillräckligt på att upptäcka försummelse och oegentligheter i företagets redovisning.
- En ren revisionsberättelse intygar inte att företaget är livskraftigt.
- Revisorerna förväntas ge mer rådgivning i affärsverksamheten, men enligt lagar och praxis är inte detta revisorers uppgift.
- Den ökade komplexiteten har lett till att allmänheten har svårare att förstå redovisningshandlingar.
- Intressenternas prioriteringar står i konflikt med revisorernas rådande regelverk och även till olika intressenters intressen.
- Revisorn olika plikter kommer i konflikt med varandra, då revisorn har tystnadsplikt gentemot företaget och informationsplikt gentemot intressenterna.

De faktorer som anses minska förväntningsgapet är följande (Balans nr 2, 2008):

- Revisorn kan, genom att utvidga sin rapportering, visa hur de har resonerat sig fram till en ren respektive oren revisionsberättelse.
- Revisorns roll kan förklaras bättre för marknaden, exempelvis genom vilka lagar, regler och rättspraxis som finns.
- Det är styrelsens uppgift att hitta revisorer med hög integritet, det vill säga hitta revisorer som säger ifrån, exempelvis vid svåra situationer.
- En utveckling av god redovisningssed kan minska gapet genom att även innefatta det intressenterna efterfrågar.

## 4.5 Sammanfattning

I dagsläget måste alla aktiebolag i Sverige ha en revisor. Detta kommer dock att förändras om revisionsplikten avskaffas för små svenska aktiebolag. Revisorns

arbete är mycket uppmärksammat, eftersom det finns många olika förväntningar på det. Dessa olika förväntningar leder till att ett förväntningsgap uppstår mellan vad revisorns uppgifter är och kundernas förväntningar på revisorns arbete. Framförallt förväntar sig kunder att revisorn ska ge klara och tydliga råd och inte bara alternativ. Många ser inte heller skillnaden mellan en revisor och en redovisningskonsult. Ett sätt där förväntningsgapet visar sig tydligt är genom de anmälningar som Revisorsnämnden får in, där kunden anser att revisorn inte fullgjort sina uppgifter, men i praktiken har revisorn oftast inte gjort något fel. Revisorn kan även fungera som rådgivare i samband med revisionen, dock i begränsad utsträckning så att det inte uppstår risk för självgranskning. Revisionsbranschen påverkas både positivt och negativt av förväntningsgapet. Det negativa med förväntningsgapet är att kunderna inte vet vad revision innebär. Revisorsnämnden anser dock att det är svårt att förklara innebörden av revision, eftersom det är ett komplext område. Det positiva däremot är att när revisorns arbete prövas, visar det sig ofta att revisorn utfört alla sina uppgifter med en hög kvalité. Det finns olika faktorer som kan öka respektive minska förväntningsgapet. En faktor som kan öka förväntningsgapet är att det som efterfrågas av intressenterna, inte stämmer överens med det rådande regelverket för revisorerna. En minskning av förväntningsgapet kan dock ske genom att god redovisningssed utvecklas, så att det även omfattar vad intressenterna söker efter.

# 5 Intervjuer

---

*Detta kapitel börjar med att presentera intervjusvaren från revisorerna och företagsrepresentanterna sammanfattade i en kärnkategori och fem underkategorier. Intervjuerna har analyserats med hjälp av den litteraturgenomgång och offentliga debatt, som presenterats tidigare i uppsatsen.*

---

## 5.1 Kundens förväntningar på revisorns arbete

Samtliga revisorer uppfattar att deras kunder är nöjda med sina revisorer och det arbete som de utför. Detta bekräftas av företagsrespondenterna då majoriteten är nöjda med sina revisorer samt att de har anlitat samma byrå under en lång period. De långa kundrelationerna beror, enligt företagsrepresentanterna, på att revisorn har inblick i hur både företaget och deras bransch fungerar. I samband med granskningen är det viktigt att revisorn kommer nära och förstår verksamheten (Precht, 2008:2), för att kunna bedöma vilka riskområden som finns (FARs Revisionsbok 2004, s. 48). Det framkom även att de långa relationerna beror på att revisorn och företaget har en bra kommunikation med varandra. Från företagsrespondenternas sida finns det en önskan om att endast ha en person som utför alla efterfrågade tjänster. I dagsläget är detta inte möjligt eftersom lagen begränsar revisorns arbete på grund av självgranskningshotet. Exempelvis kan en revisor inte utföra både konsultation och granskning till samma företag, eftersom detta skulle innebära att revisorn granskar sina egna råd. (Prop. 2000/01:126) Vid ett revisionsuppdrag är revisorns huvudsakliga uppgift, enligt RevL 5§, att

granska företagets årsredovisning, räkenskaper samt företagsledningen förvaltning. Det är viktigt att granskningen följer god revisionssed.

Flertalet av revisorerna anser att det finns ett gap mellan kundens förväntningar på revisorns arbete och revisorns faktiska arbetsuppgifter. Enligt revisorerna är förväntningsgapet tydligast bland mindre bolag, vilket revisorerna klassar som företag med upp till 20 anställda. De övriga revisorerna anser att det inte finns något tydligt förväntningsgap. Andledningen till detta är att deras kunder vet vad revision innebär och därmed inte efterfrågar andra tjänster från deras revisor. Tidigare studier om förväntningsgapet fastställer att det finns ett förväntningsgap inom revision, mellan revisorer och mottagare av revisionstjänster (Humphrey et al., 1993; Öhman, 2007). De revisorer som menar att det finns ett förväntningsgap, ser det främst genom att företagen vill ha mer rådgivning från deras revisor. En revisor kan endast ge revisionsnära råd till sina kunder. Skulle revisorn ge andra råd skulle detta påverka objektiviteten i granskningen och förtroendet för revisorn skulle minska. (Prop. 2000/01:126) Det är inte meningen att professionen av revisorer ska se till kundens affärsmässiga intresse, utan de ska se till allmänhetens bästa. (Suddaby et al., 2007)

Det har funnits tillfällen då revisorer inte beaktat oberoendet och självgranskningshotet. Detta har lett till att det uppstått ett flertal redovisningsskandaler, exempelvis Enronskandalen. Revisionsbyrån Arthur Andersen hade många olika roller inom Enron, bland annat som revisorer och rådgivare. Detta ledde till att det uppstod en nära relation mellan Arthur Andersen och Enron. (Benston & Hartgraves, 2002) Rollen som både revisorer och rådgivare resulterade i att Arthur Andersen granskade sina egna råd. Revisorer har även andra skyldigheter, exempelvis att agera som övervakare av den finansiella marknaden. Det är därför viktigt att revisorerna är uppmärksamma på oregelbundna händelser, som kan ge en felaktig bild av företagets ekonomiska ställning. Detta är något som de misslyckades med i samband med Enronskandalen. (Duska, 2005)

