



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

HANDELSHÖGSKOLAN
vid Göteborgs Universitet
Företagsekonomiska institutionen

Kvalitetssäker revision

Magisteruppsats
Vårterminen 2005
Handledare: Mats Strid
Författare: Jennie Sandin 791129
Micaela Sadati 820322

Förord

Härmed vill vi tacka de personer som hjälpt oss att genomföra denna magisteruppsats. Vi vill ge ett stort tack till vår handledare Mats Strid som har ställt upp för oss med tips och råd under uppsatsprocessens gång. Vi vill även tacka våra respondenter Annika Götenfelt, Auktoriserad revisor från Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Hans Warén, partner från Deloitte samt Bo Lorentzon, partner från Ernst & Young, som har tagit sig tid och ställt upp med intervjuer. Ett stort tack riktas till er alla.

Micaela Sadati

Jennie Sandin

.....

.....

Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Extern redovisning och Företagsanalys, Magisteruppsats, VT 2005**

Författare: Jennie Sandin och Micaela Sadati

Handledare: Mats Strid

Titel: Kvalitetssäker revision

Bakgrund och problem: Revisionens främsta uppgift är att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Revisionen ligger ofta till grund för ett viktigt beslutsfattande och därför är kravet på en kvalitetssäker revision mycket stort. Under de senare åren har dock förtroendet för revisionens kvalitet och revisorernas arbete fått mycket kritik. Avslöjandena om karteller, debatten kring företags redovisning, förmåner för ledande näringslivsföreträdare m m har lett till ett minskat förtroende för svenskt näringsliv.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att identifiera vilka kvalitetsparametrar som är viktigast för att kunna framställa en pålitlig och kvalitetssäker revision samt att visa hur revisorer och revisionsbyråer arbetar med dessa parametrar för att säkerställa revisionen.

Avgränsningar: Det finns flera olika former av revision som t.ex. statlig taxeringsrevision och miljörevision. Vi avgränsar oss i denna uppsats genom att endast belysa den revision som är lagstadgad enligt svensk lagstiftning.

Metod: Uppsatsen bygger på en kvalitativ undersökningsmetod. Uppsatsens primärdata har insamlats genom genomförandet av tre djupintervjuer med auktoriserade revisorer från tre av de största revisionsbyråerna. Uppsatsens sekundärdata består av böcker och vetenskapliga artiklar.

Resultat och slutsatser: Fyra olika kvalitetsparametrar har identifierats; oberoende, etiskt medvetande, kompetens och kunskap om branschen. Vi har i vår studie funnit att alla tre undersökta byråer arbetar med kvalitetssäkringen av dessa parametrar på ett liknande sätt. Genom goda interna kvalitetskontroller, årliga utvecklingsamtal och god dokumentation enligt analysmodellen kan byråerna garantera en god kvalitet på revisionerna.

Förslag till fortsatt forskning: I vår studie har vi valt att undersöka kvaliteten hos de större byråerna. Vi tror att det skulle vara intressant att göra en liknande studie om kvaliteten bland mindre byråer för att se om det finns några skillnader i deras arbetssätt med kvalitetssäkring. Vi tror även att det skulle vara intressant att studera mer djupgående hur de interna kontrollsystemen är uppbyggda och hur tillförlitliga dessa är.

Förkortningsordlista

EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
E&Y	Ernst & Young
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IFAC	the International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Accounting
PwC	PricewaterhouseCoopers (internationella bolaget)
RS	Revisionsstandard i Sverige
SEC	Securities and Exchange Commission
SRS	Svenska Revisors Samfundet
ÖPwC	Öhrlings PricewaterhouseCoopers (svenska bolaget)

Innehållsförteckning

1. INLEDNING.....	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 FRÅGESTÄLLNING	3
1.4 SYFTE	3
1.5 AVGRÄNSNING	3
1.6 UPPSATSENS DISPOSITION	3
2. METOD.....	5
2.1 UNDERSÖKNINGSMETOD.....	5
2.2 DATAKÄLLOR.....	5
2.3 URVAL AV RESPONDENTER	5
2.4 GILTIGHETSANSPRÅK.....	6
2.4.1 Validitet	6
2.4.2 Reliabilitet	6
2.4.3 Teoretisk och praktisk relevans	6
2.5 GENOMFÖRANDE AV INTERVJUER.....	7
2.6 KÄLLKRITIK	7
3. INTRODUKTION	8
3.1 REVISION.....	8
3.2 REVISIONSPROCESSEN	9
3.2.1 Planering	9
3.2.2 Granskning	10
3.2.3 Rapportering	10
3.3 REVISORNS ROLL	11
3.4 REVISIONEN SOM KVALITETSSTÄMPEL	12
3.5 TIDIGARE FORSKNING INOM OMRÅDET.....	12
3.5.1 Etik hos revisorer	12
3.5.2 Revisorns oberoende	13
3.5.3 God kvalitetssäker revision.....	13
4. REFERENSRAM.....	17
4.1 KVALITETSSÄKRING	17
4.1.1 Kvalitetspolicy.....	18
4.2 KVALITETSKONTROLLER INOM REVISIONSBYRÅ	18
4.2.1 Externa kvalitetskontroller.....	19
4.2.2 Interna kvalitetskontroller	20
4.3 KVALITETSPARAMETRAR FÖR EN GOD KVALITETSSÄKER REVISION	21
4.3.1 Oberoende	21
4.3.2 Etiskt medvetande.....	23
4.3.3 Kompetens och erfarenhet	23
4.3.4 Specifik branschkunskap.....	24
4.4 SAMMANFATTNING AV VÅR TEORETISKA DEL.....	26
5. EMPIRI.....	27
5.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER	27
5.1.1 Öhrlings PriceWaterhouseCoopers.....	27
5.1.2 Deloitte	27
5.1.3 Ernst & Young.....	27
5.2 OBEROENDE	28
5.3 ETISKT MEDVETANDE	31
5.4 KOMPETENS	32
5.5 SPECIFIK BRANSCHKUNSKAP	34
5.6 ÖVRIGA KOMMENTARER	34

6. ANALYS	36
6.1 OBEROENDET	36
6.2 ETISKT MEDVETANDE	37
6.3 KOMPETENS	38
6.4 SPECIFIK BRANSCHKUNSKAP	39
7. SLUTSATS OCH AVSLUTANDE DISKUSSION	40
7.1 SLUTSATS	40
7.1.2 Vilka kvalitetsparametrar är viktigast för en god kvalitetssäker revision?	40
7.2 AVSLUTANDE DISKUSSION	41
7.3 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	42
BILAGA 1	45
INTERVJUMALL	45

1. Inledning

Kapitlet ger en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformuleringar. I kapitlet beskrivs även syfte, avgränsningar samt uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Revisionens stora betydelse har framhållits i flera lagstiftningsärenden. Till att börja med motiverades kravet på revision huvudsakligen av hänsynen till aktieägarna. För dem är det viktigt att bolagets verksamhet och ställning kontrolleras av ett sakkunnigt och självständigt organ. Sedermera har det i olika sammanhang framhållits att revisionen är av värde också för andra. Företagsledningen kan dra nytta av en kompetent granskning. Även företagets borgenärer, anställda och det allmänna har intresse av en ändamålsenlig kontroll av att bolagets affärer sköts på ett lagenligt och korrekt sätt och att dess ställning och resultat redovisas riktigt (prop. 2000/01:146).

Revisionsbyråsbranschens grundläggande uppgift är att bidra till förtroendet för den ekonomiska informationen som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Sådant förtroende krävs dels för att företagen ska få det riskkapital som behövs, dels för att transaktioner ska kunna genomföras utan betungande särskilda kontrollåtgärder. De som tar ställning till ekonomisk information och som därför är beroende av en kvalitetssäker revision är t.ex. aktieägare och andra investerare, kreditgivare, leverantörer, kunder, företagsledningar, anställda samt stat och kommun (FAR Del II, 2004).

Revisionens främsta uppgift är att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning. Revisionen ligger ofta till grund för ett viktigt beslutsfattande och därför är kravet på en kvalitetssäker revision mycket stort. Under de senare åren har dock förtroendet för revisionens kvalitet och revisorernas arbete fått mycket kritik. Avslöjandena om karteller, debatten kring företags redovisning, förmåner för ledande näringslivsföreträdare m m har lett till ett minskat förtroende för svenskt näringsliv. Förtroendet för näringslivet är av avgörande betydelse för företagets förmåga att skaffa kapital och påverkar enskilda människors arbete, sparande och pensioner. Upprinnelsen står att finna i så skilda saker som amerikanska redovisnings- och revisionskandaler, påståenden om kartellbildningar i svenskt näringsliv och förekomsten av frikostiga optionsprogram för svenska och utländska företagsledare (Larsson, 2004).

Revisorns roll som bestyrkare av ekonomisk och annan information handlar om att förstå och uppfylla intressenternas förväntningar, men också att genom påverkan skapa realistiska krav på revisorns roll. Genom arbete med revisionsetiken och revisionsmetodiken har revisionens kvalitet ökat och revisorns ansvarsområde tydliggjorts. Över tiden har normerna för revisorn respektive revisionen blivit alltmer omfattande i takt med omvärldens ökande förväntningar på revisionen (ibid.).

I takt med att komplexiteten i företagets verksamheter ökat har det blivit svårare att alltid få full förståelse för en revisionsmetodik som är baserad på enbart principer. I stället har kraven på detaljreglering och på sanktioner för missbruk tilltagit i styrka.

Bland drivkrafterna identifieras den så kallade globaliseringen i allmänhet, bolagens ökade internationella finansiering och de krav som de stora placerarna av pensionskapital ställer. Givetvis har den stora Enronskandalen som rullades upp under hösten 2001 påverkat mycket. I Enrons kölvatten har följt även andra företagsfallissemang där företagsstyrning, redovisning och revision blivit starkt ifrågasatta.

Det alltmer sviktande förtroendet för revisionen och revisorns roll ställer idag ett högt krav på en god kvalitet på revisionen. Revisionen måste vara pålitlig för alla intressenter. Revisionens kvalitet påverkas av flera olika delar. Den externa kontrollen ligger i olika lagar såsom revisorslagen (2001:883), revisionslagen (1999:1079), aktiebolagslagen (1975:1385) m.m. Fr.o.m. den 1 januari 2004 gäller även RS (Revisionsstandard i Sverige). FAR ger ut denna RS som uttryck för god revisionsstandard i Sverige. RS baseras på de internationella revisionsstandarderna ISA som ges ut av IFAC (the International Federation of Accountants) och följer deras struktur. RS är alltså en produkt av det ökade kravet på internationalisering av revision och redovisning. Den interna kontrollen på kvalitet ligger hos revisionsbyråernas sätt att arbeta och ställa krav på revisorn. Endast genom höga kompetenskrav, opartiskhet och etiskt medvetande kan en hög kvalitet på revisionen säkerställas.

1.2 Problemdiskussion

Under 1990 talet har företagsledningarnas ersättningar, i allt större utsträckning baserats på aktiekursen, och samtidigt har ägarnas avkastningskrav ökat. Detta har medfört att en del bolag manipulerat redovisningen och att stora bolag oväntat gått i konkurs. Revisorerna som oberoende ska granska revisionen har således fått en allt viktigare roll i samhället. Allmänhetens krav på revisorns oberoende och kompetens, för att skapa en god kvalitet på revisionen, har ökat och det har blivit allt vanligare att revisorer blivit stämnda av regering, aktieägare och andra grupper (Messier 1996).

”Kvaliteten ska höjas på revisionen av företag i EU för att undvika bokföringsskandaler som drabbade Enron och Worldcom. Detta är företagsnamn som har varit flitigt omskrivna i pressen de senaste åren, med all rätt. Skandalerna inom företagets värld har duggat tätt och revisorerna har ofta hamnat i fokus. Syftet med revisionen är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning. Revisionen ska ge trovärdighet åt företagets finansiella information och är en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv. Trots väl utarbetade regelverk och granskningskontroller för årliga revisioner har dessa skandaler kunnat hända och förtroendet för näringslivet och revisorerna har under dessa år kraftigt gått tillbaka (Har du hängt med i Enronskandalen?, 2002).

Kvalitetssäkringen på revisionen styrs av både externa och interna system. De externa systemen är i form av regelverk, rekommendationer och tillsynsmyndighetens arbete. Det interna systemet styrs av revisionsbyråerna själva. Genom en väl utarbetad struktur över hur revisorerna ska arbeta samt högt ställda krav på själva revisorn kan byråerna säkerställa en god intern kvalitetssäkring. Revisionsbyråer är företag där företagsekonomiska aspekter styr deras beteende. Det är mycket viktigt att de är trovärdiga och att näringslivet har fullt förtroende för professionens integritet.

1.3 Frågeställning

Vår bakgrund och problemdiskussion resulterar i två olika delfrågor som uppsatsen ämnar besvara. Vår första delfråga kommer att besvaras i vår teoretiska del och ligger till grund för att vi på ett systematiskt och strukturerat sätt ska kunna svara på delfråga två genom vår empiriska undersökning.

Delfråga 1:

- Vilka kvalitetsparametrar är viktigast för en god kvalitetssäker revision?

Delfråga 2:

- Hur arbetar revisionsbyråerna för att uppfylla dessa kvalitetsparametrar?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att identifiera vilka kvalitetsparametrar som är viktigast för att kunna framställa en pålitlig och kvalitetssäker revision samt att visa hur revisorer och revisionsbyråer arbetar med dessa parametrar för att säkerställa revisionen.

1.5 Avgränsning

Det finns flera olika former av revision som t.ex. statlig taxeringsrevision och miljörevision. Vi avgränsar oss i denna uppsats genom att endast belysa den revision som är lagstadgad enligt svensk lagstiftning.

1.6 Uppsatsens disposition

Kapitel 1: Inledning

Kapitlet ger en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformuleringar. I kapitlet beskrivs även syfte, avgränsningar samt uppsatsens disposition.

Kapitel 2: Metod

I metodkapitlet presenteras det metodiska angreppssättet samt uppsatsens undersökningsform. I detta kapitel diskuteras även tillförlitligheten och kvaliteten på den insamlade informationen.

Kapitel 3: Introduktion

I detta kapitel ges läsaren en förståelse om vad revision är. Vi tar upp revisionsprocessens innehåll, revisorns roll och diskuterar hur revisionen kan ses som en kvalitetsstämpel. Vi tar även upp tidigare forskning inom ämnesområdet.

Kapitel 4: Referensram

I kapitlet presenteras teorier som ger stöd för uppsatsens problemområde. Kapitlet inleds med en definition av begreppet kvalitet och vad kvalitetsstyrning är. I detta kapitel besvaras delfråga ett där vi identifierar de viktigaste kvalitetsparametrarna och beskriver dem kortfattat.

Kapitel 5: Empiri

I detta kapitel presenterar vi resultatet från de intervjuer som genomförts. Den empiriska delen utgår ifrån de kvalitetsparametrar som identifierats i referensramen.

Kapitel 6: Analys

Vi presenterar här en analys av vår undersökning, vilken har sin grund i den teoretiska referensramen och det empiriska materialet. Kapitlet är indelat utifrån de fyra kvalitetsparametrar som är presenterade i referensramen.

Kapitel 7: Slutsats och avslutande diskussion

I detta kapitel redogör vi för uppsatsens slutsats genom att kortfattat svara på studiens två delfrågor. I kapitlet förs även en avslutande diskussion följt av förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I detta kapitel kommer vi att beskriva den metodik som vi anser vara väsentlig för vårt uppsatsarbete. Syftet är att skapa en överblick för den metod vi använder i uppsatsen samt hur vi har gått tillväga i vårt forskningsarbete.