Enligt revisorerna varierar storleken på förväntningsgapet mellan olika kunder, vilket kan kopplas till deras intresse och engagemang. De kunder som intresserar

sig för revisorns arbete har oftast större kunskap och mindre förväntningar på revisorn. Resultatet av revisorns arbete har många intressenter, som har olika behov och förväntningar. (FARs Revisionsbok 2004, s. 111-112) Enligt en av revisorerna finns det två andledningar till att ett förväntningsgap uppstår. Den ena andledningen är att byrån är dålig på att uppmärksamma kundens förväntningar och den andra är att kunden är otydlig i sin kommunikation. Bland de revisorer som anser att det finns ett förväntningsgap ser några det som ett problem, medan andra inte tycker det är ett problem. De som ser förväntningsgapet som ett problem, anser att det försvårar deras arbete och gör det mer omständligt. Ett förväntningsgap påverkar revisionsbranschen både positivt och negativt. (Ehlin, 2008) Enligt Strömberg, direktör på Revisorsnämnden, är förväntningsgapet i stora drag inte är ett stort problem, men för enskilda revisorer kan det bli ett problem då de utsätts för felaktigt kritik. (Halling, 2008:1) Positivt med förväntningsgapet är att när revisorns arbete prövas, visar det sig oftast att revisionen håller en hög kvalité och att revisorn utfört sitt arbete väl. (Ehlin, 2008)

Undersökningen med företagsrespondenterna visade att de får alla tjänster som efterfrågas, exempelvis revision, rådgivning och konsultation. Detta kan de sju största byråerna i Sverige erbjuda, dock måste olika personer inom byrån utföra tjänsterna. I annat fall kan detta leda till opartiskhet och minskad objektivitet (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 11), samtidigt som det kan uppstå risk för självgranskning (Prop. 2000/01:146). Vidare visar studien att företagen har en oklar bild om vem som utför de olika tjänsterna inom revisionsbyrån. Enligt en av revisorerna är orsaken till detta att revisorerna är slarviga och ibland lata med att informera om arbetsfördelningen. Majoriteten av företagsrespondenterna ser alla personer från revisionsbyrån som deras revisorer. Exempelvis använder kunder termen revisor även till dem som har titeln redovisningskonsult. En av revisorerna tror att detta kan bero på att termen revisor funnits längre och är mer allmänt känt, jämfört med redovisningskonsult. Revisorsyrket har funnits under en lång tid och kan spåras tillbaka till 1200-talets Italien (Diamant, 2004, s. 33). En av revisorerna ser det som ett stort problem att kunderna använder termen revisor till alla personer inom byrån. Anledningen är att utomstående kan uppfatta det som

att revisorn bryter mot lagen, om kunden säger att deras revisor exempelvis gjort företagets bokslut.

Undersökningen med företagsrepresentanterna visar att företag har lättare att se vad revisorn respektive konsulten har gjort, då dessa inte kommer från samma revisionsbyrå. I dessa fall handlar förväntningarna främst om att revisorn ska fungera mer som rådgivare och ge tydliga råd. Många företag vill att revisorn ska ge klara och tydliga råd, görs inte detta lever revisorn inte upp till de förväntningar som kunden har. (Precht, 2008:2) Kunden har vissa önskemål och behov och detta har sin grund i förväntningar. Förväntningarna påverkas av tjänsteföretagets utbud och kundens tidigare upplevelser. (Echeverri & Edvardsson, 2002, s. 147)

Enligt RevL ska revisorn, efter varje räkenskapsårs slut, lämna en revisionsberättelse till företaget. I revisionsberättelsen ska det finnas uppgifter om företagets firma, vilket räkenskapsår revisionsberättelsen åsyftar samt vilket normsystem som företaget har använt i redovisningen. Revisorn ska även uttala sig om i vilken utsträckning företagets ekonomiska ställning presenteras på ett rättvisande sätt i årsredovisningen, samt i vilken grad förvaltningsberättelsen stämmer överens med årsredovisningen i övrigt. Enligt revisorerna förutsätter kunden att en ren revisionsberättelse inte innehåller några fel och kan exempelvis vid en förfrågan från Skatteverket bli kritiska till revisorn arbete. Företagsrespondenterna hade olika uppfattningar om vad en ren revisionsberättelse innebär. Hälften av företagen ansåg att en ren revisionsberättelse är en garanti för att alla räkenskaper är riktiga. Revisorerna anses vara experter inom området och revisionsberättelsen är ett resultat av deras granskning. Deras revisionsberättelse stärker företagets årsredovisning, men kan inte ses som en garanti (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 370-372) Strömberg menar att många företag vill att revisorn ska granska allt i detalj (Halling, 2008:1). Revisorns granskning ska ske enligt god revisionssed och revisorn ska kunna intyga att årsredovisningen inte innehåller några väsentliga fel (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 370-372). De företag som ansåg att en ren revisionsberättelse inte var en garanti för att allting var korrekt, hade flertalet haft erfarenhet av att fel upptäckts påföljande år. En av företagsrepresentanterna

uttryckte sig att redovisningen inte är svart eller vit och därför kan inte revisionen vara svart eller vit, utan det finns alltid område som kan diskuteras.

En av revisorerna menar att det är viktigt att kunderna får en ökad förståelse om revisionen och revisionsberättelsen. Detta kan göras genom att i större utsträckning förklara vad revisionsberättelsen innebär, eftersom den säger mer än vad kunderna tror. Vidare anser samma revisor att revisionsberättelsen bör läsas upp för kunden oftare och noggrannare, än vad det görs i dagsläget. Ett sätt att klargöra revisionsuppdraget är, enligt Clemedtson, att revisorn använder sig av bolagsstämman till att förklara vilken roll revisorn har (Ehlin, 2008).