2.1 Undersökningsmetod

En forskare kan välja mellan två olika angreppssätt, kvantitativ eller kvalitativ metod. Forskaren gör valet av metod med utgångspunkt från den information han undersöker, mjukdata eller hårddata. Den största skillnaden mellan metoderna är användningen av siffror och statistik. Metodvalet skall göras med utgångspunkt i frågeställningen som forskaren ska undersöka. Det finns givetvis inget som hindrar att båda metoderna används i en undersökning (Holme & Solvang, 1997).

Vi anser att vårt arbete bäst utförs genom användning av den kvalitativa undersökningsmetoden eftersom vi inte har syfte att undersöka några siffror eller statistik. Den kvalitativa metoden har gett oss möjlighet och frihet att påverka våra studier och därmed uppnå vårt syfte att skapa förståelse för problematiken inom vårt valda ämne. Vi har därför valt att helt utelämnat den kvantitativa metoden eftersom vi anser att denna inriktar sig på att mäta ett problem, vilket vår studie inte lämpar sig för.

2.2 Datakällor

En forskare kan använda sig av primär- eller sekundärkällor. Primärkälla är det som forskaren själv samlar in och sekundärkälla är det som andra har samlat in (Holme & Solvang, 1997).

De sekundärkällor som vi har använt oss av är uppsatser som behandlar ämnet revision och kvalitetssäkring samt böcker och artiklar. För att finna denna litteratur har vi använt oss av sökmotorerna Gunda, Libris samt en rad olika databaser. Samtliga av dessa sökmotorer är tillgängliga via Ekonomiska biblioteket vid Göteborgs Universitet. Vi anser att vår litteratur är av hög kvalitet eftersom de är skrivna av författare som är väl insatta i ämnet. Våra primärkällor består av intervjuer med de tre största revisionsbyråerna. Vi har valt att göra dessa intervjuer eftersom vi anser att revisionsbyråer är de som har mest kunskap inom ämnet vi ska studera.

2.3 Urval av respondenter

I vår empiriska del var vårt syfte att få svar på hur olika revisionsbyråer arbetar med att få en så bra kvalitet på revisionen som möjligt utifrån de kvalitetsparametrar vi identifierat i vår referensram. Vi valde att intervjua personer ifrån Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC), Deloitte och Ernst & Young (E&Y). Vi valde dessa tre revisionsbyråer eftersom de är bland de största i Sverige och därmed sätter ett

riktmärke för andra revisionsbyråer. Med utgångspunkt att vi i denna uppsats valt att rikta in oss på att undersöka kvaliteten på större revisionsuppdrag har vi endast valt respondenter som är auktoriserade revisorer och arbetat med revision i minst tio år. De revisorer som vi intervjuat har stor erfarenhet av arbetet med revision och samtliga är ansvariga för revisionen på den byrå de arbetar.

2.4 Giltighetsanspråk

2.4.1 Validitet

Den inre validiteten betyder i vilken mån studiens resultat överensstämmer med verkligheten, det vill säga om resultaten verkligen fångar det som finns samt om forskaren lyckas mäta det som han eller hon avser att mäta (Merriam, 1994). För att lyckas med detta krävs att man har gjort rätt val av undersökningsenhet och respondenter. De revisorer vi valt är väl insatta i vårt ämne vilket är viktigt för att få kvalitativa svar under intervjuerna. Eftersom revisorerna har stor kunskap inom detta ämne anser vi att detta höjer vår validitet. Vi anser att tre intervjuer är lagom för att kunna jämföra och se om revisionsbyråerna arbetar med kvalitetssäkring på samma sätt.

Yttre validitet innebär att resultatet stämmer överens med verkligheten, det vill säga om det som undersöks är sant eller falskt. Den yttre validiteten kan bara konstateras genom empirisk prövning (Andersen, 1994). För att skapa en bra yttre validitet har vi undersökt våra teorier i den empiriska undersökningen. Det är svårt att veta hur generaliserbara de intervjuer vi har gjort är. Vi har dock själva upplevt att de respondenter vi har intervjuat har en mycket likvärdig uppfattning om ämnet. Genom att vi intervjuat revisorer från de största revisionsbyråerna har de med sin erfarenhet bidragit med stor kunskap till vår uppsats.

I vårt uppsatsarbete har vi valt att utgå från litteratur som är skriven av författare som har stora erfarenheter inom området. Vi har försökt att få ett så brett perspektiv på problemet som möjligt genom att använda litteratur ifrån olika intressegrupper. Vi har studerat åsikter ifrån flera företrädare genom att läsa artiklar från flera tidskrifter. Genom detta tillvägagångssätt har vi uppnått både en god inre och yttre validitet.

2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet beskrivs bäst med att om samma forskare skulle göra samma forskning om igen skulle han komma fram till samma slutsats som tidigare (Holme & Solvang, 1997). För att uppnå god reliabilitet krävs det därför en hög grad av objektivitet. Därför har vi försökt att vara så neutrala som möjligt vid genomförandet av intervjun. Då vi har använt oss av kvalitativa intervjuer är det dock omöjligt att vara helt passiva eftersom dessa intervjuer bygger på en diskussion. Då vi har valt att genomföra vårt arbete genom en kvalitativ metod som karakteriseras av tolkningar och subjektivitet så finner vi det för övrigt vara ganska svårt att fastställa reliabiliteten i vårt arbete. Däremot anser vi att vi uppnått en hög trovärdighet genom användandet av kunniga källor.

2.4.3 Teoretisk och praktisk relevans

Vi anser att vårt arbete skapar praktisk relevans för företag eftersom de konsekvenser som revisionen bringar berör i högsta grad flera intressenter. Diskussioner om hur företag kvalitetssäkrar har avlöst varandra en efter en i och med de skandaler som har

dykt upp. Vi anser därför att vårt arbete har bidragit med en teoretisk relevans för andra studenter, företag och forskare inom ämnet.

2.5 Genomförande av intervjuer

För att få en bättre förståelse för vårt ämne har vi valt att genomföra tre kvalitativa intervjuer med revisorer som arbetar på de tre största revisionsbyråerna. Dessa intervjuer syftar till att ge en förståelse för hur dessa arbetar med de kvalitetsparametrar vi identifierat i referensramen. Styrkan i den kvalitativa intervjun ligger i att undersökningssituationen liknar en vardaglig situation och ett vanligt samtal. Det innebär att detta är den intervjuform där forskaren utövar den minsta styrningen vad gäller undersökningssituationen. Vi strävar tvärtom efter att låta dem få påverka samtalets utveckling. För att ytterligare minska risken för styrning har vi valt att inte använda oss av standardiserade frågor utan endast ha några diskussionsfrågor som intervjumanual.

Vi har skickat våra diskussionsfrågor till respondenterna före genomförandet av intervjuerna, detta för att respondenterna ska vara väl införstådda med syftet av intervjun. För att förhindra att vi missförstår eller felciterar respondenterna har de intervjuer som utförts på plats spelats in. Vi är medvetna om att bandinspelning kan uppfattas som störande av en del respondenter men vi anser att de revisorer vi intervjuar är mycket vana vid detta eftersom de har gett många likartade intervjuer tidigare och att det därför inte påverkar deras svar. Efter utförda intervjuer och sammanställning har respondenterna fått möjlighet att kommentera sina uttalanden så inga missuppfattningar eller feltolkningar från vår sida förekommer.

2.6 Källkritik

Vid bedömning av källor kan tre olika källkritiska kriterier tillämpas. Dessa är samtidskrav, tendenskritik samt beroendekritik. Samtidskrav innebär att källan ska vara aktuell, tendenskritik innebär kritik av källorna vad gäller vinklad eller färgad information och beroendekritik betecknar en kontroll av källornas beroende av varandra (Eriksson, Wiedersheim 1997).

Samtidskravet av våra primärdata uppfylls genom att vi genomför intervjuer som grund för vår analys och slutsats. Våra sekundärdata kan ifrågasättas om de uppfyller samtidskravet eftersom vissa artiklar och böcker är äldre än tre år. Litteraturen är dock mycket relevant eftersom de innehåller information som fortfarande är aktuell. Viss tendenskritik kan riktas mot våra primärdata eftersom det är svårt för våra respondenter att inte påverkas av sin tidigare personliga erfarenhet. Beroendekritiken påverkar inte våra sekundärdata, vi anser inte heller att det föreligger någon risk för våra primärdata eftersom vi intervjuar respondenter ifrån olika företag.

3. Introduktion

I detta kapitel vill vi ge läsaren en förståelse om vad revision är och vad den innebär för intressenterna. Detta för att kunna skapa en bra grund till vår teoretiska referensram och uppsatsens problem. Vi beskriver kortfattat om revisionen, revisionsprocessen, revisorns roll vilka lagar som gäller och hur revisionen används som kvalitetssäkrande åtgärd. Vi tar även upp tidigare forskning inom området.

3.1 Revision

Revisionen syftar till att se om de affärshändelser som har skett i företaget har redovisats på rätt sätt och om de redovisade siffrorna rörande företagens ekonomi ger en riktig bild av företagets ställning. Revisionen syftar även till att klargöra hur styrelse och verkställande direktör har skött förvaltningen av företaget (FAR Del II, 2004).

”Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning” (Aktiebolagslagen 10 kap 3 §).

Revisionen utmynnar i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om årsredovisningens innehåll och företagets förvaltning. Målet med revisionen är att revisorn ska medverka till att trovärdig information om företagets ställning och förvaltning presenteras. Genom att företagen måste ge ut offentliga årsredovisningar förses långivare, aktieägare och andra intressenter med information som gör att intressenterna kan fatta beslut om företaget. Nyttan med offentligt reviderade årsredovisningar ligger därför främst hos tredje part.

Revisionen kan ge företaget tillgång till kapitalmarknader och hjälpa dem att få bättre lånevillkor. Revisionen kan även leda till att företagsledning och anställda blir mer måna om att sköta sina uppgifter på rätt sätt när de vet att en oberoende kontroll kommer att göras, vilket även leder till att risken för oegentligheter minskas. I revisionen pekar revisorn på brister i den interna kontrollen vilket kan leda till förbättringsåtgärder för företaget (Boynton et al, 2000).

Enligt Rittenberg och Schwieger (2003) finns det främst tre olika anledningar till varför en kvalitativ revision är nödvändig;

✓ **Opartiskhet**

Revisionen är viktig för att undvika att den ekonomiska informationen som företaget lämnar är opartisk. Risken föreligger att företagsledningen vill få företagets ekonomiska ställning att framstå som bättre eller sämre än vad den i verkligheten är. Om tex. företaget har ett bonussystem som är relaterat till det redovisade resultatet ligger det i ledningens intresse att försöka visa ett så bra resultat som möjligt. Dessutom bedömer ofta aktieägare ledningens arbete genom att se på det redovisade resultatet vilket ger ledningen ytterligare en anledning att visa ett gott resultat.

✓ **Avstånd**

Eftersom det ofta finns ett stort avstånd mellan användaren och företaget krävs det en oberoende part som kan intyga att företaget, dess produkter, tjänster och information är pålitligt.

✓ **Komplexitet**

Transaktioner, data- och informationssystem är komplexa och svåra att förstå. Ofta har inte användaren tillräckliga kunskaper för att kunna göra en god bedömning av företaget och då är revisorn en viktig del.

3.2 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen består av tre moment, planering, granskning och rapportering. Dessa tre moment beskrivs i Revisionsstandarden (FAR Del II, 2004). Vi förklarar kortfattat de tre olika momenten utifrån Revisionsstandarden.

3.2.1 Planering

Revisorn måste alltid börja med att planera sitt revisionsarbete så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Under planeringen bestämmer revisorn vilka områden som ska granskas, vilka granskningsmetoder som ska användas, vem som ska utföra granskningsåtgärderna samt en tidsplan för revisionen. En bra planering av revisionsarbetet ger en bra grund för revisorn att kunna säkerställa att han eller hon ägnar uppmärksamhet åt endast de väsentliga granskningsområdena, att eventuella problem identifieras och att arbetet utförs snabbt och effektivt. Planeringen underlättar också fördelningen av arbetsuppgifter till medarbetare och samordningen av det arbete som utförs av andra revisorer och specialister. Omfattningen av planeringen varierar beroende på företagets storlek, revisionens komplexitet, revisorns erfarenhet av företaget och kunskap om verksamheten.

Revisorn ska utarbeta och dokumentera en övergripande revisionsplan som beskriver den förväntade inriktningen och omfattningen på revisionen och hur den ska utföras. De förhållanden som revisorn tar hänsyn till när han eller hon utarbetar den övergripande revisionsplanen innefattar:

✓ **Kunskap om verksamheten**

Speciella branschförhållanden, viktiga särdrag avseende företaget samt ledningens allmänna kompetensnivå.

✓ **Förståelse av redovisningssystem och system för intern kontroll**

Vilka redovisningssystem som företaget tillämpar samt vilka system som finns för den interna kontrollen.

✓ **Risk och väsentlighet**

Identifiering av väsentliga brister och bedömning av hur stora riskerna för fel är samt identifiering av komplicerade redovisningsområden.

✓ **Granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden.**

Se hur internrevisionens arbete fungerar och vilka effekter detta har på den externa revisionens granskningsåtgärder.

✓ **Koordinering, ledning, övervakning och kontroll**

Anlitande av andra revisorer, specialister och övrigt personalbehov.

3.2.2 Granskning

Granskning innebär att upptäcka och att korrigera fel. Granskningsföremålen enligt den lagstadgade revisionen är årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning. Målet för granskningen är att göra det möjligt för revisorn att dels i revisionsberättelsen uttala sig om årsredovisningen och företagsledningens förvaltning samt göra de övriga lagstadgade uttalanden eller anmärkningar som kan vara aktuella, dels i övrigt kunna rapportera eller vidta åtgärder som lagstiftningen om revision kan kräva. För att kunna uttala sig i revisionsberättelsen skaffar sig revisorn tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att grunda sina slutsatser på.

Det finns flera olika granskningsmetoder och valet styrs i hög grad av kvaliteten på den interna kontrollen och på möjligheten att använda datorn som hjälpmedel. Revisorn avgör hur stor del av revisionen som ska utgöras av granskning av enskilda poster eller granskning av system.

Granskningen görs både på årsredovisningen/koncernredovisningen samt förvaltningen. För att granska årsredovisningen ska revisorn verifiera innehållet i de olika posterna och att företagets interna kontroller säkerställer en sann redovisning. För att verifiera enskilda poster i balans- och resultaträkningen kan revisorn analysera avvikelser från budget eller från tidigare år, göra kontrollinventeringar och granska underliggande verifikationer. För att granska den interna kontrollen gör revisorn avstämningar samt kontrollerar behörighetssystem och ibland även arbetsfördelning. I balansräkningen ska revisorn bekräfta tillgångar och skulder och se om det föreligger nedskrivningsbehov. Revisorn granskar företagets förvaltning genom att se på styrelseprotokoll, periodiska bokslut, delårsrapporter och budgetar.

Revisorns uttalanden höjer årsredovisningens trovärdighet genom att de görs med en hög grad av säkerhet. Det går dock inte att uppnå absolut säkerhet i en revision på grund av bl.a.