### 5.1.1 Kunskapsgraden om revisorns arbete

Revisorerna är överens om att kunskapen om revisorns arbete varierar beroende på vilket behov och nytta kunden har av revisionen. Kunder som exempelvis behöver låna pengar har oftast ett större behov av revision och på så sätt får de större förståelse och ser nyttan med revision. Vidare visade studien att företagsrespondenterna uppfattar att revisorns uppgifter är att utföra granskning, rådgivning, upprättande och kontroll av bokslut/årsredovisning samt konsultation. En av revisorerna upplever att vissa kunder ser revisorn som bolagets förlängda ekonomiavdelning. Revisorn har även fått förfrågningar om att sitta i bolagets styrelse, vilket visar på bristande kunskap om revisorns roll. Kunders bristande kunskap om revision kan förklaras genom att revisorsprofessionen inte tydliggör vad revision innebär (Humphrey el al., 1993). Skapandet av fakta är en social konstruktion. Detta medför att uppfattningar som används flitigt kan till sist ses som fakta. (Latour & Woolgar, 1986)

### 5.1.2 Kundens uppfattningar om revision

En av revisorerna menar att kunders olika uppfattningar om revision kan delas upp i tre kategorier. Den första kategorin uppfattar revisionen som något nödvändigt ont, vilket är ett resultat av att branschen är dålig på att förklara vad

revision är. En annan revisor menar att kunder som ser revisionen som någonting onödigt förstår oftast inte nyttan med revision. Den andra kategorin ser revisorn och revisionen som en hjälp, det vill säga de använder revisorn som ett bollplank och uppskattar deras arbete. Sista kategorin ser värdet med revisionen, både gentemot omvärlden och genom de råd som revisorn ger. Företagsrespondenternas svar kan placeras in i dessa tre kategorier. De företag som anlitar fristående redovisningskonsulter är de som ser revisionen som onödig. Revisorerna menar att detta beror på att företaget har mer kontakt med redovisningskonsulten och får därmed vetskap om vad den gör. Kontakten med revisorn blir då mer sporadisk och kunden ser därför inte vad revisorn gör. Majoriteten av företagsrespondenterna ser dock revisorn som ett bollplank och är nöjda med den hjälp som revisorn ger. Den roll revisorn har som rådgivare är viktigt för företag och revisorn bör användas som ett bollplank. Detta innebär att revisorn ska ha en öppen dialog med kunden och ge råd som ligger inom revisorns kompetensområde. Revisorn får dock inte bli en del av affärsverksamheten, eftersom detta skulle innebära en risk för självgranskning. Revisorns ska uppträda professionellt, opartiskt och med hög integritet. (Ehlin, 2008) När en revisor hamnar i en svår situation, anser näringslivet, att den måste tydliggöra var gränsen går för revision och rådgivning. (Wallerstedt et al., 2006)

### 5.1.3 Informationens påverkan på kundens förväntningar

Samtliga revisorer är överens om att deras kunder har bristfällig kunskap om revisorns arbete. Några revisorer tror att detta beror på att branschen är dålig på att informera om revisionsarbetet. Kunderna har i dagsläget inte någon tydlig bild av uppdraget och kan ha andra förväntningar på tjänsten (Ehlin, 2008). Majoriteten av företagsrespondenterna ansåg att deras revisor informerar tillräckligt om revisionen och det arbete som utförts. En revisor hävdar att det endast är revisorerna som kan reducera gapet, genom att ge tydlig information om sitt arbete till kunderna. En bättre kommunikation och informationsspridning mellan parterna leder till ett minskat förväntningsgap, enligt FAR SRS. Det är branschorganisationen FAR SRS som är ansvariga för att öka förståelsen för revision. (Ehlin, 2008) En av revisorerna anser dock att FAR SRS inte kan nå ut

till företagen på samma sätt som revisorn. De fyra största revisionsbyråerna i världen har under de senast åren fått mer makt och inflytande över revisionsyrket. (Suddaby et al., 2007)

Förmågan att ta till sig information om revisionsarbetet påverkas även av kundens intresse, enligt en av revisorerna. En annan revisor anser inte att förväntningsgapet är något problem utan, mest en pedagogisk fråga. Detta överensstämmer med delar av revisorsprofessionen som även de ser förväntningsgapet som ett pedagogiskt problem samt att det är svårt att informera bort. (Öhman, 2007) Studien visar att en av revisorerna anser att det är svårt att informera bort förväntningsgapet, eftersom det finns en tröghet och ovilja att förstå från kundens sida. Sikka et al. (1998) menar att ett förväntningsgap inte kan elimineras. Undersökningen med revisorerna visade dock att de tror att förväntningsgapet kan reduceras genom tydlig information. Det är dock viktigt att denna information sker muntligt, då kunder har lättare att ta emot information på detta sätt. En bättre förklaring av revisorns roll leder till ett minskat förväntningsgap (Balans nr 2, 2008).

Undersökningarna visar att byråerna ger olika mycket information till sina kunder. Många revisionsbyråer har kundtidningar som kommer ut några gånger om året. En av revisorerna anser att kunden också har ett ansvar att ta reda på information kring revision. Samma respondent menar även att för mycket information kan leda till att det blir svårt för kunden att ta till sig all information. Det är därför viktigt att respektive kund får den information som är väsentlig för företaget. Detta har flertalet revisorer uppmärksammat och anpassar informationen till kundens behov.

Revisorerna anser att det är svårt att förklara och få kunden att förstå vad revision innebär, eftersom det är ett komplext område. Informationen om revision blir därför mer övergripande, enligt en av revisorerna. En annan revisor anser även att det kan vara farligt att ge för detaljerad information om revisionen, eftersom kunden då vet var eventuella kryphål kan finnas. Revisorsnämnden anser också att revisorns roll är svår att förklara. Den främsta orsaken till detta är att det är en intellektuell process, som allmänheten har svårt att överskåda. (Halling, 2008:1)

En av revisorerna ansåg dock att det inte är ett problem att få kunderna att förstå vad revision innebär. Detta på grund av att revision är en klar och specifik tjänst, som det sedan finns tilläggstjänster till.

#### 5.1.3.1 Uppdragsbrev

Ett sätt att reducera förväntningsgapet, enligt flertalet revisorer, är att använda sig av uppdragsbrevet och förtydliga innebörden av revisionen. Tillsammans med de allmänna villkoren kan uppdragsbrevet troligtvis minska förväntningsgapet (Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 312-313). Alla kunder ska, enligt RS 240, få ett uppdragsbrev av sin revisor. Uppdragsbrevet ska definiera vad revisionsuppdraget innebär för både revisorn och kunden. (Halling 2004) Detta brev är till för att förhindra missförstånd mellan parterna (Balans nr 8-9, 2006; Samlingsvolymen del 2, 2008, s. 312-313). Undersökningen med revisorerna visade att samtliga utfärdar uppdragsbrev till sina kunder. Majoriteten av företagsrespondenterna hade dock ingen vetskap om detta uppdragsbrev samt dess syfte. Några revisorer medger att alla kunder inte läser uppdragsbrevet, utan litar på att revisorn utför sitt uppdrag enlig avtal. Det är oftast mindre företag som inte intresserar sig för uppdragsbrevet och dess innebörd. Uppdragsbrevet leder till att revisorn måste tydliggöra vilka roller revisorn respektive kunden har, redan i början av uppdraget (Halling, 2004). Enligt en av revisorerna är uppdragsbrevet mer till nytta för revisorerna, genom att klargöra revisorns ansvar på ett bra sätt.

### 5.1.4 Avskaffandet av revisionsplikten

Något som, enligt revisorerna, kommer minska förväntningsgapet är ett avskaffande av revisionsplikten. Detta påstår även FAR SRS ordförande Peter Clemedtson (Ehlin, 2008). Anledningen är att revisionen då kommer bli mer efterfrågestyrd. Detta innebär att kunden själv måste köpa tjänsten, medan det idag är lagen som köper den åt dem. Ett avskaffande av revisionsplikten kommer leda till att revisorerna måste få sina kunder att förstå värdet av revisionen och revisorns arbete. De blir även tvungna att sälja sina tjänster mer effektivt. (Precht, 2007) Vidare visar undersökningen med revisorerna att kunder som anlitar

redovisningskonsulter ser revisorn som en onödig kostnad, eftersom de får deras råd från konsulten. En av revisorerna tror att avskaffandet av revisionsplikten kommer leda till mer konsultarbete för revisionsbyråerna, samt att revisorer kommer få en utökad roll som rådgivare. Efter ett avskaffande av revisionsplikten kommer revisorn i större utsträckning coacha sina kunder (Precht, 2007). Två revisorer tror att revisorerna kommer bli bättre på att informera kunderna om deras arbete efter avskaffandet av revisionsplikten. Detta på grund av att kunder inte kommer att köpa en tjänst som de inte har kunskap om. I Sverige är det staten som styr regelringen och revisorerna måste anpassa sig till den nya regleringen på ett effektivt sätt (Puxty et al., 1987).

### 5.1.5 Konkurrensstrategi

Undersökningen med revisorerna visade att de sju största revisionsbyråerna i Sverige har varierande konkurrensstrategier. Nedan presenteras respektive byrås konkurrensstrategi samt vilka uppfattningar företagsrepresentanterna, för respektive byrå, hade om revisorns arbete.

**Revisionsbyrå A:s** konkurrensstrategi är att behålla befintliga kunder vid ett avskaffande av revisionsplikten samt att fånga upp de kunder som inte vill ha revision, genom att erbjuda andra tjänster. Byråns fokus ligger på ägarledda företag som kan både vara små och stora. Företagsrepresentanterna till denna byrå tycker att revisorns roll var att agera som rådgivare, bollplank samt att revidera företagets räkenskaper.

**Revisionsbyrå B:s** konkurrensstrategi är att vara proaktiva, engagerade, jordnära samt ha ett nära samarbete med kunden. Målgruppen för byrån är både små och stora ägarledda företag. Undersökningen bland byrå B:s företagsrepresentanter visade att revisorn hjälper till med bokslutet, kontrollerar balansposternas värdering och reviderar. Ett av företagen menade att konsulten utförde arbetet och visste inte vilken uppgift revisorn hade.

**Revisionsbyrå C:s** konkurrensstrategi är att anpassa sig till ett avskaffande av revisionsplikten för att behålla befintliga kunder, samt att locka fler kunder till andra tjänster. Byråns mål är att ha en bas med små kunder, eftersom dessa kunder är mer trogna jämfört med de större kunderna. Företagsrepresentanterna från byrå C ansåg att revisorns uppgifter var att upprätta bokslut, ge konsultation samt att granska företagets räkenskaper. En av respondenterna uppfattade det som att konsulten granskade revisorns arbete.

**Revisionsbyrå D:s** konkurrensstrategi är att vara proaktiva till sina kunder, förtroendefulla rådgivare samt att vara en fullservicebyrå. Byrån har ingen uttalad målgrupp, utan fokuserar på alla sorters företag. Företagsrepresentanterna från denna byrå, menade att deras revisor ska granska den löpande bokföringen, ge tips och råd, se hur företaget mår och agera som konsult.

**Revisionsbyrå E:s** konkurrensstrategi är att ta hand om sina kunder och möta de på deras nivå. Byrån anser att det är viktigt att jobba utifrån kundens villkor och anpassa sig till kundens förväntningar. Internt arbetar byrån utifrån tre ledord: personlig, utåtriktad och flexibel. Denna byrå fokuserar på mindre noterade bolag och större ägarledda företag. De företag som anlitade byrå E ansåg att revisorn uppgifter var att granska företaget, ge råd, göra företagets bokslut samt kontrollera att företaget följer gällande lagar och regler.

**Revisionsbyrå F:s** konkurrensstrategi är att ha hög servicegrad, vara proaktiva och erbjuda helhetslösningar. Byrån anser att det är av stor vikt att se framåt i tiden och se vilka möjligheter det finns för kunden. Byråns målgrupp är större internationella företag. Undersökningen bland byrå F:s kunder visade att revisorns skulle granska räkenskaperna och årsredovisningen, upprätta bokslutet, kontrollera att lagar och regler följs samt att svara på företagens frågor.

**Revisionsbyrå G:s** konkurrensstrategi är att erbjuda rätt tjänster, hålla en hög kvalité samt att kunden ska ha förtroende för revisorn. Denna revisionsbyrå fokuserar på alla sorters bolag, från noterade till ägarledda. Byrån G:s företagsrepresentanter menade att revisorn ska revidera, ger förslag på åtgärder,

kontrollera att skatter och avgifter är korrekta samt gör en helhetsbedömning av företaget.

Intervjusvaren från företagsrepresentanterna kan delas in i två olika grupper. Den ena gruppen bestod av dem som hade dålig vetskap om revision och revisors arbetsuppgifter, medan den andra gruppen hade en god övergripande kunskap. De företagsrepresentanter som hade bättre kunskap var de som hade mer än 20 anställda.