- De bedömningar som ligger i revisionen
- Revisionens metodik, nämligen att granska urval
- De begränsningar som är inneboende i varje redovisningssystem och system för intern kontroll
- Det faktum att de flesta bevis som revisorn har tillgång till är av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis för ett visst förhållande

3.2.3 Rapportering

Revisorn lämnar efter sin revision både skriftliga och muntliga rapporter till olika beslutsfattare hos klienten. Om revisorn har något att anmärka på ger han eller hon förslag till beslutsfattaren om förbättrande åtgärder. Eventuella brister och fel lämnas till klienten i god tid så att denne hinner att åtgärda problemet innan revisionsberättelsen skrivs. Om det förekommer väsentliga fel eller brister ska revisorn rapportera detta till VD och ofta även till styrelsen för åtgärd. Fel som är så väsentliga att redovisningen

inte kan sägas ha upprättats enligt årsredovisningslagen eller enligt god redovisningssed måste rapporteras i revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten som revisorn behöver lämna om sin klient. Revisionsberättelsen ska innehålla klart skrivna uttalanden och i tillämpliga fall anmärkningar och upplysningar om dels årsredovisningen, dels de andra förhållanden som revisorn har att bedöma och ta ställning till. Revisorn måste gå igenom och bedöma de slutsatser som dragits av de revisionsbevis som skaffats som grund för sina uttalanden och eventuella anmärkningar och upplysningar i revisionsberättelsen. Genomgången och bedömningen innefattar att ta ställning till huruvida årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige. Enligt aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen, förutom uttalandet om årsredovisningen, även innehålla

- Uttalande angående fastställande av resultaträkningen och balansräkningen
- Uttalande angående det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust
- Uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören

Den svenska revisionsberättelsen har en internationell förebild - ISA. Det står för International Standards on Auditing och är beteckningen på revisionsnormer som ges ut av den världsomfattande revisorsorganisationen IFAC. FAR har översatt ISA och anpassat dessa till svenska förhållanden. Denna standard, RS, har trätt i kraft den 1 januari 2004 (FAR Komplet, 2004).

3.3 Revisorns roll

Revisorns roll som bestyrkare av ekonomisk och annan information handlar om att förstå och uppfylla intressenternas förväntningar. Revisionen ska utföras enligt de lagar som finns men för att en revision ska bli så kvalitativ som möjligt är det inte bara lagar som revisorn måste ta hänsyn till. För att revisorn ska kunna utföra sin revision på ett kvalitativt sätt krävs ett styrkt oberoende. Detta är viktigt för att företagets intressenter ska kunna lita på att revisorn utfört sitt arbete utan att han eller hon påverkats av andra intressen (Larsson, 2004).

Enligt Edenhammar (2002) är det också viktigt att revisorerna har stor integritet. De måste hela tiden inse att deras uppdrag kommer från aktieägarna, inte från företagsledningen. De måste samarbeta med styrelsen för att ha dess stöd gentemot företagsledningen. Han anser även att börsbolagens revisorer måste bättre än idag förstå hur bolag värderas på börsen. Det är viktigt för att de skall kunna bedöma vad som är viktigast i företagets aktiemarknadsinformation och som därför måste kontrolleras med extra eftertanke. Det kan vara olika saker i olika företag. Edenhammar skriver även i sin artikel i balans att han tror att vi aldrig kommer att få redovisningsnormer som ger alla svar. Därför anser han att revisorerna måste hela tiden använda sitt sunda förnuft, sin erfarenhet och sina allmänekonomiska kunskaper när de tar ställning till redovisningen. Det räcker inte med att konstatera att en viss redovisning möjligen kan betraktas som tillåten enligt Redovisningsrådets rekommendationer. Huvudfrågan är om

redovisningen ger intressenterna en rättvisande bild av företagets utveckling. När väl en skandal dyker upp är det ett lamt försvar att redovisningen inte var direkt olaglig. Det visar inte minst den amerikanska debatten i Enronfallet.

3.4 Revisionen som kvalitetsstämpel

Revisionen kan ses som en kvalitetsstämpel på ett företags årsredovisning genom att den säkerställer informationen som företaget lämnar ut till sina intressenter. Revisionen grundas på historiska fakta och tillför därför ingen ny information till företagets intressenter men däremot ger informationen säkerhet till intressenterna genom att den begränsar företaget att ge ut falsk information till intressenterna. Enligt Boynton et al är det också troligt att ledningen i det reviderade företaget utför och tillhandahåller mer sanningsenliga rapporter för att de känner till granskningen. Även Cassel (1996) anser att revisionen är mycket viktig för att kunna säkra kvaliteten på informationen som används som beslutsunderlag av företagets intressenter. Cassel anser att det finns en stor nytta men samtidigt en stor risk att intressenterna litar för mycket på den reviderade informationen vilket kan leda till att felaktigheter inte upptäcks. Cassel anser att intressenterna inte bör lita blint på en reviderad årsredovisning.

3.5 Tidigare forskning inom området

Det finns flera olika tidigare studier som gjorts inom vårt ämnesområde. Studier har gjorts om bl.a. etik hos revisorer, revisorns oberoende i form av analysmodellen samt studier i vad som kännetecknar en god kvalitetssäker revision. Denna tidigare forskning har gett oss bra underlag för att kunna utveckla vår inriktning med uppsatsen att identifiera de viktigaste grunderna för kvalitetssäker revision för att sedan undersöka hur revisionsbyråerna arbetar med detta.

3.5.1 Etik hos revisorer

I en magisteruppsats skriven av Lundell och Holmström (2004) gjordes en mycket intressant pilotstudie över svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang. Syftet var att åskådliggöra förmågan till etiskt resonemang och att göra en jämförelse med revisorer i andra länder. Författarna undersökte även om det fanns skillnader i förmågan att resonera etiskt mellan revisorer på stora och små revisionsbolag samt om faktorer som kön, ålder och deltagande på etikkurs påverkar deras förmåga till etiskt resonemang. Författarna kunde i sin empiriska studie konstatera att revisorer på mindre byråer har en högre förmåga till etiskt resonemang än revisorer på stora revisionsbyråer. De kvinnliga revisorerna uppvisade en högre förmåga till etiskt resonemang än sina manliga kollegor och yngre revisorer erhöll ett högre genomsnittligt värde än sina kollegor.

Författarna kom i sin analys fram till att svenska auktoriserade revisorer ofta fattar beslut i moraliska dilemman utifrån viljan att göra det som är rätt för gruppen. Det skulle kunna leda till att det finns en risk att revisorerna inte reflekterar över huruvida deras agerande är etiskt då avsikten med agerandet är att gynna andra gruppers intressen eller uppnå en viss avsikt. Risk kan även finnas att de svenska revisorerna fattar beslut som är gynnsamma för till exempel klienten endast för att revisorn vill vara snäll istället för att agera korrekt i den givna situationen, vilket enligt författarna kan leda till att

revideringen av den finansiella informationen påverkas. I uppsatsen konstaterade författarna att det anses nödvändigt att öka de svenska revisorernas förmåga att resonera etiskt.

3.5.2 Revisorns oberoende

En stor vikt vid kvalitetssäker revision är opartiskhet och självständighet för revisorn. I en magisteruppsats från Handelshögskolan i Göteborg diskuterar författarna om analysmodellen är ett bra redskap för att öka förtroendet för revisorn och därmed revisionen. Enligt författarna är en av revisorns uppgifter att ge ökad trovärdighet åt årsredovisningen. Syftet är att omvärlden ska få ett ökat förtroende för årsredovisningen när revisorn sätter sin signatur. Författarna förklarar att en förutsättning för detta är att revisorn är oberoende. I studien frågas huruvida analysmodellen är ett bra verktyg för revisorn vid skapandet av ett ökat oberoende och därmed ökat förtroende för inför klienten. I studien riktas kritik mot analysmodellen som verktyg för säkerställande av oberoendet och förtroendet. Med den empiriska delen som underlag ifrågasätter författarna analysmodellens användande eftersom den inte i tillräcklig utsträckning tar hänsyn till förmåga, välvilja, benägenhet samt ömsesidigt förtroende (Christoffersson, Emanuelsson, Ryvallius, 2002).

3.5.3 God kvalitetssäker revision

Eklöv (1998) gjorde i sin licentiatuppsats en undersökning om vilka kvalitetskontroller som görs i syfte att höja kvaliteten på revisionen. I litteraturstudien visade det sig att såväl den teoretiska som praktiska kunskapen om vad som påverkar kvaliteten i revisionen var otillräcklig. Författaren breddade då sin forskning för att kunna åstadkomma en teoretisk syntes för vad kvalitet i revision kan vara och undersöka olika aspekter hos kvaliteten. Eklöv studerade ett flertal olika forskningsartiklar och en analys av det materialet ledde fram till 17 olika egenskaper för kvalitet, vilka växer i betydelse vid vissa led i revisionsprocessen. Detta ger följande figur;

	Processled			
	Informations- insamling	Planering	Granskning	Rapportering
Egenskap				
Tidsanpassning		x	x	x
Förändringar hos Klienten	x			
Riskbedömnig	x	x		
Förståelse för klientsystem	x	x	x	
Oberoende attityd			x	
Grundlighet	x	x	x	x

Kunskap och erfarenhet	x	x	x	x
Ovanliga poster	x	x	x	
Byråresursernas tillgänglighet			x	
Tidsrestriktioner			x	
Noggrannhet				x
Arvode				x
Tidsbudget				x
Korrespondens m. regler		x	x	
Korrespondens m. byråns regler	x	x	x	
Korrekt urval			x	
Dokumentation	x	x	x	x

Tidsanpassning är enligt Eklöv en egenskap som är betydelsefull i alla faser utom i den förberedande informationsinsamlingen. Denna egenskap kan sägas vara en matchning i tid av de olika moment som ingår i revisorns granskningsplan, så att alla planerade moment utförs enligt den tidsplan revisorn lagt upp för att hinna utföra alla granskningsmoment.

Förändringar hos klienten är betydelsefulla just vid själva informationsinsamlingen. Detta är en egenskap som kan bli problematisk för revisorer som haft uppdraget under flera år, då revisorn kan bli så bekant med bolaget att nya riskområden hos bolaget helt enkelt förbises. Å andra sidan kan en revisor som är medveten om detta istället ha en fördel av att känna bolaget så väl att sådana risker snabbt identifieras.

Riskbedömning är en egenskap som också har störst betydelse i informationsinsamlingen och framförallt i planeringen av revisionen och upplägget av granskningsplanen. Revisorn kan därefter under revisionens gång upptäcka riskområden som inte framkommer i de inledande processleden, och utökar då sin granskningsinsats.

Förståelse för klientens system är också betydelsefull framförallt i de inledande processleden, samt i granskningen av förvaltningen.

En **oberoende attityd** är naturligtvis av stor betydelse under hela revisionen, men framförallt under de faser då revisorn måste utföra viktiga bedömningar av revisionsmål under den löpande granskningen och i granskningen av årsredovisningen och av förvaltningen av bolaget.

Revisionen bör naturligtvis utföras noggrant, med stor **grundlighet** under hela revisionen, dock betonas grundlighet under de inledande faserna och i själva granskningen, så att revisorn kan komma fram till ett korrekt uttalande.

Revisorns **kunskap och erfarenhet** är avgörande för att sådan information ska kunna samlas in som kan fungera som en utgångspunkt för planeringen och uppläggningsplanen. Därefter kan assistenter utföra granskningsmomenten enligt de riktlinjer revisorn dragit upp i granskningsplanen, förutsatt att de har tillgång till handledning från revisorn. Då granskningen är genomförd och beslut ska fattas om vilket uttalande som kan ges, det vill säga rapporteringsledet, inträder åter vikten av revisorns kunskap och erfarenhet.

Förekomsten av **ovanliga poster** identifieras genom den inledande informationsinsamlingen och i uppdragsplaneringen medtages de i granskningsplanen om de är väsentliga. Om revisorn bedömt att de ovanliga poster som framkommit i de inledande processleden är väsentliga utförs sedan en granskning av dessa, framförallt i granskning av årsredovisning och om ovanligheter förekommer i ledningens förvaltning av bolaget.

Revisorns möjligheter att utnyttja **byråns resurser**, eller möjlighet att tillgodose behov av experter för att korrekt kunna bedöma vissa poster, växer i processledet granskning. Tillgängligheten av sådan hjälp kan avgöra revisorns möjlighet att ge ett korrekt uttalande.

Tidsrestriktioner är avgörande i de moment som föregår det datum då årsredovisningen ska avges. Denna egenskap är betydelsefull såtillvida att ledningen fastställt en tid för avgivande av årsredovisningen, och detta datum är en ordentlig restriktion för revisorn, faktum är att alla granskningsmoment måste hinna utföras innan revisionsberättelsen kan avges. Tendensen är att årsredovisningen för börsnoterade bolag ska avges allt kortare tid efter brytdagen, vilken för de allra flesta börsnoterade bolag är den 31 december. Detta kan leda till att bolagen i framtiden baserar vissa periodiseringar av exempelvis kostnader för sålda varor på approximationer, vilket försvårar revisorns granskningsinsats av väsentliga poster som leverantörsskulder och varulager vid bokslutstillfället.

Noggrannheten i bedömningar är en egenskap som är avgörande vid rapporteringsfasen, och beror naturligtvis på att revisorn gjort noggranna bedömningar genom hela granskningsfasen. Det är även framförallt av stor betydelse vid sammanfattning i revisionspromemorian till ledningen, och vid bedömningen av hur de bemött revisorns påpekanden, så att ett korrekt uttalande kan ges i revisionsberättelsen.

Arvodesdebiteringen och **analys av tidsbudgeten** inträder främst i avslutningen av uppdraget, för att erhålla feedback på uppdraget, och för att korrekt kunna debitera bolaget för den utförda tjänsten. Revisionsuppdrag utförs oftast till fast pris, på villkor att de förutsättningar som offerten baserades på också visat sig gälla då revisorn

genomfört sin granskning. Dessa offerter baseras ofta på antagandet att bolagets verksamhet bedrivits i enlighet med lag och bolagsordning.

Revisorn ska utföra sin granskning i **korrespondens** med regler och rekommendationer, vilket är betydelsefullt i alla granskningsmoment från utformning av granskningsplanen i uppdragsplaneringen till och med granskning av förvaltningen av bolaget. Inom vissa byråer finns idag även regler för acceptans av ett nytt uppdrag, vilket syns i kolumnen för korrespondens med byråns regler och rekommendationer.

I granskningsplanen ställer revisorn upp och beräknar väsentlighetskriterier, vilka sedan ska granskas i enlighet med granskningsplanen. De riskområden som också identifierats i bedömningen av den insamlade informationen tillsammans med väsentlighetskriterierna bildar utgångspunkten för **urval** av de poster som ska granskas, vilket utförs i processledet granskning.

I alla processled är det mycket betydelsefullt att revisorn **dokumenterar** sina bedömningar och beslut, tillsammans med de olika moment som utförts i genomförandet av uppdraget. Det är omöjligt att minnas i efterhand alla de avgörande led som lett fram till revisorns uttalande, och dokumentationen tjänar också till skydd för revisorn om denne skulle råka ut för en rättslig process efter avgivande av revisionsberättelsen. Revisorn daterar sin revisionsberättelse, vilket utgör gränsen för sådan information som revisorn kunnat tillgå under sin granskning.

Alla dessa egenskaper förefaller utgöras av sådana egenskaper som inte kan dokumenteras och som därför inte kan granskas i efterhand. Eklöv anser att detta är ett problem inom revision, där ett alltmer tilltagande intresse riktas mot bedömningar av kvalitet i den utförda revisionen.

4. Referensram

I kapitlet presenteras teorier som ger stöd för uppsatsens problemområde. Kapitlet inleds med en definition av begreppet kvalitet och vad kvalitetsstyrning är. I detta kapitel besvarar vi delfråga ett genom att identifiera de viktigaste kvalitetsparametrarna och beskriva dem kortfattat.

4.1 Kvalitetssäkring

Under slutet av 1960-talet började begrepp som ”quality assurance” eller *kvalitetssäkring* bli uppmärksammas. Som senare utvecklades till kvalitetsstyrning. Med begreppet kvalitetsstyrning menas en verksamhet som syftar till att ge säkerhet i att avsedd kvalitet uppnås och vidmakthålls. En kund som köper en produkt har vissa förväntningar. Dessa bestäms av flera faktorer. Ändamålet eller den avsedda användningen påverkar förväntningarna. Om produkten vid användningen uppfyller förväntningarna blir kunden förmodligen nöjd och anser att produkten är av god kvalitet. Uppfylls inte förväntningarna anser kunden att produkten är av dålig kvalitet. Kvalitet kan därför definieras genom den förmågan att uppfylla kundens förväntningar. I den svenska standarden för termer inom kvalitetsområden definieras kvalitet just med hänsyn till hur behov uppfylls (Sandholm, 1999).

Ett på många håll försummat alternativ för att nå en bättre lönsamhet är kvalitet. Genom en bättre och helhjärtad hantering av de frågor som har med kvalitet att göra påverkar man både intäkter och kostnader på ett sätt som är till stort fördel för lönsamhet. En bättre kvalitet leder även till ökad konkurrenskraft och därmed till ökade intäkter. Därför väljer många företag att arbeta med kvaliteten inom företaget. Det finns många metoder för att kunna verkställa och säkerställa kvaliteten inom företaget. Företagen väljer att säkerställa kvaliteten inom företagen efter deras behov samt typ av bransch som de verkar inom. Kvalitetsrevision är en uppföljning som innebär att man utför oberoende granskningar och översyner av arbetet med varornas och tjänsternas kvalitet. Med oberoende menas att revisionsarbetet utförs av personer som inte har något direkt ansvar för det som omfattas av kvalitetsrevision. Dessa revisioner har utförts under en lång tid med avseende på företagets ekonomiarbeten. Avsikten med dessa revisioner är att garantera att de ekonomiska intressena, som i första hand ägare och samhälle har, tillvaratas på rätt sätt (ibid.).

Författaren Lars Sandholm har i 30 år forskat inom kvalitetsstyrning. I hans senaste bok *Kvalitetsstyrning med Totalkvalitet* beskriver han hur verksamhetsutveckling med fokus på totalkvalitet ska genomföras i såväl industri- som tjänsteorganisationer. Dessa revisioner utförs av specialister som inte är anställda av företaget (externa revisorer). I större företag förekommer dessutom revisioner av företagets anställda revisorer (interna revisorer). Dessa är företagsledningens verktyg för granskning och översyn av företagets ekonomiska verksamhet. Revisionsverksamhet inriktad på kvalitet är analog med revisionsverksamhet inriktad på ekonomi.

Interna revisioner

Att använda interna revisorer på heltid förbättrar avsevärt företags kompetens för interna kvalitetsrevisioner. Revisorerna får själva en avsevärt höjd kompetens genom revisionsarbetet. De får en inblick i och erfarenhet av, många av företags verksamheter (Sandholm, 1999).

Externa revisioner

Kvalitetsrevisioner utförs även av revisorer som inte är anställda av företaget utan t ex inhyrda enbart för revision. Detta kan vara konsulter. Kvalitetsrevisioner skall utföras enligt en plan som säkerställer att varje område revideras minst en gång under två års period. Utöver dessa planerade kvalitetsrevisioner kan det behövas extraordinära revisioner. Orsaken till detta kan vara:

- väsentliga förändringar har skett i exempelvis rutiner eller ansvarsfördelning.
- Misstanke om att det finns brister i arbetet.
- Uppföljning av korrigerande åtgärder.

(ibid.)

4.1.1 Kvalitetspolicy

Ett verkningsfullt ledarskap för kvalitet förutsätter att företagsledningen ger klara riktlinjer för hur verksamheten skall bedrivas och följer upp att verksamheten bedrivs på angivet sätt. Riktlinjer ska vara nedskrivna i företags kvalitetspolicy. Det blir allt vanligare att företag har kvalitetspolicy. Det är i första hand det ökade intresset för certifieringskrav som bidragit till detta. Om ledningen önskar arbeta enligt speciella certifieringskrav medför detta givetvis att det måste finnas en kvalitetspolicy. Det bör vara så att ledningen djupt känner att man vill uttrycka en viljeinriktning för medarbetarna när det gäller kvalitet. Kvalitetspolicy skall komma från hjärtat. Många orsaker till att man hamnat i svårigheter med kvalitet kan vara att man inte har någon kvalitetspolicy (Sandholm, 1999.)

4.2 Kvalitetskontroller inom revisionsbyrå

Kvaliteten på revisionen är en viktig fråga, inte bara för dem som blir utsatta för revision, utan också för revisorerna själva. Ryktet om en dåligt utförd revision kan skada både revisorn och revisorskåren och därmed revisorsrollen.

En hög kvalitet säkerställs först och främst genom att revisorn har en god utbildning och lämplig praktisk erfarenhet, men också genom att arbetet blir kontrollerat och bedömt.

Inom redovisningen så skiljs det åt mellan interna kvalitetskontroller och externa kvalitetskontroller. De flesta revisionsbyråer har interna system som de följer. De byråer som arbetar med intern kvalitetssäkring arbetar mot samma mål och även om systemen skiljer sig åt byråer emellan så är grunden den samma. De kvalifikationer som byråerna strävar efter med sina interna kvalitetssäkringar är att erbjuda rena revisionsberättelser samt att man alltid har en förtroendegivande roll som måste stödjas. De externa kvalitetskontrollerna görs av olika utskott och nämnder. Dessa kvalitetskontroller görs för att kunna upprätthålla den kvalitet som eftersträvas (ibid.).

4.2.1 Externa kvalitetskontroller

Revisionsbyråbranschens grundläggande uppgift är att bidra till förtroendet för den ekonomiska information som lämnas av företag, organisationer och myndigheter. Sådant förtroende krävs dels för att företagen skall få det riskkapital som behövs, dels för att transaktioner skall kunna genomföras utan betungande särskilda kontrollåtgärder. De som är i behov av den ekonomiska informationen och som berörs av branschens verksamhet, är t.ex. aktieägare och andra investerare, kreditgivare, leverantörer, kunder, företagsledning, anställda samt stat och kommun. Branschen fyller sin uppgift genom att revisorer uttalar sig om och ger en rättvisande bild av företaget, organisationens eller myndighetens resultat och ställning samt huruvida förvaltningen har utövats enligt relevanta regler. Detta sker bäst när revisorer och andra specialister aktivt medverkar till att utveckla kvaliteten på den ekonomiska informationen och på de system som ligger till grund för informationen (FAR komplett 2004).

FAR och SRS (Svenska Revisors Samfundet) har sedan länge obligatoriska kvalitetskontrollprogram för sina ledamöter och byråer. Sedan år 2003 gäller med utgångspunkt i en EG-rekommendation om kvalitetssäkring av lagstadgad revision nya regler för detta föreningsadministrerade system. FAR är en intresseförening för auktoriserade och godkända revisorer samt kvalificerade specialister inom revisionsbranschen. Deras uppgift är att bibehålla en hög kvalitet på redovisningen som helhet och vara vägledande inom revisionen. Inom FAR ingår kvalitetsnämnden som är ansvarig och har i uppgift att leda och övervaka kvalitetskontrollerna. En kvalitetskontrollstyrelse som består av en majoritet av icke-revisorer ska utöva tillsyn över kvalitetsnämndens arbete. Kvalitetsnämnden ska fortlöpande underrätta FAR:s styrelse de synpunkter och förslag som kan föranledas av arbetet samt rapportera sitt arbete med kvalitetskontroll av revisionsverksamhet till kvalitetskontrollstyrelsen. Kvalitetskontroll åt kvalitetsnämnden utövas av kvalitetskontrollanter, dessa kvalitetskontrollanter utses av kvalitetsnämnden (FAR komplett 2004).

För att kunna bli en kvalitetskontrollant måste dessa krav uppfyllas:

- vara FAR-ledamot
- ha varit FAR-ledamot
- godkänts av FAR:s styrelse för ändamålet i sammanlagt minst tio år och de senaste tre åren i följd
- vara oberoende i förhållande till det revisionsföretag där den kontrollerade ledamoten är verksam
- kontrollanten får inte heller vara vald revisor i revisionsföretaget eller verksam inom den revisionsgrupp där revisionen av det kontrollerade revisionsföretaget utförs
- ha den yrkeserfarenhet och utbildning som krävs för att utföra den aktuella kvalitetskontrollen

(FAR Komplet, 2004)

Genomförande

En ledamot skall vart femte år visa att han eller hon under de gångna fem åren har genomgått kvalitetskontroll på det sätt som följer av FAR:s stadgar, den ordning för kvalitetskontrollen som fastställts av FAR:s stämma och de tillämpningsanvisningar som utfärdats av FAR. Det revisionsföretag som väljs ut för kvalitetskontroll tilldelas en tidpunkt för när kontrollen kommer att utföras samt får förslag på en lämplig

kvalitetskontrollant som ska utföra granskningen. Om revisionsföretaget inom i normalfallet tre veckor anför skäl för att inte godta den föreslagna kvalitetskontrollanten, skall kvalitetsnämnden inom en månad efter detta besked lämna ett nytt förslag, denna gång omfattande två kvalitetskontrollanter av vilka revisionsföretaget inom tre veckor får välja en ny kontrollant (ibid.).

Kvalitetsnämnden ska utfärda riktlinjer för kvalitetskontroll av revisionsverksamhet. Kvalitetskontrollanten ska först verifiera och utreda byråns eget system, endast om granskningen för den egna verksamheten är otillräcklig kan kvalitetskontrollanten använda sig av substansgranskning (ibid.).

Brister i verksamheten

Kvalitetskontrollanten kan finna brister i revisionsföretaget under sin kontroll. Revisionsföretaget kan begära att få tre månader för att kunna åtgärda de brister som kvalitetskontrollanten funnit. Kvalitetskontrollanten kan neka revisionsföretaget dessa tre månader om bristerna är av ett sådant slag att det kan komma att skada tredje man eller om tiden är otillräcklig för att kunna avhjälpa bristerna (ibid.).

Rapportering

Senast fyra månader efter det att kvalitetskontrollanten utsågs ska han eller hon avge en skriftlig rapport till revisionsföretaget och kvalitetsnämnden. Om kvalitetskontrollen varit ajournerad eller det finns särskilda skäl, kan kvalitetsnämnden medge att rapporten får lämnas senare. Det exemplar av rapporten som lämnas till kvalitetsnämnden skall vara anonymiserat på så sätt att det inte innehåller några uppgifter som kan identifiera enskilda klienter, revisorer hos revisionsföretaget eller revisionsföretaget självt. Vid godkänt resultat skall rapporten vara kortfattad och standardiserad. Är kvalitetskontrollanten tveksam, skall rapporten innehålla så detaljerad information att kvalitetsnämnden kan göra en egen bedömning. Vid underkänt resultat skall rapporten vara så detaljerad att kvalitetsnämnden kan bedöma om det finns behov av disciplinär prövning. Kvalitetsnämnden ger ut riktlinjer angående rapportens utformning och innehåll. Varje kvartal ska kvalitetsnämnden lämna information om kontrollresultatet till kvalitetskontroll styrelsen. Kansliet skall en gång per år upplysa kvalitetskontrollstyrelsen och Revisorsnämnden om vilka FAR-ledamöter som omfattats av kvalitetskontrollen och om resultatet av slutförda kontroller. Kansliet skall dessutom informera Revisorsnämnden om vilka andra kvalificerade revisorer som omfattats av kvalitetskontrollen och om resultatet av kvalitetskontrollen (FAR komplett 2004).

4.2.2 Interna kvalitetskontroller

Det finns allmänna riktlinjer för hur revisionsföretag ska införa riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroller. Dessa är utformade för att säkerställa att alla revisioner utförs enligt god revisorssed. De allmänna rekommendationerna ska ge viss vägledning för revisionsbyråerna och enskilda revisorer om lämpliga åtgärder i samband med kontroll av kvaliteten på revisionsarbete som utförs inom den egna byrån. Kvalitetskontroller innebär åtgärder av administrativt och förebyggande natur som efterhandskontroller. Kvalitetskontrollerna görs av personal som är sysselsatta med revisionsarbete inom en byrå samt även byråns ägare (ibid.).

Det finns inga regler hur den interna kvalitetskontrollen ska vara uppbyggd. Riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll är beroende av faktorer såsom revisionsföretagets storlek och klientstruktur, den geografiska spridningen, organisationen samt rimliga

överväganden om kostnader och nytta. Detta innebär att enskilda revisionsföretags riktlinjer och rutiner för den interna kvalitetskontrollen varierar. Många stora och medelstora byråer har interna kvalitetskontrollprogram för att få bekräftat att verksamheten bedrivs enligt de regler som byråledningen har bestämt. Ofta har byrån då en grupp av erfarna revisorer som väljer ut uppdrag så att byråns alla ansvariga revisorers arbete efter hand granskas enligt ett i förväg uppgjort program (ibid.).

4.3 Kvalitetsparametrar för en god kvalitetssäker revision

Genom en analys av vår introduktion, studie av tidigare forskning och teoretiska referensram har vi identifierat fyra kvalitetsparametrar som vi ur vår teori uppfattat som de mest grundläggande faktorerna för en kvalitativ revision. Det finns många olika faktorer som påverkar kvaliteten på revisionen. Exempel på flera olika kvalitetsparametrar har vi nämnt i den tidigare forskningen av författaren Eklöv. Vi har i vår studie valt att endast fokusera på de kvalitetsparametrar som vi anser vara de mest grundläggande för kvaliteten på revisionen. Övriga parametrar som t.ex god planering och god dokumentation är visserligen också viktiga för kvaliteten men dessa är inte grundläggande, utan mer kompletterande faktorer för en god kvalitet. Vi anser att de fyra parametrar vi har valt sammanfattar flera av de övriga som finns och utesluter därför djupare diskussion om dessa.

Den första kvalitetsparametern som vi identifierat ur vår teori är oberoendet. Oberoendet är den parameter som diskuterats flitigast i debatten om kvalitetssäker revision och författarna är eniga om oberoendets stora betydelse. Utan ett starkt oberoende är det omöjligt för revisorn att ge en rättvis bild av det reviderade företaget. Vår andra kvalitetsparameter är det etiska medvetandet. På grund av den alltmer ökande komplexiteten inom revisionsbranschen har det blivit allt viktigare med revisorer som har ett gott etiskt medvetande vilket skapar större möjligheter att stå emot impulser från andra individer. I flera av de skandaler som inträffat de senaste åren har revisorer agerat enligt de lagar som finns men helt uteslutit tanken på om de handlat etiskt rätt eller inte. Vår tredje parameter är revisorns formella kompetens och erfarenhet. Denna parameter är nödvändig för att revisorn ska kunna agera utefter de lagar och rekommendationer som gäller. Den fjärde parametern är specifik branschkunskap. Detta är viktigt för att revisorn ska ha en möjlighet att kunna identifiera risker och problem hos det reviderade företaget. Genom en hög grad av oberoende, etisk medvetande, kompetens och specifik branschkunskap om den reviderade branschen anser vi att det finns goda grunder för revisorn att genomföra en kvalitetssäker och rättvis revision. Vi beskriver dessa fyra parametrar och deras betydelse för en kvalitetssäker revision mer utförligt nedan;

4.3.1 Oberoende

Det finns ett flertal olika definitioner och begrepp för vad oberoende innebär. Enligt Cassel (1996) avses med oberoende att revisorn ska utföra sitt uppdrag på ett objektivt sätt. Begreppet oberoende kan tolkas ur flera perspektiv. För att vara helt oberoende ska den ideala revisorn ha ekonomiska, juridiska och psykologiska förutsättningar. Revisorn ska varken vara positiv eller negativ för företagets ekonomiska resultat. Om revisorn är helt likgiltig ökas möjligheter för att vara en helt oberoende iakttagare. Vidare anser Cassel att revisorn måste vara försedd med civilkurage och agera opartiskt mot marknadsaktörerna. En annan definition är att oberoendet är en karaktärsfråga vilket

innebär att kunna ha en förmåga att självständigt och objektivt kunna ta ställning till insamlad information och att kunna framföra kritik av innehållet (Diamant 2004).

Oberoendet kan delas upp i två olika grupper;

Faktiskt oberoende:

Det sinnestillstånd som tillåter en individ att ha en åsikt som inte äventyras av influenser som påverkar det yrkesmässiga omdömet samt att agera med integritet, opartiskhet samt professionell skepticism (FAR Del II, 2004).