## 5.2 Sammanfattning

Intervjuerna med revisorer och företagsrepresentanter visar att det finns ett gap mellan kundens förväntningar på revisorn och revisorns faktiska arbetsuppgifter. Vidare visar studien att företagen är nöjda med deras revisorer, ändå finns det en önskan om att en person utför alla efterfrågade tjänster. Detta är dock inte möjligt med dagens begränsade regelverk. Enligt revisorerna är förväntningsgapet störst bland företag med maximalt 20 anställda. Storleken på förväntningsgapet kan även variera beroende på vilket intresse och engagemang kunden har. Företagsrepresentanterna anser att revisionsbyrån tillgodoser dem med alla tjänster de efterfrågar. De har dock svårt att se vem som utfört vilka tjänster och vem som arbetar som konsult, rådgivare och revisor. Många företag benämner alla från revisionsbyrån som deras revisor. Andledningen till detta kan vara att titeln revisor är mer etablerad bland allmänheten, jämfört med exempelvis redovisningskonsult. Detta ses som ett problem av en revisor, eftersom allmänheten kan uppfatta att revisorn bryter mot gällande lagar. Företagens kunskap om revision kan, enligt en av revisorerna, delas in i tre kategorier. Intervjusvaren från företagen visade att dessa tre kategorier finns och att företagen kunde placeras in i dessa kategorier. Revisorerna anser att deras kunder har bristande kunskap om revision, samtidigt som företagen tycker att revisorn informerar tillräckligt om sitt arbete. Vidare menar revisorerna att förväntningsgapet kan reduceras genom ökad information till kunderna.

Uppdragsbrevet kan vara ett sätt att öka informationen till kunderna om revisionen och revisorns arbete. Det finns dock forskare som anser att ett förväntningsgap inte kan elimineras. Revisorerna i undersökningen och delar av professionen anser att ett avskaffande av revisionsplikten kommer reducera förväntningsgapet. Andledningen till detta är att revisionen kommer bli efterfrågestyrd, vilket medför att revisorerna måste i större utsträckning fokusera på att sälja sina tjänster. De sju största revisionsbyråerna i Sverige ses som relativt lika, trots detta har de olika konkurrensstrategier.

# 6 Slutdiskussion

---

*I det avslutandet kapitlet besvaras uppsatsens två forskningsfrågor. Detta görs med hjälp av den insamlade empirin. Därefter presenteras uppsatsens teoretiska bidrag samt reflektioner över uppsatsens slutsats. Avslutningsvis ges förslag till fortsatt forskning inom området.*

---

## 6.1 Forskningsfrågan besvaras

För att utreda om information kan påverka kundens förväntningar på revision samt om kundens förväntningar varierar beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas, utvecklades två frågeställningar. Uppsatsens första frågeställning är:

***Kan en stark profession av revisorer påverka kundens förväntningar på revision?***

Professionen av revisorer kan påverka kundens förväntningar på revision, genom att ge klar och tydlig information. Studien visar att företagsrepresentanterna anser att de får tillräcklig information om revisionen, trots detta finns det en bristande kunskap bland företagen. Revisorerna anser dock att det krävs mer information, eftersom de tydligt ser att kunderna inte vet vad revision innebär och vad som ingår i revisorn arbetsuppgifter. Detta innebär att revisorn inte, i tillräckligt stor utsträckning, lyckats klargöra revisorns roll. En slutsats som dras är att företag med högre kunskapsnivå har lägre förväntningar på revisorn. Professionen av revisorer kan genom information öka företagens kunskapsnivå och därmed minska deras förväntningar på revisionen. I många fall visade det sig att kunden

ansåg att företaget hade flera revisorer. Det framkom dock att de endast hade en revisor och de övriga arbetade som redovisningskonsulter. Problemet är här att kunden inte ser någon skillnad på en revisor och en redovisningskonsult, vilket gör att de benämner alla från revisionsbyrån som revisorer. Detta är ett stort problem eftersom utomstående kan uppfatta det som att revisorn bryter mot lagen. Det är därför viktigt att kunden förstår att de anlitar både revisor och redovisningskonsult. Här har professionen ett ansvar att informera företagen om vad som ingår i revisorns respektive redovisningskonsultens arbetsuppgifter.

Revisorerna anser att professionen måste bli bättre på att informera företagen om revisorns roll. Detta kan komma naturligt vid ett avskaffande av revisionsplikten, eftersom tjänsten då blir efterfrågestyrd. Eftersom tjänsten i dagsläget är lagstadgad har revisorsprofessionen varit dåliga på att få kunden att förstå värdet av revision samt vad den innebär. Vid ett avskaffande av revisionsplikten måste professionen bli bättre på att sälja tjänsten och informera om vad revision innebär. Revisorerna anser även att företag med större intresse och engagemang har mer kunskap om revisionen. Vid ett avskaffande av revisionsplikten måste kunden själv bli mer aktiv, eftersom de då själva måste ta ställning till om de ska köpa tjänsten.

Professionen av revisorer kan informera kunderna på många olika sätt. Studien visade dock att muntlig information ger bäst resultat, eftersom kunden lättast tar in information på detta sätt. Ett annat sätt att informera kunden på är genom uppdragsbrevet. Syfte med detta brev är att definiera revisionsuppdraget för både kunden och revisorn, så att missuppfattningar undviks. Studien visade att många kunder inte vet vad ett uppdragsbrev är och känner inte heller till dess syfte. Detta visar att revisorerna har varit dåliga på att få fram uppdragsbrevets budskap. Uppdragsbrevet är ett bra sätt att informera på skriftligt, men bör kompletteras med en muntlig genomgång.

Sammanfattningsvis kan en stark profession av revisorer påverka kundens förväntningar genom att ge klar och tydlig information om vad revision innebär och vad som ingår i revisorns arbetsuppgifter. Tydlig information från

professionen leder till att kunden får mer kunskap om revisorns roll, samtidigt som deras förväntningar på revisorn och revisionen minskar.

Kunder har olika förväntningar på revisorns roll. För att utreda om förväntningarna skiljer sig beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas, konstruerades följande frågeställning, det vill säga uppsatsens andra frågeställning:

***Ser kundens förväntningar på revision annorlunda ut beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas?***

Studien visade att företagens kunskap och förväntningar på revision varierade från företag till företag och det gick inte tydligt att urskilja vilken revisionsbyrå som anlitades, genom att enbart titta på vilka förväntningar kunderna hade. Sveriges sju största revisionsbyråer ses som relativt lika och med snarlika konkurrensstrategier. Byråerna har dock olika målgrupper, trots detta har deras kunder liknande förväntningar på revisorns arbete. Det är ingen byrå som har lyckats informera sina kunder om revisorns roll bättre än någon annan byrå. Detta innebär att samtliga sju byråer måste bli bättre på att informera kunderna om vad revision innebär och vilken roll revisorn har.