Synbart oberoende:

Att undvika sådana förhållanden och omständigheter som är så betydelsefulla att en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter, inklusive vidtagna motåtgärder, skulle anta att integriteten, objektiviteten eller den professionella skepticismen hos ett revisionsföretag, eller en person i ett utlåtandeteam, äventyras (ibid.).

Att använda begreppet oberoende fristående kan skapa missförstånd. Enligt FAR (2004) kan ordet utan stöd få en utomstående iakttagare att anta att en person som använder sitt yrkesmässiga omdöme borde vara fri från alla ekonomiska, finansiella och andra typer av relationer. Detta är omöjligt eftersom alla samhällsmedborgare har relationer till andra. Därför ska betydelsen av sådana ekonomiska, finansiella och andra förhållanden bedömas med utgångspunkt från vad en kunnig och omdömesgill person med insikt om alla relevanta omständigheter skulle förmodas anse vara oacceptabelt. Enligt revisorslagen ska en revisor utföra sina uppdrag, som utgör revisionsverksamhet, med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Vidare står det att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

Analysmodellen

För att förenkla för revisionsbyråerna att säkerställa sitt oberoende har det införts en s.k. analysmodell som revisorerna arbetar efter. Enligt denna modell ska revisorn inför varje nytt uppdrag och när anledning därtill uppkommer i befintliga uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes förmåga eller vilja att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget om denne eller någon annan i den revisionsgrupp där revisorn är verksam

- har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet (egenintressehot)
- vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget (självgranskningshot)
- uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet (partsställningshot)
- har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning (vänskapshot)
- utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag (skrämselhot).

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (FAR Del II, 2004).

4.3.2 Etiskt medvetande

Ordet etik kommer från grekiskans *ethos* som betyder *sedvänja*, eller *seder* och *bruk*, vilket representerar principerna för hur en individ beter sig i sociala sammanhang. Dessutom kommer ordet etik från det grekiska *ethiko's* som betyder *något som har med karaktären att göra* vilket innebär att etik har att göra med människors värderingar och sätt att förhålla sig till andra (nationalencyklopedin 2003). Intresset för etik har funnits i århundraden och ämnet diskuteras inom nästan alla samhällslivets områden. Exempel finns inom affärsvärlden, vården och inom politiken. Bakgrunden till dagens ökade intresse kan vara att det på senare tid har inträffat ett flertal händelser som har lett till ifrågasättande av en rad yrkesgruppers moral och etik. Inom företag har t.ex. bonusavtal och andra förmåner kritiserats och i ett flertal fall har revisorernas arbete ifrågasatts. Då det i samhället kontinuerligt skapas nya oprövade situationer ställs revisorerna inför etiska överväganden där de måste balansera intresset mellan klienter, aktieägare, kreditgivare och samhälle. Dessa intressekonflikter leder ofta till att revisorn ställs inför moraliska dilemman (Almgren, 2004).

Verkligheten visar att åsikterna om innebörden av god etik och moral varierar. Det är därför svårt att skapa heltäckande och allmänt accepterade normer eller regler som i alla lägen visar hur en individ bör uppträda i en viss situation. Det är inte heller möjligt att förutse alla tänkbara situationer. Det allt snabbare tempot i samhället som ständigt skapar nya och tidigare inte prövade förutsättningar ställer yrkesutövaren inför inte alltid självklara etiska överväganden. Särskilt svårt är det om individen brukar få svar i ett detaljerat regelverk, men i den nya situationen inte finner svar i sådana regler (Bergman, Holm, 2003).

På grund av den alltmer ökande komplexiteten inom revisionsbranschen har det blivit allt viktigare med revisorer som har ett gott etiskt medvetande vilket skapar större möjligheter att stå emot impulser från andra individer. I flera av de skandaler som inträffat de senaste åren har revisorer agerat enligt de lagar som finns men helt utslutit tanken på om de handlat etiskt rätt eller inte.

4.3.3 Kompetens och erfarenhet

För att kunna utföra en säker revision krävs en hög formell kompetens av revisorn. Formell kompetens innebär att revisorn har den utbildning eller erfarenhet som krävs för sin befattning. En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget (revisionslagen 12 §). Revisorns kompetens och erfarenhet är av fundamental betydelse för att han eller hon ska kunna utföra sitt arbete på ett effektivt och bra sätt. Utan en god kompetens och erfarenhet är chansen för att upptäcka oegentligheter mycket liten. Kvaliteten på revisionen är därför mycket beroende av revisorns kompetens och den erfarenhet han eller hon har samlat på sig.

För auktoriserade och godkända revisorer finns i lag uppställda krav. Vem som helst får kalla sig revisor. Titeln revisor är inte skyddad. Däremot är det straffbart att ge sig ut för att vara auktoriserad eller godkänd revisor om man inte är det. Alla aktiebolag måste ha en auktoriserad eller godkänd revisor. I större bolag krävs att minst en revisor är auktoriserad, alternativt godkänd revisor som avlagt revisorsexamen. Även ekonomiska föreningar, bostadsrättsföreningar, stiftelser och vissa andra företag måste, om de uppnått en viss storlek, ha auktoriserade eller godkända revisorer (revisionslagen 1999:1079).

Auktoriserad eller godkänd revisor

Kraven för godkända revisorer är något lägre än för auktoriserade revisorer (120 poängs teoretisk utbildning - kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning inom vissa ämnesområden eller annan likvärdig teoretisk utbildning). Praktiktiden är minst tre år. Dessutom krävs revisorsexamen. För att bli auktoriserad revisor krävs att personen har revisionsverksamhet som yrke och är bosatt i Sverige eller i annan stat inom EES (Europeiska ekonomiska samarbetsområdet). Utbildningskravet är en magisterexamen, 160p, med ekonomisk inriktning inom vissa ämnesområden eller annan likvärdig teoretisk utbildning. Personen måste även ha avlagd revisorsexamen och högre revisorsexamen hos Revisorsnämnden samt minst fem års praktik, varav två under handledning av auktoriserad revisor med kvalificerad medverkan vid revision av svårreviderade företag (Far Komplet, 2004).

Förutom den formella kompetensen krävs även att personen anses redbar och lämplig att utöva revisionsverksamhet. Personen får inte vara i konkurs eller ha näringsförbud eller liknande förbud i Sverige eller annan stat. Auktorisation och godkännande beviljas av Revisorsnämnden för fem år i taget och upphävs omedelbart för den som lämnar revisorsyrket. Alla auktoriserade och godkända revisorer står under tillsyn av Revisorsnämnden (ibid.).

4.3.4 Specifik branschkunskap

Vissa branscher är mer komplexa att revidera än andra. För att kunna utföra en kvalitetssäker revision där brister upptäcks och förbättringsåtgärder meddelas måste revisorn ha en god kunskap om just den branschen som det reviderade företaget verkar i. Revisorn måste ha eller skaffa sig tillräcklig specifik branschkunskap för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på årsredovisningen. Revisorn behöver denna kunskap för att kunna bedöma inneboende risk och kontrollrisk samt för att besluta om granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden.

Kunskap om verksamheten är en referensram inom vilken revisorn använder sitt professionella omdöme. Att förstå den specifika branschen och att använda denna information på ett lämpligt sätt hjälper revisorn att;

- bedöma risker och identifiera problem
- planera och genomföra revisionen effektivt och ändamålsenligt
- utvärdera revisionsbevis
- ge klienten bättre service.

(Eklöv, 1998)

Enligt FAR Del II (2004) finns det flera olika förhållanden för revisorn att beakta och vi beskriver dem kortfattat nedan;

Allmänna samhällsekonomiska faktorer

Revisorn måste ha en god kännedom om det allmänna samhällsekonomiska läget för branschen t.ex. om det råder tillväxt eller tillbakagång, hur ränteläget är och vilken tillgång på kapital som finns. Vid utländsk handel är det också viktigt för revisorn att ha kunskap om kurser på utländsk valuta och valutakontroller. Även god kunskap om statlig politik som skattepolitik, ekonomiska incitament och tullar och handelshinder är av stor vikt i vissa branscher.

Förhållanden som påverkar klientens affärer

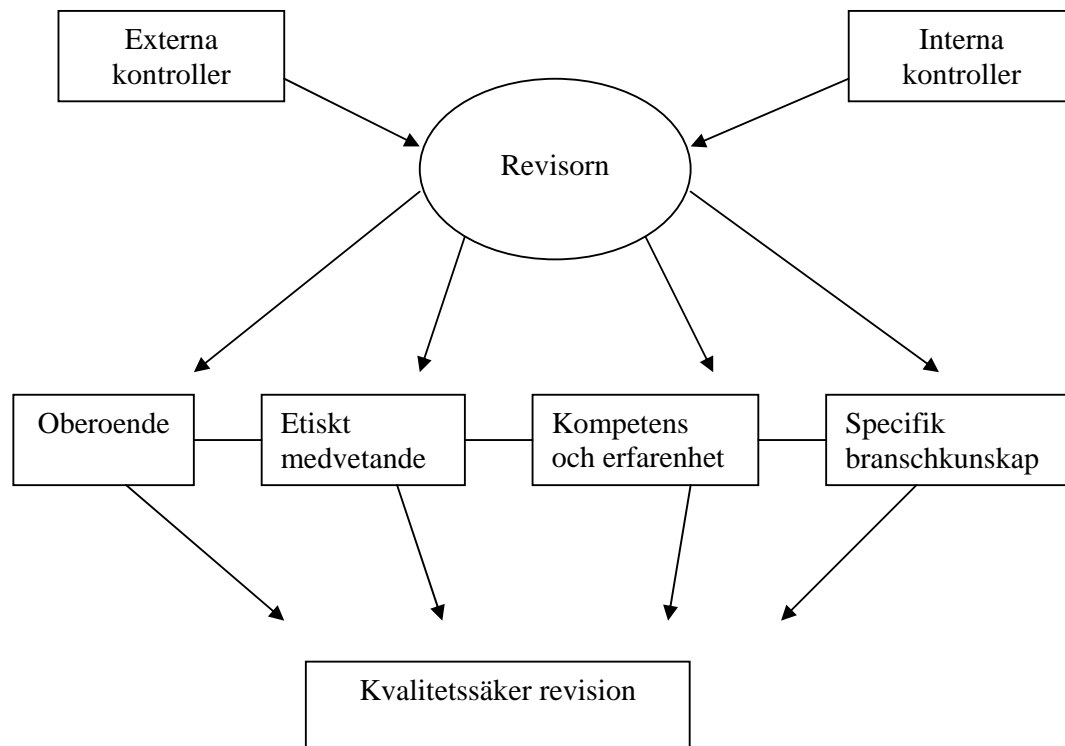
Revisorn ska ha kunskap om hur marknaden fungerar och vilka konkurrensförhållanden som råder. En del branscher är mycket cykliska och säsongbetonade vilket revisorn måste ha koll på. Andra viktiga förhållanden är särskilda tillämpningar i redovisningen, miljökrav, förändring i produktteknologi samt företagets affärsrisker.

Företaget

Kapital-, organisations- och företagsstruktur är viktiga delar för revisorn att ha kontroll över. Eftersom revisorn inte bara ska granska årsredovisningen utan även göra en granskning av förvaltningen av företaget krävs god kännedom om hur styrelse och verkställande ledning är sammansatt och hur de arbetar. Revisorn måste även ha god kännedom om vilka finansieringskällor och finansieringssätt som finns. Kunskap om företagets verksamhet såsom produkter, marknader, leverantörer och omkostnader är också mycket viktiga för att kunna göra en god kvalitetssäker revision.

4.4 Sammanfattning av vår teoretiska del

I vår introduktion har vi förklarat vad revisorns roll innebär och hur en revision går till. I referensramen har vi även förklarat vilka interna och externa kvalitetskontroller som finns samt identifierat de viktigaste kvalitetsparametrarna för en god kvalitet på revisionen. Vi kan utifrån detta skapa en modell som visar hur vår uppsats är uppbyggd och som på ett enkelt sätt sammanfattar vår teoretiska del.



5. Empiri

I detta kapitel återger vi resultatet av vår empiriska undersökning utifrån vår intervjumall. Undersökningen grundar sig på de fyra kvalitetsparametrar som beskrivits i referensramen. Syftet med intervjuerna har varit att undersöka hur byråerna arbetar med dessa kvalitetsparametrar. Vi har intervjuat tre revisorer från de tre största revisionsföretagen i Sverige, Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC), Ernst & Young (E&Y) samt Deloitte.

5.1 Presentation av respondenter

5.1.1 Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Respondent är Annika Götenfelt. Annika startade sin karriär inom revision 1990 och blev auktoriserad revisor 1996. Idag arbetar Annika främst med ägarledda företag av varierande storlek.

ÖPwC är Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning med 3000 medarbetare på 130 kontor runt om i landet. I tjänstebudet ingår förutom revision även redovisning, riskhantering, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning. ÖPwC ingår i det internationella företaget PwC som har cirka 125 000 medarbetare i 140 länder världen över (www.pwc.se).

5.1.2 Deloitte

Hans Warén startade sin karriär inom Arthur Andersen 1987. Arthur Andersen blev uppköpt av Deloitte 2002. Hans Warén är partner i Deloitte och är idag ansvarig för revisionsverksamheten i Göteborg.

Deloitte är en av de fyra stora ledande revisionsbyråerna i världen inom revision och konsultation. De består av 115 000 medarbetare och medverkar i mer än 150 länder och har idag 700 kontor över hela världen. Deloitte erbjuder andra tjänster som skatterådgivning, riskhantering, finansiell rapportering och annan revisions nära rådgivning. I Sverige har Deloitte ca 1000 anställda, fördelade på ett trettiotal orter runt om i landet (www.deloitte.se).

5.1.3 Ernst & Young

Respondent för Ernst & Young är Bo Lorentzon. Lorentzon är ansvarig för den interna kvalitetskontrollen i Sverige, Norden och Göteborg.

E & Y är ett globalt kunskapsföretag med c:a 2000 medarbetare som arbetar på 75 kontor runt om i Sverige. E & Y har totalt c:a 110 000 medarbetare och finns i 135 länder. De tjänster som E & Y erbjuder omfattar revision och affärsrådgivning, skatt samt corporate finance (www.ey.se).

5.2 Oberoende

ÖPwC

Enligt Annika Götenfelt har oberoendet alltid varit en viktig del av revisorns arbete. Skillnaden idag är att allt måste dokumenteras enligt analysmodellen. Annika förklarar att hon som revisor alltid har arbetat efter de punkter som finns i analysmodellen även innan kravet på dokumentation enligt denna modell kom. En stor fördel med analysmodellen är att den manar till extra eftertanke, speciellt vid acceptering av en ny klient. Annika anser även att analysmodellen är ett bra underlag för att gå igenom sitt oberoende, den hjälper till att inte missa någon viktig del som man kanske inte annars hade tänkt på. Den är också ett bra verktyg för att visa och kunna förklara för sin klient vad revisorn kan hjälpa till med och inte. Detta blir mycket tydligare med hjälp av analysmodellen. Dokumentationen sker första gången ett nytt uppdrag tas och sedan uppdaterar revisorn detta dokument varje år. Då det inte har hänt något nytt med verksamheten eller med personerna på uppdraget så skrivs det ingen ny dokumentation. I början av ett uppdrag har alla i revisionsteamet ett uppstartsmöte där hela gruppen diskuterar frågorna om oberoendet men det är bara den ansvarige för uppdraget som upprättar dokumentet, skriver under och godkänner det. Annika känner dock inte att hon alltid kan vara säker på sitt oberoende trots genomgång av analysmodellen. Det kan alltid dyka upp nya omständigheter t ex vid ägar- och styrelseändringar vilket gör att en kontinuerlig bevakning med avseende på oberoendefrågorna är väsentlig.