## 6.2 Studiens teoretiska bidrag

De senaste decennierna har flera forskare identifierat ett så kallat förväntningsgap. Dessa studier överensstämmer med vår, som även denna identifierat ett förväntningsgap. Enlig Humphrey et al. (1993) uppstår ett förväntningsgap mellan intressenter och revisorer på grund av otillräcklig förståelse om revisorns roll och vad revision innebär. Vidare anser Humphrey et al. att orsaken till förväntningsgapet är att revisorsprofessionen inte ger intressenterna klar och tydlig information. Utifrån vår studie kan samma slutsatser dras. Det är professionens skyldighet att informera företagen om revisorns arbete och

tydliggöra revisorns roll. Det kan dras vissa paralleller mellan tidigare studier och vår. Det som utmärker vår studie är att den visar hur professionen kan påverka kundens förväntningar på revision samt vilken effekt information har. Samtidigt undersöks vilka skillnader som kan finnas på kunders förväntningar, beroende på vilken revisionsbyrå som anlitas. Resultatet av studien visar att företagens kunskapsnivå om revision kan påverkas, genom att professionen av revisorer ger klar och tydlig information om revision och revisorns roll.

Det krävs bättre information om vad revision innebär. Enligt Latour och Woolgar är fakta en social konstruktion. Då professionen av revisorer inte informerar deras kunder om revisorns arbetsuppgifter, leder detta till att kunden själv drar slutsatser om dessa. När dessa påstående sedan sprids och används inom näringslivet kan de till slut få en faktaliknande status. Detta kan förklara varför många kunder har en felaktig bild och kunskap om revisorns arbetsuppgifter.

Felaktiga förväntningar på revisorns arbetsuppgifter har funnits under en längre period, vilket kan göra att de är starkt rotade inom näringslivet. Professionen av revisorer måste därför arbeta hårt för att förändra dessa felaktiga bilder, eftersom det är revisorerna som besitter expertkunskapen inom området. Det är även deras uppgift att identifiera problem, eftersom de har störst möjlighet att nå en lösning.

Enligt Suddaby et al. (2007) och Puxty et al. (1987) är staten den starkaste aktören inom redovisningsregelringen. Suddaby et al. (2007) menar att de fyra största revisionsbyråerna har fått mer makt och blivit en större del av regleringsprocessen. Dessa byråer måste då ta större ansvar och arbeta för att förändra kundens felaktiga förväntningar på revisorns arbete. Eftersom tjänsteutbudet ökat de senaste åren, leder detta även till att revisionsbyråerna måste tydligare klargöra för kunden vem som arbetar som revisor respektive redovisningskonsult.

Ett annat sätt som professionen av revisorer kan använda sig av för att öka kundens kunskap om revisorns roll, är genom att debattera mer om området. Den debatt som finns i dagsläget förs till största del i branschtidningen Balans. Denna tidning är ett debattforum för revisorerna och når därför inte ut till företagen. Ett

sätt att utbilda företagen är genom att få de delaktiga i debatten. Genom att kunderna ingår i debatten, kommer deras åsikter fram. Dessa åsikter kan redigeras tills de får en faktaliknande status och godkänns som allmän kunskap.

## 6.3 Reflektioner vid studiens slutsatser

I det fall författarna valt att göra om studien hade fler revisionsbyråer och dess kunder inkluderats. Främst hade mindre revisionsbyråer, med exempelvis 1-5 anställda, valts ut som respondenter. Detta hade gjorts för att komplettera och jämföra revisionsbyråernas syn på kunders förväntningar på revisionen. En inriktning på de sju största byråerna har dock resulterat i att undersökningarna samt studiens resultat blivit mer djupgående. Ett inkluderande av stora företag hade även varit ett alternativ. Detta skulle dock medföra att uppsatsen förlorat sitt djup. Ett annat alternativ hade varit att göra en jämförelse, av kunders förväntningar på revisionen, mellan olika länder. Dock skulle en empirisk undersökning vara svår att genomföra och studien skulle få en annan inriktning. Författarna anser att uppsatsens syfte och frågeställningar bättre uppfylls av en djupgående studie. En djupgående uppsats leder även till att författarna får en starkare förståelse inom ämnesområdet.

## 6.4 Förslag till fortsatta studier

Enligt vår studie kan kundens förväntningar reduceras med hjälp av tydlig information om revisorns roll. Det skulle vara intressant att genomföra en liknande studie om fem år, då avskaffandet av revisionsplikten troligen genomförts. Andledningen till detta är att se om utfallet hade varit detsamma eller om en efterfrågestyrd revision ökat informationsspridningen. Framtida studier skulle även kunna ha en annan empirisk grund jämfört med vår studie, exempelvis genom att inrikta sig på fåmansföretag eller noterade bolag. En annan intressant

aspekt är att undersöka hur andra faktorer kan påverka kundens förväntningar på revisionen. Under uppsatsens gång har det uppstått flera frågor än vad denna uppsats besvarat.

# Källförteckning

## Publicerade källor


Abrahamsson, Bengt; Aarum Andersen, Jon (2005) *Organisation - Att beskriva och förstå organisationer*, Liber, fjärde upplagan, Malmö

Bailey K. E., III; Bylinski Joseph H.; Shields Michael D. (1983) *Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message*, Journal of Accounting Research, Vol. 21, Issue 2, pp. 355-370

Benston, George J.; Hartgraves, Al L. (2002) *Enron: what happened and what we can learn from it*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 21, Issue 2, pp. 105-127

Bryman, Alan; Bell, Emma (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Malmö

Chandler, Roy; Edwards, John Richard (1996) *Recurring issues in auditing: back to the future?*, Accounting and Accountability Journal, Vol. 9, Issue 2, pp. 4-29

Cooper, David J.; Robson Keith (2006) *Accounting professions and regulation: Locating the sites of professionalization, Accounting*, Organizations and Society, Vol. 31, Issue 4-5, pp. 415-444

Cooper, David J, Puxty, Tony, Robson, Keith, Willmott, Hugh (1994) *The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: Three episodes in the recent history of the U.K. accountancy profession*, Accounting Organizations and Society, Vol. 19, Issue 6, pp.527-553