Annika förklarar att då byrån hjälper sin klient med upprättandet av årsredovisning och bokslutsarbete så är det mycket viktigt att den medarbetare som utfört denna tjänst inte är med i revisionsteamet för samma klient. Detta säkerställs genom att man noggrant går igenom vem som gör vad i uppdraget för en klient. I revisionsuppdraget ingår att vid upptäckt av brister och fel komma med förslag på förbättrande åtgärder. Revisorn kan däremot inte utföra åtgärden själv, t.ex. upprätta en bokföringsorder, revisorn får bara lämna förslag och sedan är det företaget som måste ta ansvar för att åtgärda bristerna. Annika medger att det kan vara en svår gränsdragning för hur mycket man som revisor kan hjälpa till med men att ge förslag och rekommendationer är i regel inget som påverkar oberoendet. Prövning enligt Analysmodellen måste dock ske för att bedöma varje situation individuellt. Däremot förklarar Annika att revisorn aldrig medverkar i beslut som rör affärsverksamheten hos klientföretaget, t.ex. vilka investeringar som ska göras och inte. Alla frågor som klienten ställer till revisorn dokumenteras och Annika talar om att, vad gäller lite mer omfattande frågeställningar måste först prövning ske m a p oberoende m m.

Revisorns mandattid enligt aktiebolagslagen är fyra år. Vad gäller börsföretag kan den huvudansvarige revisorn maximalt verka under 8 år. ÖPwC har dessutom interna regler som komplettering till dessa rotationsfrågor. ÖPwC har interna regler för hur gammal man är när en revisor börjar på en ny period. Om revisorn är 60år när en ny period börjar kanske revisorn inte ska ha detta uppdrag trots att det enligt lag inte står något om detta. Vid ägarledda företag finns ingen lag om revisorsrotation. Annika förklarar att det inte är ofta som en revisor avslutar sitt uppdrag pga. att han eller hon suttit där länge. Här måste revisorn själv känna om det börjar bli risk för oberoendet eller inte. Annika tror inte att det behövs någon lag för revisorsrotation för onoterade bolag, detta känner revisorn av väldigt väl själv och går igenom varje år genom analysmodellen. Annika har

ett eget exempel där hon arbetade med ett uppdrag där klienten fick en ny finanschef som Annika kände privat. Även om Annika själv inte var påskrivande blev hon av detta uppdrag på en gång. Annika påpekar att även om revisorn själv kan känna att han eller hon är oberoende så är det viktigt att även utomstående ska kunna vara säkra på revisorns oberoende. På en sådan stor byrå som ÖPwC är frågan om oberoendet med i arbetet hela tiden. Alla medarbetare måste årligen bekräfta sitt oberoende i ett antal avseende, t.ex. uppge sitt aktieinnehav varje år. Annika säger att det är extra viktigt med interna regler och ständigt uppdaterad dokumentation i en större organisation som PwC pga. en mängd klientrelationer spridda över hela världen eftersom det annars är omöjligt att upprätthålla och säkerställa ett oberoende. Annika ser det som en stor fördel att arbeta på en stor byrå eftersom det finns stora resurser och på alla kontor finns en ansvarig att diskutera frågor om oberoendet med.

Deloitte

Hans Warén på Deloitte anser att revisorns oberoende är en av de viktigaste punkterna för att kunna utföra en revision. Hans förklarar att analysmodellen infördes för några år sedan, men att detta inte är nytt för Deloitte eftersom de alltid har haft interna regler och policys som innehållit olika instrument om hur man prövar oberoendet och analysmodellen är bara ett annat sätt att dokumentera densamma. Analysmodellen är det första dokumentet som fylls i när de ska åta sig nya uppdrag men även på pågående uppdrag eftersom det alltid kan dyka upp nya saker som kan påverka oberoendet.

Hans påpekar att det är den som är direkt under den huvudansvarige revisorn ("managern") som upprättar analysmodellen och efterhand gör nödvändiga anpassningar (ytterst ansvarig är dock påskrivande revisor). Denna manager ska ha cirka 6-7 års erfarenhet samt att han/hon ska ha god kunskap om klienten. Hans förklarar att allt som levereras bygger på förtroende och därför förmedlas budskapet om förtroende i teamet så att alla är väl insatta. Det händer att man tackar nej till uppdrag på grund av analysmodellen men Hans påpekar att det inte är enbart för analysmodellen och hotet mot oberoendet som man tackar nej till revisionsuppdrag. De största anledningarna som existerar är klienter som är finansiellt ostabila eftersom dessa klienter utsätter Deloitte för en stor risk. Det kan även vara företag och branscher som är alltför riskfyllda, varför man avböjer att påta sig specifika uppdrag. Vid frågan om Hans känner sig helt säker efter en genomgång av analysmodellen är svaret ett klart ja.

Dokumentation över aktieinnehav följer man upp väldigt noga. En gång om året måste de anställda på Deloitte meddela vilka aktieinnehav man har över publika bolag. Detta samkörs med en lista som kallas för "the restricted list" där står det vilka aktier som de anställda inte får besitta. Detta gäller då från den nye assistenten och uppåt. Hans förklarar att det inte finns någon ursäkt på vägen utan att det är en nolltolerans som gäller. Hans hade ett eget exempel med en klient inom fastighetsbranschen som i sin tur arbetar med flera olika leverantörer. En av dessa leverantörer var privatägd och i det teamet som skulle ha hand om klienten så fanns det en medarbetare som hade aktieinnehav i företaget. Medarbetaren talade om detta för den kundansvarige som då bestämde att ta bort medarbetaren från teamet. Hans påpekar att det gäller att man skapar en miljö i företaget som bygger på ett gott förtroende där man är ärliga mot varandra inom byrån.

Hans säger att det är en balansgång när det gäller att hålla isär revisionen från andra tjänster. Deloitte skulle inte acceptera någon förfrågan som skulle kunna rubba

oberoendet. I mindre bolag där det inte finns krav på revisorsrotation förlitar sig Hans på analysmodellen. Han säger också att revisorn måste kunna lita på sin egen magkänsla och känna efter när det är dags att lämna en klient. Eftersom Deloitte använder sig av byråval och inte personval för revisionen så blir det lättare att byta ansvarig revisor för ett uppdrag.

Ernst & Young

Bo börjar med att förklara att på E&Y arbetar de på olika sätt med kvaliteten inom revisionen. Den viktigaste delen är att ha rätt personal och rätt utbildning på medarbetarna. Det finns en kvalitetssäkring på alla uppdrag där varje revisionsteam är uppbyggt av medarbetare med olika kompetenser där den påskrivande revisorn har rollen att vara kvalitetssäkrare för teamet. Precis som de andra revisionsföretagen har den påskrivande revisorn ansvaret för analysmodellen och de aspekter som den täcker in. Bo påpekar vikten av att ta ett totalgrepp om dessa frågor både vid början, under och vid avslutandet av ett uppdrag. På stora uppdrag skickas oberoende frågan vidare för att intygas av samtliga medarbetare. Finns det dotterbolag så måste revisorn skicka förfrågan om oberoendet till de som utför dessa revisioner för att få ett intyg därifrån. Lorentzon arbetar ofta med internationella företag där han får skicka intyg om oberoendet för sitt team till revisorn i det land revisionen för koncernen utförs. Bo anser inte att det är något problem att som ansvarig revisor kontrollera om det finns ett oberoende för hela revisionsteamet.

Hos E&Y måste samtliga anställda varje år intyga att de inte har aktier i de företag som de arbetar med, eller på annat sätt har några oberoende konflikter. Det finns också ett förbud mot innehav av aktier i bolag som revideras av det egna kontoret. Senior Managers och delägare har hårdare regler vilket innebär att de inte får äga aktier i något bolag som revideras av E & Y världen över, vilket är en lång förbudslista. I en databas måste inte bara egna aktier noteras utan även make eller makas samt hemmavarande barns innehav av aktier. Denna lista körs löpande mot förbudslistan som skickar ut meddelande till revisorn om det uppkommer en konflikt med någons aktieinnehav. Lorentzon förklarar att dessa regler är hårdare än vad reglerna för revisorers aktieinnehav är generellt sett.

E&Y arbetar med en informations databas där varje medarbetare, så fort han eller hon påbörjar en konsultation på ett revisionsuppdrag, måste konsultationsuppdraget läggas upp i databasen, beskrivas och bedömas om uppdraget kan påverka oberoendet i revisionen. Detta skickas med automatik till den som är kundansvarig för uppdraget. Den kundansvarige godkänner om han eller hon anser att konsultationen är inom regelverket, genom en datasignatur. Detta görs för samtliga konsultationer och ger ett bra underlag för att särskilja kringliggande tjänster som kan vara ett hot för en oberoende revision och utgöra ett självgranskningshot.

Bo anser att en revisorsrotation efter åtta år är nyttig för revisionen. Efter åtta år är det lätt att bli hemmablind, Lorentzon påpekar dock att det inte alltid är så. Ofta kan det räcka att byta ut andra medarbetare på uppdraget och på det sättet få en ny inblick på företaget.

5.3 Etiskt medvetande

ÖPwC

ÖPwC har interna etiska regler, bla för accepterande av uppdrag där man t.ex. ser på vilka som sitter i styrelsen och vad för typ av verksamhet företaget arbetar i. Det är därför mycket viktigt att revisorn verkligen träffar styrelsen och ledningen för att kunna skapa en god kontakt och en känsla för företaget. Revisorn försöker att få så mycket information som möjligt innan han eller hon accepterar ett uppdrag för att minska riskerna med att behöva skriva en oren revisionsberättelse. Annika anser därför att det etiska medvetande spelar en stor roll för revisorn, framförallt vid accepterande av ny klient. Eftersom ÖPwC har köpt upp flera olika byråer har de satsat extra mycket på att gå igenom vad det är för kunder och vilket kvalitetsmedvetande de har. Även detta har ÖPwC speciella interna regler som varje byrå ska arbeta efter. För att nyanställda ska få en bra grund och förståelse diskuteras etiska frågor redan under första utbildningen.

Sedan införandet av RS har granskning m a p fraudrisker skärpts. Annika förklarar att det är svårt för revisorn att upptäcka oegentligheter och oetiskt handlande eftersom revisorn inte kan och inte ska granska allt. Dock krävs av revisorn att en bedömning görs, avseende risken för oegentligheter och att detta diskuteras med företagsledningen. Revisorns uppgift är att bedöma risken för oegentligheter och fel genom att kontrollera rutiner och företagets förvaltning. För att oegentligheter och oetiskt handlande ska minskas krävs det att reglerna för företagets ledning och styrelse skärps. Ofta har allmänheten en felaktig bild av att det är revisorns ansvar att företaget sköts på rätt sätt men detta är enbart företagets ansvar.

Deloitte

Hans anser att etik och moral står högt upp på agendan. Han förklarar att när man jobbar inom denna bransch så har man många ögon på sig och då är det väldigt viktigt att leva som man lär.

-"Man måste hålla etiken och moralen högt, det handlar om att agera omdömesfullt".

Deloitte har intern policys där man försöker att bygga upp väldigt tydliga enhetliga värderingar. Det är värderingar som följs även efter arbetstid. Hans påpekar att man försöker inom företaget uppfostra sina anställda att agera omdömesfullt. De har satt upp olika planscher och även rutiner och riktlinjer som ständigt påminner de anställda om etiskt handlande. Hans förklarar även att det är viktigt att ledningen lever efter höga värderingar och då kommer det att smitta av sig nedåt i ledet.

När man åtar sig nya uppdrag så är man intresserade över personer som styr företaget, vilka sitter i ledningen och vilken typ av bransch det är. Hans påpekar att Deloitte inte är öppen för alla branscher utan att det är viktigt att vara etiskt medveten vid accepterande av uppdrag eftersom man inte vill bli förknippade med vissa branscher som handlar både oetiskt och omoraliskt. Deloitte har frekvent kontakt med klienten för att kunna ha kunskap om branschen. Hans anser att etiskt medvetande alltid har varit en viktig punkt inom revisionen men att det har blivit ett hetare ämne nu vilket Hans tycker är bra.

Ernst & Young

Bo anser att etiken självklart spelar roll i revisorns arbete. Han anser dock att etik och lagar ofta hänger ihop, håller man sig inom lagens ramar så arbetar man oftast inom de etiska linjerna också. Bo anser att den viktigaste biten är integritet, att revisorn kan vara tillräckligt tuff.

–”som revisor måste man kunna sätta ner klackarna när det blåser, och göra det i tid”.

Detta är en svår och viktig fråga för revisorn. Bo anser att detta är en viktig del av problematiken kring de stora revisionskandaler vi sett.

Bo förklarar att etiken spelar stor roll när nya kunder ska godkännas. Bo kan inte svara på om det finns några skriftliga etiska regler inom E&Y för att godkänna vissa branscher eller personer i företagsledning men han anser att regeln definitivt finns där. E&Y försöker undvika uppdrag som skulle kunna skada det egna ryktet för företaget och dess varumärke. Samtliga nya uppdrag utvärderas och godkänns av ledningen enligt ett speciellt regelverk.

5.4 Kompetens och erfarenhet

ÖPwC

Vid nyanställning är ett av kraven att de sökande har genomgått akademisk utbildning inom ekonomi. De ska ha den utbildning och de kurser som krävs för att kunna bli godkänd eller auktoriserad revisor. Annika förklarar att teknisk kompetens och höga betyg givetvis är en förutsättning men andra viktiga aspekter är att personen har god social kompetens, är positiv, utåtriktad, och har möjlighet att passa in och kunna bemöta kunder på ett bra sätt. En hög stresströskel och flexibilitet är också viktigt eftersom arbetet kan vara mycket omväxlande.

Det sker kontinuerlig utbildning för alla medarbetare på ÖPwC. De nyanställda får i samband med anställningens början gå en introduktionsutbildning. För de fem första åren finns sedan ett basprogram för vidareutbildningen. Kompetensutvecklingen slutar inte i och med ett godkännande eller auktorisation. Utbildning sker löpande för alla medarbetare för att de ska hålla sig ajour med vad som händer. ÖPwC har egna redovisningsspecialister som arbetar med att tolka nya lagar och regler och har sedan intern utbildning med övrig personal. De som arbetat längre på byrån får oftast mer kurser som är anpassade efter vad de arbetar med för uppdrag.

För att kunna bli påskrivande revisor på ÖPwC måste personen först och främst vara godkänd eller auktoriserad revisor. På större komplexa uppdrag måste revisorn även ha mångårig erfarenhet. Erfarenheten får revisorn genom att vara med som assistent på uppdragen och få mer och mer ansvar och svårare arbetsuppgifter under uppdragen.

ÖPwC har årliga utvärderingar samt utvärderingar efter varje revisionsuppdrag. Den klientansvarige går då igenom med medarbetaren hur han eller hon har fungerat på uppdraget i sitt bemötande, etik och moral, integritet osv. Man går även igenom hur dokumentationen har varit. Här diskuteras även vad för slags uppgifter man är redo att

ta i nästa uppdrag. Det sker även årliga utvecklingssamtal där alla utvärderingar går igenom och där man får en samlad bild på hur året har gått. Detta är en mycket viktig del för utvärdering och planering av fortsatt utveckling inom byrån. Det räcker inte att vara bra teoretiskt, revisorn måste även ha god social kompetens och klara av att bemöta olika personligheter och vågar säga ifrån när det behövs. Det sker även en utvärdering ifrån klienten där de får svara på vad de har tyckt varit bra och dåligt.

Deloitte

För att kunna vara huvudansvarig måste man vara delägare. För alla uppdrag finns det en delägare som är ytterst ansvarig och man kommer aldrig ifrån det ansvaret som delägare.

Hans förklarar att som delägare finns det tre viktiga punkter att arbeta efter; fokus på klient, lönsamhet och personal. Klientfokus är viktigt eftersom man vill skapa en atmosfär där klienten känner sig säker. Det ska finnas en ständig kontakt med klienten och revisorn måste vara mån om sin klient. Med affärsfokus och lönsamhetsfokus menar Hans att man ska driva projekten på ett affärsmässigt sätt, man tar betalt för det som levereras och att leverera rätt saker med en hög kvalitet. Personalfokus innebär att man ska vara mån om sina anställda. Hans anser att en ledare och delägare som lever efter dessa punkter kommer att lyckas väl med sitt jobb.