Diamant, Adam (2004) *Revisors oberoende,* Iustus Förlag AB, Uppsala

Duska, Ronald (2005) *The Good Auditor: Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle,* Journal of Business Ethics, Vol. 57, Issue 1, pp. 17-29

Echeverri, Per; Edvardsson Bo (2002) *Marknadsföring i tjänsteföretag,* Studentlitteratur, Lund

Ehlin, Åsa (2008) *En efterfrågestyrd revision minskar förväntningsgapet,* Balans, Nr. 2

*FARs Revisionsbok 2004* (2004) FAR FÖRLAG AB, Stockholm

Flesher, Dale L.; Flesher, Tonya K. (1986) *Ivar Kreuger's contribution to U.S. financial reporting,* The Acconunting Review, Vol. 61, Issue 3, pp. 421-434

Giacomino, Don E. (1994) *Expanding the auditors` role to narrow the expectations gap,* Business Forum, Vol. 19, Issue 3-4, pp. 31-36

Giles, Jill P.; Venuti, Elizabeth K.; Jones, Richard C. (2004) *The PCAOB and the Convergence of the Global Accounting and Auditing Profession,* The CPA Journal, Vol. 74, Issue 9, pp. 36-39

Glaser, Barney G.; Strauss, Anselm (1967) *The Discovery of Grounded Theory: Strategies of Qualitative Research,* Chicago: Aldine

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

Johansson, Sven-Erik; Häckner Einar; Wallerstedt, Eva (2005) *Uppdrag revision,* SNS Förlag, Stockholm

Jönsson, Sten (1994) *Changing Accounting Regulatory Structures in the Context of a Strong State*, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 5, Issue 4, pp. 340-361

Jönsson, Sten (1991) *Role making for accounting while the state is watching*, Accounting, Organization and Society, Vol. 16, Issue 5-6, pp. 521-546

Halling, Pernilla (2008:2) *Förväntningsgapet engagerar studenter*, Balans, Nr. 2

Halling, Pernilla (2008:1) *”Revisorns roll inte så enkel att förklara”*, Balans, Nr. 2

Healy, Paul m.; Palepu, Krishna G. (2003) *The fall of Enron*, Journal of Economic Perspectives, Vol. 17, Issue 2, pp. 3-26

Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley Stuart (1993) *The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation*, Accounting and Business Research, Vol. 23, Issue 91, pp. 395-411

Humphrey, Christopher; Moizer, Peter; Turley Stuart (1992) *The audit expectations gap – Plus ca change, Plus c`est la meme chose*, Accounting and Business Research, Vol. 23, Issue 91, pp. 395-411

Latour, Bruno; Woolgar, Steve (1986) *Laboratory life: The construction of scientific facts*, Princeton University Press, New Jersey

Liggio, Carl D. (1975) *The Expectation gap – the accountant’s legal waterloo*, The CPA, Vol. 45, Issue 7, pp. 23-29

Marriott, Neil; Marriott, Pru (2000) *Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities*, Management Accounting Research, Vol. 11, Issue 4, pp. 475-492

Mautz, R.K. (1988) *Public Accounting: Which kind of professionalism?*, Accounting Horizons, Vol. 2, Issue 3, pp.121-125.

Moberg, Krister (2006) *Bolagsrevisorn*, Nordstedts juridik AB, tredje upplagan, Stockholm

Monroe, Gary S.; Woodliff, David R. (1993) *The effect of education on the audit expectation gap*, Accounting and Finance, Vol. 33, Issue 1, pp. 61-79

Morrison, Mary Ashby (2004) *Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen & Co*, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 15, pp. 335-375

Precht, Elisabeth (2008:2) *"Revisorn ska ge raka råd och inte bara alternativ"*, Balans, Nr. 2

Precht, Elisabeth (2008:1) *Slopad revisionsplikt i 96 procent av aktiebolagen*, Balans, Nr. 4

Porter, Brenda (1993) *An empirical study of the audit expectation-performance gap*, Accounting and Business Research, Vol. 24, Issue 93, pp. 49-68.

Power, Michael (1997) *The audit society: Rituals of verification*, New York: Oxford University Press

Puxty, A.G; Willmott, Hugh C and Cooper, David J; Lowe, Tony (1987) *Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries*, Accounting, Organization and Society, Vol. 12, Issue 3, pp. 273-292

Reinstein, Alan; McMillan, Jeffrey J. (2004) *The Enron debacle: more than a perfect storm*, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 15, Issue 6-7, pp. 955-970

*Revision – en praktisk beskrivning* (2005) FAR FÖRLAG AB, Stockholm

Rezaee, Zabihollah (2004) *Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing*, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, Issue 1, pp. 134-148.

Rienecker, Lotte; Stray Jørgensen, Peter (2004) *Att skriva en bra uppsats,* Liber.

*Samlingsvolymen del 1* (2008) FAR FÖRLAG AB, Stockholm

*Samlingsvolymen del 2* (2008) FAR FÖRLAG AB, Stockholm

Sikka, Prem; Puxty, Anthony; Willmott, Hugh; Cooper, Christine (1998) *The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence*, Critical Perspective on Accounting, Vol. 9, Issue 3, pp. 299-330

Strauss, Anselm; Corbin, Juliet (1991) *Basics of Qualitative Research; Grounded Theory Procedures and Techniques,* SAGE Publications, Inc., fifth printing

Strauss, Anselm; Corbin, Juliet (1998) *Basics of Qualitative Research; Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory,* SAGE Publications, Inv., Second Edition

Suddaby, Roy; Cooper, David J; Greenwood, Royston (2007) *Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, Issue 4-5, pp. 333-362

The Economist (2007) *The match king; Fraud and financial innovation*, The Economist, Vol. 385, Issue 8560, p. 114

Troberg, Pontus; Viitanen, Janne (1999) *The audit expectation gap in Finland in an international perspective*, Svenska Handelshögskolan, Helsingfors

West, Brian P. (2003) *Professionalism and Accounting Rules*, Routeledge, USA

Öhman, Peter (2007) *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemma*, Mid Sweden University, Department of Social Sciences, Sundsvall, Sweden

# Elektroniska källor

Allt om revision, hemsida, www.alltomrevision.wordpress.com 2006.12.18
http://alltomrevision.wordpress.com/about/ 2009.04.17

EU:s Grönbok (1996) *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom unionen*,
http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_sv.pdf
2009.04.21