Förutsättningarna för nyanställning är att det ska finnas en akademisk bakgrund men det ställs även höga krav på de personliga kvaliteterna. Deloitte:s affärsmodell bygger på att de anställda gör karriär och utvecklas. Det innebär att man från första början kan jobba med intressanta uppdrag och klienter. Det är viktigt att man har rätt klienter så att man skapar en stimulerande atmosfär för de anställda. Hans förklarar att man kontrollerar och ger feedback efter varje utfört uppdrag. Hans säger att man utvärderar den enskilda individen utifrån olika punkter, syftet är att ge folk ett kvitto på vad man är bra på men även vad man skulle kunna ändra till det bättre. Hans påpekar att en av Deloitte:s styrka är just detta att man försöker att utveckla sina anställda och motivera dem så att de alltid presterar sitt bästa.

Ernst & Young

Under kvalitetskontroller gör man utvärdering av de olika kontoren för att utvärdera svagheter och styrkor inom kontoren. På Ernst & Young satsar man framförallt på internutbildningar och seminarier för att upprätthålla kompetensen inom företaget men på extern utbildning. Det är viktigt med dessa utbildningar för att kunna bibehålla en hög kompetens inom Ernst & Young.

Det sker även utvärderingar av personalen vilket leds av kontorsledningen. Varje år hålls utvecklingssamtal och lönesamtal med samtliga medarbetare för att utveckla de anställda. Han anser att det är viktigt för företaget och de anställda med feedback för att hålla en hög kvalitet På Ernst & Young så söker de många olika profiler eftersom de eftersträvar en bred bas av medarbetare med olika bakgrunder för att skapa ett intressant och givande företagsklimat.

5.5 Specifik branschkunskap

ÖPwC

I de flesta fall är de tre första anställningsåren lika i utbildning för de anställda. Efter några år är kan de anställda inrikta sig mer på specifika branscher och kunskaper som man är intresserad av att utvecklas inom. ÖPwC har ansvariga för olika grupper av branscher som t.ex. fastighet, varulager handels och klädföretag. De ansvariga arbetar för att utveckla god redovisningssed inom de olika branscherna och utbildar internt inom dessa områden. Annika förklarar att det är svårt för en revisor att vara verksam inom alla olika branscher. Vissa branscher kan vara väldigt komplexa och då krävs det att revisorn är mycket kompetent för just det uppdraget. Det kan t.ex. vara företag med stora komplexa lagersystem eller transportföretag med oerhört svåra momsfrågor. När frågor uppstår som inte kan lösas inom revisionsteamet tar de hjälp av specialister som i de flesta fall finns att tillgå internt inom företaget.

Deloitte

Hans säger att något av det viktigaste vid en revision är att förstå verksamheten och vad det är som klienten håller på med och att skilja ut hot och risker som finns inom verksamheten. Hans förklarar att det är en lång process innan man når siffrorna eftersom det finns en stor vikt i att skraddarsy en revision för att förhindra eventuella fel. Detta berör hela teamet. Det händer att nyanställda kan specialisera sig inom vissa områden men detta sker främst när det finns ett redan uppbyggt intresse hos personen och att det sker förfrågningar om att de vill vara med i speciella uppdrag som berör vissa områden. Vissa branscher är väldigt komplicerade och detta innebär att kompetens inte finns tillgänglig internt. Det kan hända att man flyger in personer från ex USA för att kunna erbjuda sina klienter det bästa möjliga.

Ernst & Young

Det inte är särskilt vanligt med specialisering inom branscher i Sverige då efterfrågan och storleken på företag inte är som i andra delar av världen. Vid specialisering i Sverige är det oftast personens eget intresse som påverkar hur de vill jobba. Det finns branscher som ex banker och försäkringsbolag som är extremt komplicerade vilka kräver specialist kunskaper. Skulle man behöva sådan kompetens får man ta in den utifrån, från andra Ernst & Young kontor. I Göteborg har revisionen specialiserats inom det kommunala, det publika, för revision av utländska bolag samt för fastighets revision

5.6 Övriga kommentarer

ÖPwC

Annika håller med om att de ovanstående kvalitetsparametrarna ligger till grund för att kunna utföra en revision med god kvalitet. Hon påpekar också att det är mycket viktigt för revisorn att göra en utförlig och grundlig planering inför revisionsuppdraget.

-”Utan en god planering är det omöjligt att få en god kvalitet på granskningen och avslutet av revisionen”.

En god kontinuerlig kontakt med klienterna är också en förutsättning för en hög kvalitet. Annika tror att de revisioner som utförs i Sverige överlag har god kvalitet.

Annika anser även att den senaste tidens uppmärksammade skandaler har medfört att allmänheten fått ett större medvetande om revisorns roll och betydelsen av en god revision.

Deloitte

Hans anser att allmänheten känner och tror att det är revisorns ansvar att se till att allt fungerar inom ett företag men detta är fel uppfattning. Det är revisorns ansvar att kontrollera att saker och ting fungerar men han eller hon är inte ansvarig för att det fungerar. Det ska finnas en klar linje som skiljer revisorns, styrelsens och ledningens ansvar. Hans menar att det är viktigt att styrelse och ledning måste delge revisorn rena uppgifter för att på så sätt komma undan oegentligheter. Hans anser att Enron skandalen är en funktion av olika saker. Enron var en väldigt komplex bransch som gav upphov till väldigt komplexa transaktioner. Hans förklarar att när ett företag går under är det många ögon som vänder sig mot revisorerna. Hans tror att det alltid kommer att finnas personer som försöker vilseleda och dessa går inte att stoppa till 100 %. Överlag tycker ändå Hans att kvaliteten på revisionen i Sverige är av hög kvalitet.

Ernst & Young

E&Y har ett internationellt system för intern kvalitetskontroll som styrs ifrån Cleveland, USA där man varje år utarbetar ett system för hur årets kvalitetskontroll ska gå till. I det svenska systemet testas alla delägare minst vart tredje år. Lorentzon förklarar att delägarna sitter på en stor del av kundstocken och därför täcks en mycket stor del in i denna kontroll av delägarna. Ett eller två uppdrag för varje delägare testas genom ett formulär där hela revisionsmetoden täcks in. Bo talar om att detta är en mycket hård kontroll och det räcker med ett fåtal avvikelser för att revisorn inte ska få godkänt. Detta sammanställs i rapporter som går till ledningen i den svenska firman där de i sin tur gör en s.k. "Quality Improvement Plan", med förslag till förbättringsåtgärder. Förbättringsåtgärderna leder till en plan för hur svagheter skall förbättras och ledningen följer sedan upp detta för att se att åtgärderna genomförs. E&Y har även kvalitetskontroll för policys där man följer upp rutiner och ser till att alla arbetar med t.ex. oberoende frågor, kompetensutveckling m.m. Bo upplever att de senaste skandalerna har lett till en mycket hårdare kontroll av kvaliteten på revisionen både internt och externt. Bo anser att det finns en stor fördel med hårdare regler kring revisionerna för större företag, men han har svårt att se nyttan med dessa komplicerade och fördyrande regelverk för revisioner hos små företag som t.ex. "tobaksaffären runt hörnet".

6. Analys

I detta kapitel för vi en diskussion och analyserar utifrån vårt teorikapitel, vår empiriska undersökning och våra egna reflektioner och intryck. Analysen är strukturerad utefter de fyra kvalitetsparametrar som identifierats i vår referensram.

6.1 Oberoende

Att en oberoende revision ger en högre kvalitet verkar alla författare i debattartiklarna vara överens om. Just oberoendet hos revisorn är det ämne som diskuterats flitigast av kvalitetsparametrarna. Definitionen av oberoende kan enligt den litteratur vi studerat skilja sig och tolkas ur flera perspektiv. Litteraturen anger bl.a., för att en revisor ska kunna vara oberoende ska denne vara kunnig och ha kompetens inom sitt område samt ha ekonomiska, juridiska och psykologiska förutsättningar. Revisorn ska agera opartiskt mot sina klienter och vara objektiv i sina ställningstaganden. Oberoendebegreppet ses i litteraturen på två olika sätt. Det faktiska oberoende är riktat mot revisorns egen uppfattningsförmåga och det synbara innebär att revisorn ska uppfattas som oberoende av allmänheten. Eklöv poängterar i sin licentiatuppsats att en oberoende attityd är av stor betydelse under hela revisionen, men framförallt under de faser då revisorn måste utföra de viktiga bedömningarna av revisionsmål under den löpande granskningen.

En revisor som inte är oberoende i sin ställning till klienten saknar en hög integritet vilket leder till en missvisande bild av företagets ställning. Bevis på detta kan vi hämta ur de redovisningsskandaler som har inträffat under de senaste åren. I flera fall av skandalerna har revisorerna haft en alltför nära relation till sina klienter. En av de faktorer som lett till att revisorns oberoende har brutits är alltför höga redovisningsarvodet som lett till att revisionsbyråerna inte velat tappa sina klienter och därigenom ”sett mellan fingrarna” på vissa av företagets transaktioner.

I vår empiri kan vi se att alla respondenter är eniga om att en revisor måste ha en hög grad av oberoende i sina ställningstaganden gentemot klienten. På de tre revisionsbyråer vi studerat är oberoendefrågan en viktig del av revisorns arbete och mycket tid läggs ner på att säkerställa detta. Oberoendet regleras i den svenska lagstiftningen bl.a genom analysmodellen. Denna modell innebär att revisorn måste tänka igenom och dokumentera sin ställning till olika oberoendehot. Våra respondenter arbetar mycket likvärdigt med analysmodellen. I alla tre byråer är det den påskrivande revisorn som har ansvaret för att hela revisionsteamet är oberoende mot sin klient och dokumenterar detta genom analysmodellen. Det råder olika uppfattningar bland respondenterna på frågan om de känner sig helt säkra på oberoendet tack vare analysmodellen. Hans Warén svarar ett klart ja medan Annika Götenfelt säger att man aldrig kan vara helt säker eftersom det alltid kan finnas faktorer som påverkar oberoendet som man själv inte är medveten om. Alla är dock överens om att analysmodellen är ett bra verktyg för att på ett systematiskt sätt gå igenom olika oberoendehot. Vi anser även själva att analysmodellen är ett bra hjälpmedel för att upptäcka hot. Vi tror dock att det kan vara svårt för den påskrivande revisorn att ta ansvar för hela revisionsteamets oberoende eftersom det är en omöjlighet för denne att veta allt om sina medarbetare. Vi anser att

analysmodellen hade varit effektivare om varje medarbetare gjorde en egen dokumentation för varje uppdrag.

Att hålla isär revisionen från andra tjänster anser Hans Warén vara en svår balansgång. Alla tre respondenter håller med om att det kan vara svårt att dra en gräns för vad man som revisor kan hjälpa till med och inte för att inte rubba på oberoendet. Alla tre byråer har dock utförlig dokumentation på vad varje medarbetare har hjälpt klienten med för att kunna säkerställa att inget självgranskningshot uppstår. På E&Y finns t.o.m. en speciell databas där dessa frågor hanteras. Vi har i våra intervjuer förstått att det ändå kan vara svårt att bedöma denna fråga men med den erfarenhet som den ansvarige revisorn har tror vi inte att detta är ett stort problem för revisorns oberoendeställning.

Revisorsrotation på icke noterade bolag är inte reglerat enligt lag och våra respondenter svarar här att revisorn måste kunna lita på sin egen magkänsla för att veta när det är dags att avsluta ett uppdrag. Ingen av våra respondenter kunde klart svara på frågan om de anser att en lag behövs för revisorsrotation även i icke noterade bolag. De ansåg alla tre att det fanns både fördelar och nackdelar med en sådan lag. Vi anser själva att en lag för revisorsrotation skulle behövas även för icke noterade bolag eftersom, precis som Bo Lorentzon uttrycker det, efter åtta år är det lätt att bli hemmablind.

6.2 Etiskt medvetande

På grund av den alltmer ökande komplexiteten inom revisionsbranschen har det blivit allt viktigare med revisorer som har ett gott etiskt medvetande vilket skapar större möjligheter att stå emot impulser från andra individer. Enligt de tidigare studier om revisors etik som vi har studerat finns det risk att svenska revisorer kan fatta beslut i moraliska dilemman utifrån viljan att göra det som är rätt för gruppen. Detta innebär en risk att revisorerna fattar beslut som är gynnsamma för till exempel klienten endast för att revisorn vill vara snäll istället för att agera korrekt i den givna situationen, vilket kan leda till att revideringen av den finansiella informationen påverkas.

Enligt våra respondenter har revisorerna på deras byråer ett högt etiskt medvetande som påverkar dem i alla deras beslut. Hans Warén från Deloitte förklarar i sin intervju att etik och moral står högt upp på agendan. Han säger att när man jobbar inom denna bransch så har man många ögon på sig och då är det väldigt viktigt att leva som man lär. Bo Lorentzon från E&Y anser att etiken självklart spelar roll i revisorns arbete. Han anser dock att etik och lagar oftast hänger ihop, håller man sig inom lagens ramar så arbetar man oftast inom de etiska linjerna också. Annika Götenfelt från ÖPwC förklarar att det etiska medvetandet framförallt spelar stor roll vid accepterandet av en ny klient, något som även de andra respondenterna intygar.

Respondenternas svar motsäger de slutsatser som har dragits i tidigare studier om revisors etik. Vi anser att frågan om revisorns etiska medvetande är mycket svår att svara på. Vi tror att många revisorer uppfattar etiskt medvetande precis som Bo Lorentzon, håller man sig inom lagens ramar så följer man även de etiska linjerna. Vi anser dock att detta inte är sant. I flera av de skandaler som har framkommit under de senaste åren har revisorn inte brutit mot någon lag, de har istället utnyttjat lagarna och funnit kryphål. Vi anser att svenska revisorer har en stark vilja att följa lagar och regler

vilket dock kan leda till de förlitar sig för mycket på olika regelverk för att hantera olika moraliska situationer.

För att höja det etiska medvetandet hos revisorer och därmed deras självtänkande, inom detta område, anser vi att mer utbildning inom etik borde införas. Tidigare studier som gjorts har visat på ett positivt samband mellan förmåga till etiskt resonemang och utbildning inom etik. Vi anser att detta visar på vikten av att revisorer deltar i utbildning inom etik. Precis som Annika Götenfelt säger är det dock viktigt att inte bara höja det etiska tänkandet hos revisorerna utan även hos företagsledningen. Vi tror att kurser och diskussioner inom etik skapar ett högre medvetande och leder till att revisorerna agerar på ett annorlunda sätt vid moraliska dilemman. Genom att erbjuda etisk utbildning på universitet i Sverige skulle det innebära att studenter, redan innan de kommer in i arbetslivet, förstår vad etiskt tänkande är. Detta leder förhoppningsvis till att individers etiska tänkande blir mer naturligt på längre sikt.

6.3 Kompetens och erfarenhet

Att arbeta som revisor idag har ändrats drastiskt i jämförelse med tjugo år sedan. Det krävs en allt större kompetens av revisorerna idag i och med att alla nya lagstiftningar och rekommendationerna ökar. Revisorn måste ständigt öka sina kunskaper genom interna och externa utbildningar för att hålla sig uppdaterad. Det är därför av fundamental betydelse att en revisor har tillräckligt med erfarenhet och kompetens för att kunna hantera de uppdrag som har delgivits till honom/henne. Det krävs extremt mycket av revisorer idag utifrån kompetens- och erfarenhetssynvinkel eftersom det är med dessa verktyg som revisorerna kan anmärka om det pågår oegentligheter.