EU:s webbportal, hemsida, www.europa.eu
http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/n26001.htm 2009.03.31

Fant, Johan-Erik (1994) *Revisorns roll i kontraktsteoretiskt perspektiv*,
1994.06.21 Lectio praecursoria vid författarens doktorsdisputation vid Svenska handelhögskolan
http://www.shh.fi/depts/redovis/research/jeflec/lectio94.htm

FAR SRS, hemsida, www.farsrs.se
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL 2009.04.12

FAR SRS, hemsida, www.farsrs.se
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38328&_dad=portal&_schema=PORTAL 2009.05.14

Finansinspektionen, hemsida, www.fi.se, 2002.05.15
www.fi.se/upload/20_Publicerat/30_Sagt_och_utrett/30_Skrivelser/2002/analys_enron_020423.pdf 2009.04.04

Nationalencyklopedin, hemsida, www.ne.se Sökord: *Kreugerkraschen*
http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=231395&i_sect_id=231395&i_word=kreugerkraschen&i_history=4 2009.04.11

Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*
http://www.riksdagen.se/webbnav/?nid=37&doktyp=prop&rm=2000/01&bet=146&dok_id=GO03146 2009.05.14

Public Company Accounting Oversight Board, hemsida, http://www.pcaobus.org/ 2009.04.25

Sarbanes Oxley Financial and Accounting disclosure information, hemsida,
http://www.sarbanes-oxley.com/ 2002.11.19
http://www.sarbanes-oxley.com/section.php 2009.04.09

Savic, Ivan (2008) *Coping with Today's Financial Crisis: Lessons from the Past*, G20 Research Group, Presentation made 29th September 2008
http://www.g7.utoronto.ca/scholar/savic-080929.html 2009.05.01

SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*, Svensson; Bo.
http://www.regeringen.se/download/04afd0c4.pdf?major=1&minor=102124&cn=attachmentPublDuplicator_0_attachment 2009.04.07

Databasen FAR KOMPLETT Online via Lunds universitets kursbibliotek

Balans nr 8-9 (2006) *Allmänna villkor för fristående rådgivning*, Balans, Nr. 8-9 http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@RTN75260@@RTN75268&searchResultId=1649118341_1240648860918#top 2009.03.29

Balans nr 2 (2008) *Förväntningsgapet: För eller emot?*, Balans, Nr. 2 http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75234@@TN0000212D@@N68689&searchResultId=479954064_1242330162324#N68689 2009.04.30

Jönsson, Sten (1988) *Vad är det för fel på ekonomichefsprofessionen?* Balans, Nr. 11 http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75656@@RTN75660&searchResultId=2098219789_1243153588384#top 2009.05.20

Halling, Pernilla (2007:2) *Revisionsplikten måste bort*, Balans, Nr. 10 http://www.farsrskomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75238@@TN0000231E@@N67622&searchResultId=678307440_1242993478117#N67622 2009.04.19

Halling, Pernilla (2004) *Tveksamt om höjningen sker fullt ut*, Balans, Nr. 12 http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75304@@RTN75306@@N67548@@N67624&searchResultId=1195217442_1240646474629#N67624 2009.04.02

Precht, Elisabeth (2007) *Revisorerna ska coacha företagen*, Balans, Nr. 5
http://www.farsrskomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75238@@TN0000231B&searchResultId=1742275733_1242994043258#N68850 2009.05.15

Ribbestam, Steve (2009) *Debatt: Redovisningskonsulten eller revisor – viktigt att tydliggöra rollerna!*, Balans, Nr. 1
http://www.farsrskomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN00003815@@RTN00003816@@TN00003832#top 2009.05.23

Svernlöv, Carl; B:son Blomberg, Erik (2003) *Sarbanes-Oxley Act - USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, Balans, Nr. 1
http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75326@@RTN75346@@N68244&searchResultId=515958871_1240057677877#N68244 2009.04.16

Wallerstedt, Eva; Häckner, Einar; Johansson, Sven-Erik (2006) *Går revisorn i takt med förväntningarna?*, Balans, Nr. 1
http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN75232@@RTN75260@@RTN75280&searchResultId=996126351_1239538258788#top 2009.04.24

*Bilaga 1*

# Intervjufrågor till revisorerna

1. Hur tror ni att kunden uppfattar ert arbete?
2. Uppfattar ni att era kunder är nöjda med ert arbete?
3. Upplever ni att era kunder har kunskap om vad revisionsarbete innebär?
4. Upplever ni att era kunder har andra förväntningar på revisorns arbete, än just det som ni utför?
5. Förväntar sig kunden att det inte finns några fel när ni lämnar en ren revisionsberättelse?
6. Upplever ni att det finns ett gap, mellan kundens förväntningar på revision och revisorns faktiska arbetsuppgifter?
7. Hur anser ni att förväntningsgapet skulle kunna reduceras?
8. Ger ni information om revisionsarbetet till era kunder?
9. Hur väl anser ni att ni informerar kunden om ert arbete, är det tillräckligt eller borde det vara mer?
10. Utfärdar ni uppdragsbrev till alla era kunder?
11. Anser ni att kunskapen om revisionsarbetet skiljer sig beroende på storleken på företaget?
12. Vilken är byråns konkurrensstrategi?
13. Har ni någonting ytterliggare att tillägga?
14. Kan ni rekommendera ytterligare en intervjuperson?

*Bilaga 2*

# Intervjufrågor till företagsrepresentanter

1. Vilken revisionsbyrå anlitar ni och hur länge har denna anlitats?
2. Är ni nöjda med er revisionsbyrå?
3. Anlitar ni redovisningskonsult?
4. Vad uppfattar ni att en revisor gör?
5. Hur väl anser ni att er revisor informerar om sitt arbete?
6. Är denna information tillräcklig?
7. Har ni fått något uppdragsbrev från er revisor?
8. Vad ingår i detta uppdragsbrev?
9. Anser ni att uppdragsbrevet tjänar sitt syfte med att informera om revisorns arbete?
10. Anser ni att kommunikationen med er revisor är tillräcklig eller kan den förbättras?
11. Anser ni att er revisor utför alla efterfrågade uppgifter och uppfyller era förväntningar på revisorn och revisionen?
12. Om nej, är det någonting särskilt ni saknar?
13. Anser ni att ren revisionsberättelse är en garanti för att räkenskaperna är riktiga?
14. Har ni någonting ytterliggare att tillägga?