Som vi tidigare beskrivit i vår referensram kan vem som helst kalla sig för revisor och arbeta som en revisor men det är förbjudet att kalla sig en auktoriserad eller godkänd revisor om personen inte har avlagt revisorsexamen och uppfyller särskilda kriterier.

I vår empiri har vi tagit del av byråernas krav för vad som krävs för att kunna bli en lyckad revisor. Alla tre är överens om att det är ett måste med en akademisk utbildning inom ekonomi. De ansökande måste ha den teoretiska grunden för att kunna bli blivande auktoriserade eller godkända revisorer. Som vi nämnde innan så är det idag mer krav för att bli en revisor jämfört med tjugo år sen och vi anser precis som våra respondenter att det är viktigt att uppfylla särskilda kriterier eftersom dessa är nödvändiga för att kunna lova en kvalitetssäker revision.

Våra respondenter förklarar även att det är extremt viktigt att en framtida revisor är kundmedveten och social. Våra respondenter har alla samma uppfattning om betydelsen av kompetensen. Konkurrensen på marknaden är hög och enligt Annika Götenfelt är det inte bara viktigt med en teoretisk kompetens utan det är även väldigt viktigt att inneha den sociala kompetensen. Detta är något som Hans Warén och Bo Lorentzon håller med om. Vi anser att detta är viktigt inom företagsvärlden för att kunna bli en lyckad revisor. Vi tror att genom hög kompetens på medarbetarna kan byråerna erbjuda sina klienter ett kundmervärde.

Genom att byråerna arbetar med årliga utvärderingar och har personliga samtal med alla medarbetare i revisionsteamet anser vi att kompetensen upprätthålls på ett mycket bra

sätt. Vi tror att dessa samtal är mycket viktiga för att kunna ta fram styrkor och svagheter hos de anställda. Utifrån dessa samtal får de anställda en bra uppfattning om vilka kunskaper de saknar eller behöver utveckla. Vi anser även att kravet på att klara revisorsexamen eller högre revisorsexamen för att bli godkänd eller auktoriserad är ett mycket bra sätt att säkerställa att revisorerna har den kunskap som behövs.

6.4 Specifik branschkunskap

För att en revisor ska kunna åta sig uppdrag och kunna utföra dessa på bästa möjliga sätt är det viktigt att denna samlar på sig information om branschen eller verksamheten som den ska revidera inom. I Sverige är det inte lika vanligt som i andra länder att specialisera sig eller att endast jobba inom en bransch. Det är mer vanligt att en revisor är allmänt kunnig och ska kunna sätta in sig inom de flesta branscher. Det beror även på att utbudet för att kunna specialisera sig för endast en verksamhet är så litet i Sverige att man inte har råd att styra in sina anställda inom ett område.

Allt detta gör att en revisor får lära sig att söka information om verksamheter och branscher på bästa sätt för att allt snabbare kunna sätta sig i själv i företagets arbete. När en revisor har förstått verksamheten eller branschen blir det lättare att identifiera problem och upptäcka risker för att kunna planera och genomföra revisionen effektivt och ändamålsenligt.

I vår empiri diskuterar vi med våra respondenter vikten av att revisorn ska kunna sätta sig in i verksamheter och branscher samt hur man på bästa möjliga sätt kan göra det. Alla våra tre respondenter är överens om att det händer att vissa personer redan har ett inbyggt intresse för en viss verksamhet eller bransch och gör oftast förfrågningar om att de vill jobba inom dessa områden samt att byrån ställer upp med interna utbildningar. De anser även som vi nämnde tidigare att det är svårt att i Sverige inrikta sig inom en viss bransch och oftast är revisorer allmänt kunniga.

Alla tre är även överens om att det är bättre att satsa på att ha kunniga revisorer som kan sätta sig inom de flesta verksamheter och ifall det skulle behövas så får de ta in specialister från andra håll för något särskild uppdrag. Bo förklarar att det inte är så svårt att sätta sig in i verksamheter och branscher eftersom grunden för de flesta företag är ganska lika varandra samt att med erfarenheten kommer det kunskap dvs. att man lär sig allt eftersom vad som är viktigt att notera och vad som är mindre viktigt. Vi håller med våra respondenter och anser att marknaden inte är lika utspridd i Sverige som i andra länder och därför skulle det inte vara lönsamt för byråer att fokusera på att specialisera sin anställda. Vi anser dock att man inte ska bortse ifrån att det är nödvändigt att ha tillgång till kunniga personer som kan extra mycket om särskilda branscher och verksamheter.

7. Slutsats och avslutande diskussion

I detta kapitel redogör vi för uppsatsens slutsats genom att kortfattat svara på studiens två delfrågor. I kapitlet förs även en avslutande diskussion följt av förslag till fortsatt forskning.

7.1 Slutsats

Uppsatsens syfte har varit att identifiera vilka kvalitetsparametrar som är viktigast för att kunna framställa en pålitlig och kvalitetssäker revision samt att visa hur revisorer och revisionsbyråer arbetar för att säkerställa revisionen. Vi redogör här för de slutsatser vi dragit utifrån våra två delfrågor.

7.1.2 Vilka kvalitetsparametrar är viktigast för en god kvalitetssäker revision?

Det finns många olika faktorer som påverkar kvaliteten på revisionen. Utifrån en analys av vår introduktion, studie av tidigare forskning och teoretiska referensram har vi identifierat fyra av de viktigaste kvalitetsparametrarna som vi anser är av störst betydelse för en kvalitetssäker revision.

1. Oberoende
2. Etiskt medvetande
3. Kompetens
4. Kunskap om branschen

Vi anser att det är dessa fyra parametrar som ligger till grunden för att en revisor ska kunna genomföra revisionen med hög kvalitet. Vi anser att om en av dessa parametrar saknas hos revisorn ökar risken för att revisorn inte upptäcker fel och brister i sin granskning. Genom en hög grad av oberoende, etisk medvetande, kompetens och kunskap om den reviderade branschen anser vi att det finns goda grunder för revisorn att genomföra en kvalitetssäker och rättvis revision.

Hur arbetar revisionsbyråerna för att uppfylla dessa kvalitetsparametrar?

Utifrån vår empiriska undersökning hos de tre olika byråerna har vi inte kunnat identifiera några större skillnader i hur de arbetar med dessa parametrar. Alla tre byråer har ett mycket väl utvecklat internt kontrollsystem för att granska och kontrollera att en god kvalitet uppfylls på varje uppdrag.

Oberoendet

Oberoendet uppfylls främst genom en noggrann dokumentation och genomgång av analysmodellen inför varje nytt uppdrag. Genom att ha en god kommunikation och dokumentera vilka tjänster som utförts för varje klient kan byråerna säkerställa att inget självgranskningshot uppstår. Gemensamt för våra respondenter är även att de måste dokumentera sitt aktieinnehav, vilket innebär att ingen medarbetare får inneha några

aktier i de bolag som byrån reviderar. Ingen av de tre byråerna har dock någon speciell regel för revisorsrotation i de onoterade bolagen. Detta styrs istället utifrån revisorns egen bedömning.

Etiskt medvetande

Alla våra respondenter var överens om hur viktig det etiska medvetandet är för revisorn och de var även överens om att det etiska medvetandet stod högt på agendan. Det var ändå lite oklart hur byråerna fastställer detta. Det var ingen av byråerna som gav någon speciell utbildning i detta ämne. Den enda byrån där vi konkret kunde se att de arbetade med etisk medvetande är Deloitte där de har satt upp olika planscher och även rutiner och riktlinjer, i lokalen, som ständigt påminner de anställda om etiskt handlande.

Kompetens

Alla tre byråer har kravet att nyanställda ska ha utbildning inom revision där kravet för auktorisation är uppfyllt. Alla våra respondenter påpekar att det inte är höga betyg som är det viktigaste utan de ser mer på den sociala kompetensen hos de sökande. De tre byråerna har en väl utarbetad plan för utbildningen hos de nyanställda. Alla medarbetare får kontinuerlig intern utbildning men även extern utbildning förekommer. Att medarbetarna upprätthåller en hög kompetens och utveckling fastställs hos alla tre byråerna genom dokumentation på vilka uppgifter som utförts och samtal där man går igenom hur väl medarbetarna utfört sina uppgifter. Genom dessa samtal får medarbetarna en bra uppfattning om vad han eller hon behöver arbeta mer med.

Kunskap om branschen

De första tre åren får de nyanställda, på alla tre byråerna, arbeta med uppdrag inom flera olika branscher för att få en så bred grund som möjligt. Det är först efter ett tag som medarbetarna börjar rikta in sig och skaffa speciella kunskaper inom de branscher de känner är mest intressanta. Genom att byråerna låter de anställda rikta in sig på några speciella branscher får de medarbetare med specialistkunskaper. Detta innebär att revisorerna får en mycket bra kunskap om just de branscher som de arbetar inom. I de fall då denna interna specialistkunskap inte räcker till tar byråerna hjälp utifrån, först och främst ifrån sina egna kontor i Sverige eller utomlands, men även externa specialister.

7.2 Avslutande diskussion

Efter de svar vi har fått i vår empiriska undersökning kan vi konstatera att alla tre byråer har ett mycket högt kvalitetstänkande. Vi anser att de byråer vi har undersökt har en mycket stor fördel av sin storlek vilket ger dem mycket stora resurser för att aktivt arbeta med säkerställande och kontroller av sin kvalitet. Vi anser att byråerna väl uppfyller kvalitetskraven på revisionen. Byråerna har mycket högt uppställda krav för att medarbetarna ska uppfylla de kvalitetsparametrar vi har identifierat. Den parameter som vi dock anser att byråerna skulle kunna arbeta mer med är det etiska medvetandet. Vi tycker att mer diskussioner och utbildning behövs inom detta område. Både för byråerna, de reviderade företagen och studenterna på universiteten.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

I vår studie har vi valt att undersöka kvaliteten hos de större byråerna. Vi tror att det skulle vara intressant att göra en liknande studie om kvaliteten bland mindre byråer för att se om det finns några skillnader i deras arbetssätt med kvalitetssäkring. Vi tror även att det skulle vara intressant att studera mer djupgående hur de interna kontrollsystemen är uppbyggda och hur tillförlitliga dessa är.

Källförteckning

- Almgren (2004). Bonusmiljoner till skandiadirektörer. [Elektronisk] *Svenska Dagbladet*. Tillgänglig: Affärsdata [2005-03-30]
- Andersen, H. (1994). *Vetenskapsteori och metodlära: introduktion*. Lund: Studentlitteratur
- Bergman C., Holm A. (2003). *FARs nya yrkesetiska regler*. Balans nr 5
- Boynton W.C., Johnson R. N, Kell W. G (2000). *Modern Auditing*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Cassel, F, (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm: Nerenius och Santerus
- Christofferson, L. Emanuelsson, J. & Ryvallius, A. (2002). *Analysmodellen – ett ökat förtroende för revisorn?* Handelshögskolan Göteborg.
- Deloittes hemsida (u.å). *Historik*. [Elektronisk] Tillgänglig:< http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D5757,00.html>
- Diamant, A. (2004). *Revisorn oberoende*. Uppsala: Iustus förlag.
- Edenhammar, H. (2002). *Tuffare revisorer bättre än tuffare regler*. Balans nr 2 efter enron/debatt
- Eklöv, G. (1998). *Kvalitet i revisionen; Immanens eller transcendens?* FE-publikationer 1998: 156, Handelshögskolan vid Umeå Universitet, 1998.
- Engqvist, Agneta (2002). Cynthia Cooper avslöjade Worldcom. [Elektronisk] *Dagens Industri*, 29 juni. Tillgänglig: Affärsdata [2005-04-04]
- Eriksson L-T, Wiedersheim, P. F. (1999). *Att utreda, forska och rapportera*. Stockholm : Liber ekonomi
- Ernst & Youngs hemsida (u.å). *Fakta och historik*. [Elektronisk] Tillgänglig: < http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY_Fakta>
- FAR Del II (2004). Stockholm: FAR Förlag AB
- FAR komplett (2004). *Revision - En praktisk beskrivning*. FAR Förlag
- Har du hängt med i Enronskandalen? (2002). [Elektronisk] *Dagens Industri*, 28 januari. Tillgänglig: Affärsdata [2005-04-01]
- Holme, I. Magnar & Solvang, B. K. (1997). *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur

- Holmquist, B. (2002). *Det ska inte få hända i Europa, inte med våra nya regler*, Balans nr 2.
- Larsson, L-G. (2004). *RS utmanar revisorns beteende*. Balans nr 11
- Ledaren: Worldcoms chocksignal ger eko världen över (2002). [Elektronisk] *Dagens Industri*, 27 juni. Tillgänglig: Affärsdata [2005-02-17]
- Lundell K. , Holmström T. (2004). *Etik hos revisorer – En pilotstudie över svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang*. Handelshögskolan Göteborg.
- Merriam, Sharan B, (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*, Lund: Studentlitteratur
- Messier, W.F. JR. (1996). *Auditing: A systematic approach*, New York, Mc GrawHill
- Nationalencyklopedins hemsida (u.å). *Etik*. [Elektronisk] Tillgänglig: <
http://www.ne.se.lib.costello.pub.hb.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=O144580&i_word=ethikos&i_h_text=1&i_rphr=ethikos>
- PriceWaterhouseCoopers hemsida (u.å). *Om oss*. [Elektronisk] Tillgänglig: <
<http://www.pwc.com/se/swe/about/main/index.html>>
- Rittenberg L. E. , Bradley J. Schwieger. *Concepts for a Changing Environment*. Thomson/South-Western
- Sandholm L. (1999), *Kvalitetsstyrning med total kvalitet: verksamhetsutveckling med fokus på total kvalitet*. Lund: Studentlitteratur

Lagar och propositioner

Revisorslagen 2001:883

Revisionslagen 1999:1079

Aktiebolagslagen 1975:1385

Proposition: *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, 2000/01:146

Bilaga 1

Intervjumall

Diskussionsfrågor för underlag till intervju angående magisteruppsats ”Kvalitetssäker revision”.

Frågorna grundar sig på fyra kvalitetsparametrar hos revisorn; Oberoende, etiskt medvetande, kompetens och erfarenhet samt branschspecifika kunskaper.

Oberoende

- Hur arbetar ni med analysmodellen? Måste alla som medverkar i revisionsuppdraget göra analysmodellen? Hur ofta händer det att du tackat nej till ett uppdrag pga analysmodellen? Känner du att du kan vara säker på ditt oberoende då du gjort analysmodellen?
- Hur skiljer ni revisionen ifrån andra närliggande tjänster för att undvika självgranskningshot? Är det svårt att hålla isär revisionen från andra tjänster?
- Hur länge stannar den ansvarige revisorn kvar på sitt uppdrag? Vilka fördelar och nackdelar ser du med revisorsrotation?

Etiskt medvetande

- Anser du att en revision som inte motsätter sig lagen alltid är korrekt? Anser du att ditt etiska medvetande spelar roll när du genomför en revision? Diskuteras etik inom er byrå, i sådana fall, hur och hur ofta? Är detta något som du anser vara viktigt för en revisor?

Kompetens och erfarenhet

- Vilka personliga kvaliteter söker ni när ni anställer medarbetare? Hur arbetar ni med kompetensutveckling? Hur informeras er personal om nya regler och rekommendationer? Vad krävs för att få bli ansvarig revisor för ett uppdrag? Har ni några interna kontroller för att kontrollera en revisors kompetens? Vad händer med en revisor som inte hänger med i kompetensutvecklingen som krävs?

Kunskap om branschen

- Hur samlar en revisor, som är ny i en viss bransch, in tillräckligt med information för att kunna leda sitt revisionsuppdrag? Arbetar vissa revisorer endast inom vissa branscher? Vad har ni för specialistkunskaper inom byrån? Har revisorerna möjlighet att utbilda sig inom vissa specialbranscher och därigenom få specialkunskaper? Arbetar vissa revisorer endast med små företag och vissa endast med stora? Vilka branscher anser du vara mest svårreviderade?